

# JURISPRUDENCIA MARZO 2022: Aporte Solidario es tributario, Mejoras pagadas por inquilino y Compensaciones ante el TFN

Por

Cdr. Diego E. Rubio

-

**S**elección de **recientes y destacados fallos en materia tributaria y previsional** de: **1)** Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) y **2)** Cámaras Federales y en lo Penal Económico.

**Aporte Solidario Extraordinario:** naturaleza tributaria y fiscalización por parte de AFIP

**Locaciones. Mejoras y reparaciones:** realizadas por el inquilino y su tratamiento en Ganancias

**Compensaciones. Impugnaciones. Saldo a favor:** efectos suspensivos ante el TFN

**Sumario y análisis** de sus principales aspectos.

**Fallos completos** denotando sus **aspectos salientes** en **resaltado**  
**flúor**: Hechos, Análisis e interpretación y Decisorio

NAER (Dictamen Fiscal y CCAF, Sala I, 03/02/2022)

PIHUE (TFN, Cámara y CSJN, 03/03/2022)

ARAVENA (Cámara y , CSJN, 03/03/2022)

## EL APOORTE SOLIDARIO Y EXTRAORDINARIO TIENE NATURALEZA TRIBUTARIA Y AFIP PUEDE FISCALIZAR SU CUMPLIMIENTO

CCAF, sala I, "N. A., E. R. c/ EN-AFIP-LEY 27605  
s/AMPARO LEY 16.986", 03/02/2022

Un contribuyente inició una acción de amparo planteando la ilegitimidad del ejercicio de las facultades de verificación por parte de la AFIP en relación al Aporte Solidario y Extraordinario, dado que al no tratarse de un concepto tributario que se encuentre contemplado entre las contribuciones a las que alude el artículo 4º de la Constitución Nacional, no aplica ni la ley 11.683 (de procedimientos fiscales), ni el decreto N° 618/97, y, por ende, la AFIP no resulta jurídicamente competente para librar la Orden de Intervención y actuar en su consecuencia.

El juez de primera instancia rechazó el amparo y la Cámara lo confirmó.

Para así decidir expresó que la ley 27.605 creó "*con carácter de emergencia y por única vez*", un "*aporte extraordinario obligatorio*", sobre los bienes existentes a la fecha de vigencia de la ley. También, en su art. 9 determinó que la "*aplicación, percepción y fiscalización*" está a cargo de la AFIP, con "*aplicación supletoria de las disposiciones de la ley 11.683*" y del "*Régimen Penal Tributario*".

Dedujo que la obligación impuesta a las personas cuya situación posee encuadramiento en los términos de la ley 27.605, no difiere de cualquier otra ley tributaria, en cuanto a la génesis de la relación jurídica, su estructura y el organismo de aplicación y fiscalización de aquella.

La particularidad que el actor alega respecto del "aporte" en cuanto al destino de los fondos recaudados, no desvirtúa la naturaleza tributaria de la obligación pecuniaria creada por la ley 27.605, pues esa circunstancia refiere a una situación que es ulterior a la extinción de ese vínculo obligacional y que, por ende, no es idónea para alterar su naturaleza.

Asimismo, los términos utilizados por la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía en la resolución nº 22/2021 -que colocó al "aporte" en el clasificador presupuestario como "ingreso no tributario"- tampoco alteran la conclusión antedicha, puesto que desde el punto de vista jurídico, tal como fue expuesto por el fiscal coadyuvante, la denominación acordada al gravamen no resulta suficiente para definir su carácter, ya que a tal efecto, debe estarse a la realidad de las cosas y "*al 'genuino contenido substancial'*" de la situación contemplada en la norma tributaria (cfme. CSJN, "Apache Energía Argentina S.R.L. c/ Río Negro, provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad", Fallos: 332:640 del 26/3/2009).

Consecuentemente, la fiscalización seguida por la AFIP en el marco de la orden de intervención Nº 1926746, no traduce una conducta manifiestamente arbitraria que justifique la declaración pretendida por el actor en su demanda.

**TEMAS:** NATURALEZA TRIBUTARIA. FACULTADES AFIP

[Descargue Fallo Cámara](#)

[Descargue Dictamen Fiscal](#)

**MEJORAS Y REPARACIONES A CARGO DEL INQUILINO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS**  
CCAF, sala III, "PIHUE SA c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA", 28/11/2019. El 03/03/22 la CSJN rechazó el recurso extraordinario del fisco (art. 280 CPCCN).

El fisco nacional determinó de oficio la materia imponible en el impuesto a las ganancias a una empresa cuya actividad principal era la prestación de servicio de hospital de día, ya que detectó, entre otras irregularidades, la contabilización de gastos en la cuenta reparaciones, cuando en realidad se trataban de mejoras en los inmuebles, correspondiendo su activación. Tales erogaciones se realizaron en el año 2000 respecto dos inmuebles alquilados para el ejercicio de su actividad, es decir, estaban a cargo de Pihue, conforme lo estipulado en el contrato de locación, habiendo contratando a la firma Tedim SA para que realizaran las mismas.

En la causa quedó acreditado que se trataron de trabajos de pintura, electricidad, telefonía, alfombras, aires acondicionados, cañerías de agua en baños, cocinas y desagües, y reparación de cielo rasos.

EL TFN revocó el ajuste ponderando lo estipulado en el contrato de locación, concluyendo que las reparaciones no constituían mejoras, pues los trabajos debieron efectuarse para cubrir las necesidades propias de la actividad desarrollada por Pihue, resultando ser gastos necesarios para conferir a los inmuebles alquilados las características funcionales

necesarias para el desarrollo de sus actividades. Además, el Dr. Pérez en su voto indicó que no surge de la ley del impuesto a las ganancias limitación alguna en el cómputo de las erogaciones que efectúen los locatarios en los inmuebles locados, ya sea por mantenimiento, reparaciones o mejoras.

El fisco apeló la decisión señalando que el TFN se basó en los términos del contrato de locación, no así en las pruebas de autos donde quedó acreditado que las erogaciones -\$ 207.302- representaron un 31% del patrimonio neto de la empresa; un 8,52% de los montos facturados y un 263% de los egresos en concepto de alquileres y expensas en el período fiscal, lo cual demuestra la magnitud e importancia de los trabajos y bienes incorporados para poder realizar sus prestaciones médicas.

La Cámara ratificó lo decidido por el TFN manifestando que si bien es acertado que el TFN hizo mérito a las cláusulas de los contratos de locación, no menos cierto es que, del cotejo del resto de los elementos disponibles en la causa, no se arriba a un resultado diferente. En efecto, en el dictamen pericial contable se da cuenta de que la relación contractual se extendió por 59 meses, de modo que el gasto incurrido en el ejercicio 2000 es el primero que aparece desde el inicio de aquella, precisando que el gasto mensual incurrido por los 56 meses que llevaba de vigencia la misma representaba \$ 3.701,83 por mes, cifra por demás razonable, atendiendo al destino dado al edificio.

Agregó que, normativamente, el razonamiento se sustenta en el art. 147 del Dto. 1344/98 (actual art. 230 del Dto. 862/19), que dice: *"Se reputan mejoras, no resultando en consecuencia deducibles como gasto, aquellas erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento del bien. En general se presumirá que revisten el carácter de mejoras cuando su importe, en el ejercicio de la habilitación, supere el veinte por ciento (20%) del valor residual del bien, ajustado de acuerdo con las disposiciones de los artículos 58 ó 59 de la ley, según corresponda..."*.

Interpretando esta presunción relativa, calificada doctrina de nuestro medio ha ilustrado que se trata de un límite que *"... no impide juzgar si se trata de una verdadera reparación o si, en cambio, se está frente a mejoras capitalizables, atendiendo al verdadero carácter de la erogación. Así, aunque el importe fuera del 40 o 50% del valor actual, si por la índole de la inversión no está frente a mejoras o ampliaciones que prolonguen la vida del bien o le agreguen condiciones útiles... corresponderá deducir la totalidad de la partida en el ejercicio fiscal y no afectará ello el valor amortizable del bien"* (Reig, Enrique J., "Impuesto a las Ganancias", 10ª edición, Ed. Macchi, Bs. As. 2001, pág. 487/8).

**TEMAS:** GANANCIAS. LOCACION. MEJORAS. REPARACIONES

[Descargue Fallo TFN](#)

[Descargue Fallo Cámara](#)

[Descargue Fallo CSJN](#)

LA APELACIÓN AL TFN TIENE EFECTO SUSPENSIVO SOBRE LA INTIMACIÓN DE LAS COMPENSACIONES POR IMPUGNACIÓN DE SALDOS A FAVOR CF CÓRDOBA, sala A, "ARAVENA, JORGE OMAR c/ AFIP - DGI s/IMPUGNACION de ACTO ADMINISTRATIVO", 20/12/2019. El 03/03/22 la CSJN rechazó el recurso extraordinario del fisco (art. 280 CPCCN).

Un contribuyente interpuso demanda contencioso administrativa contra la AFIP-DGI, impugnando la resolución administrativa mediante la cual desestimó el recurso administrativo presentado contra las sendas notas externas, las cuales intimaban el pago del resultado de saldo impositivo que hubiera cancelado por compensación (Resolución N° 3/15). Dicho crédito fiscal utilizado para realizar las compensaciones, fue considerado inexistente por la AFIP, a partir de la determinación de oficio efectuada por las obligaciones correspondientes al Impuesto al Valor Agregado por los períodos diciembre 2007 a diciembre de 2009 (Resolución N° 125/14).

En virtud de la apelación de la determinación de oficio en los términos del art. 76 inc. b) de la Ley N° 11.683, adujo que correspondía otorgarle efecto suspensivo, también, al rechazo del recurso contra las notas externas. Tanto el juez como la Cámara hicieron lugar a lo peticionado por el contribuyente.

Expresaron que el Tribunal Fiscal de la Nación resulta competente de conformidad al art. 159 de la Ley N° 11.683 para entender respecto de la legalidad la resolución determinativa de IVA, por lo que mientras se encuentre pendiente de resolución la procedencia o no, de la determinación de oficio mencionada, queda ineludiblemente suspendida toda intimación de pago. Ello por cuanto las resoluciones emitidas por el fisco, esto es, Resolución N° 125/14 determinativa de oficio y N° 3/15 confirmatoria de las intimaciones de pago, resultan jurídica y económicamente inescindibles, ya que la denegatoria de la compensación se fundamenta en la determinación de oficio efectuada, la que encontrándose apelada reviste efecto suspensivo y queda por tanto sujeta al decisorio al que arribe el TFN.

**TEMAS:** COMPENSACIONES. TFN EFECTOS

[Descargue Fallo Cámara](#)

[Descargue Fallo CSJN](#)

**Compendio anterior: JURISPRUDENCIA ENE 2022: Tiempo razonable, Efectos de EECC falso y Clausura, Tribut**

