Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-50914723-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 5 de Mayo de 2023

Referencia: Sentencia - Sala A - Vocalía 1º - Expte. 46.901-I - "INDUSTRIAL AND COMMERCIAL BANK OF CHINA (ARGENTINA) S.A. (ANTES STANDARD BANK ARGENTINA S.A.)"

En la fecha se reúne la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Agustina O’Donnell (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el Expediente N° **46.901-I**, caratulado: “**INDUSTRIAL AND COMMERCIAL BANK OF CHINA (ARGENTINA) S.A. (ANTES STANDARD BANK ARGENTINA S.A.) s/ recurso de apelación**”.

La Dra. Agustina O’Donnell dijo:

I.- Industrial And Commercial Bank of China (Argentina) S.A. (ICBC, en adelante) interpone ante este Tribunal el recurso de apelación previsto en el art. 76 de la ley 11.683, contra la Resolución Nº 73/2016, dictada el 1° de junio de 2016 en la División Determinación de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante la cual se determinó su obligación frente al impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2008 y 2009 y se la intimó a ingresar la suma de $4.025.419,49, más intereses resarcitorios (art.37, ley).

En dicho acto, además, se le aplicó una multa de omisión de $2.817.793,64 (art. 45, ley, t.v.).

En su recurso, relata los antecedentes de la cuestión debatida, describiendo su operatoria y su interpretación de la normativa vigente.

Manifiesta que el Fisco Nacional impugnó la liquidación del impuesto que practicara en dichos períodos al considerar que los dividendos percibidos por ICBC por su participación accionaria en sociedades locales, debían ser computados a los fines de la elaboración del coeficiente de gastos atribuibles a ingresos exentos y/o no gravados, asimilándolos a éstos últimos en forma improcedente.

Considera que el juez administrativo asimila los ingresos no computables y los ingresos exentos y/o no gravados, elaborando entonces un prorrateo de gastos que considera a las rentas no computables (dividendos) como numerador, y a la totalidad de los ingresos del banco como denominador. Afirma que no cabe duda alguna que los dividendos no podrían ser asimilados válidamente a rentas exentas (o no gravadas) dado que constituyen rentas

para la sociedad y para los accionistas son rentas no computables. Siendo ello así, sostiene que debe considerarse a la renta como ganancia gravada (no exenta o no gravada) a los fines del prorrateo de gastos.

En subsidio, desarrolla los segmentos del mercado donde está posicionado ICBC: Banca Personas (Personal Banking), Banca Empresas (Business Banking) para la atención Pyme y Banca Corporativa (Corporate Banking) especializada en prestar servicios financieros a corporaciones locales, grandes empresas multinacionales, organismos estatales, inversiones institucionales e instituciones financieras.

Agrega que dicha operatoria, que es la que irroga los gastos estructurales del banco, no se altera por la mera tenencia de participaciones societarias – rentas pasivas- es decir, no modifican su estructura de gastos.

Afirma a continuación que el prorrateo del Fisco Nacional conduce a un resultado irrazonable, en atención a que el gasto representa el 25% y 23% de los ingresos obtenidos por los dividendos, en cada período, y funda la arbitrariedad del criterio fiscal, si se considera que las comisiones establecidas en el mercado por servicios de cobro de dividendos son de 1,25% y 1,5%, lo cual evidencia la desproporción del monto de gastos cuya deducción se impugna, al implicar un costo 20 y18 veces superior, respectivamente, al que incurre si accediera a los servicios prestados en el mercado.

Hace reserva de solicitar la inconstitucionalidad de los art. 80 de la ley del impuesto a las ganancias y 117 de su decreto reglamentario, por afectación al principio de razonabilidad consagrado en la Constitución Nacional en sus arts. 17, 28, 33 y sus concordantes.

Plantea también la prescripción de las facultades fiscales para determinar el impuesto a las ganancias respecto del periodo fiscal 2008. Para ello, entiende que no le es aplicable la suspensión genérica establecida por el art. 17 de la ley 26.860 -atento no haber adherido al régimen de exteriorización voluntaria por ella previsto-, agraviándose asimismo de lo dispuesto por la R.G. 3509/2013 (AFIP).

Impugna también los intereses resarcitorios intimados en la Resolución invocando la inexistencia de mora culpable y, respecto de la sanción aplicada, invoca la prescripción respecto del período fiscal 2008.

Se agravia, por otro lado, de su improcedencia por falta de configuración del elemento objetivo, al haber liquidado correctamente sus obligaciones, y en cuanto al elemento subjetivo, destaca la inexistencia de culpa o negligencia en su obrar, planteando en forma subsidiaria la existencia de error excusable justificado en que "…dada la complejidad de las normas en análisis, se verificaría en el caso – a todo evento un supuesto error excusable, por considerarse que pudo obrar en la certeza de haber adecuado su accionar al régimen fiscal vigente, descartando la culpa que resulta un extremo imprescindible para configurar la multa que se le ha aplicado…".

Ofrece la producción de prueba informativa y pericial, y solicita que se revoque la Resolución en todas sus partes, con costas.

II.- A su turno contesta el traslado del recurso la representación fiscal, que por las razones de hecho y de derecho que invoca, solicita se confirme la Resolución, también con costas.

A fs. 103 se declara formalmente admisible como de previo y especial pronunciamiento la excepción de prescripción que es resuelta en la sentencia que obra a fs. 109/111 en la que se rechaza, con costas.

A fs. 126 se ordena la producción de la prueba pericial contable y se hace lugar a la prueba informativa.

A fs. 177 se clausura el periodo probatorio y a fs. 178 se pusieron los autos para alegar, obrando a fs 196/198 el presentado por el Fisco Nacional y a fs. 184/194 el presentado por la recurrente. Finalmente, a fs. 199 se ponen los autos para dictar sentencia.

III.- Corresponde entonces resolver sobre los agravios formulados por ICBC contra la pretensión fiscal y la sanción impuesta en la Resolución recurrida.

a. La determinación de oficio allí notificada tiene sustento en la impugnación del prorrateo de gastos efectuado en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2008 y 2009. En el criterio de la Administración Tributaria, ICBC debió incluir los ingresos provenientes de dividendos por su participación accionaria en sociedades anónimas locales, por aplicación del art. 80 de la ley del gravamen y el art. 117 de su decreto reglamentario.

Por su parte, el criterio de ICBC es que el carácter de no computable de los dividendos, no conlleva su asimilación a rentas exentas o no gravadas a los efectos del prorrateo de gastos.

A la hora de resolver, cabe tener en cuenta que la cuestión ya fue tratada por la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal en autos "Banco Mariva S.A.", sentencia del 29 de noviembre de 2018, en la que se dijo "Concretamente, vista la cuestión desde el plano teórico, se reduce a lo siguiente: cuando un sujeto obtiene conjuntamente rentas alcanzadas y no alcanzadas por el IG, los gastos que podrá deducir de la renta bruta deben ser proporcionales a las primeras. Para determinar qué porcentual de gastos se podrá deducir, se aplica un "coeficiente", que se obtiene de una formula aritmética, consistente en la división de los ingresos no alcanzados por el IG -numerador-respecto de los ingresos alcanzados -denominador-".

Dijo también que "...los dividendos efectivamente se encuentran gravados en cabeza del accionista; sin embargo, el legislador dispuso que no sean computados en la determinación de su ganancia neta, ya que la sociedad que los distribuye ya habrá Ingresado el gravamen", y que "Ello explica la razón por la cual el artículo 69 bis impone a la sociedad el ingreso del 35% de los dividendos que no tributaron el IG, siendo el propósito de la norma "...evitar que ganancias consideradas exentas por la ley del impuesto se trasladen, sin la incidencia del tributo, a los accionistas o socios por vía de dividendos o de la distribución de utilidades." (CSJN - "Cerro Vanguardia SA", 3016/09 y "HSBC New York Life Seguros de Vida (TF 28.978-1) c/DGI", 11/11/14)", y concluyó que "…si bien los ingresos en concepto de dividendos se encuentran gravados en cabeza del accionista, al liquidar el gravamen no los habrá de computar."

Y a partir de ello, agregó que ".., a la luz de la estructura sobre la cual se cimienta el IG -en el cual, a las ganancias brutas se le restan los gastos necesarios para obtenerlas, mantenerlas y conservarlas (arts. 17 y 80)-, mal podría admitirse la deducción del gasto en el que se haya incurrido para la obtención de una ganancia no computable por el contribuyente. Tal tesitura derivaría, sin más, en una indebida reducción de la base imponible del impuesto", ya que ".las deducciones están, en principio, regidas por el principio de causalidad, es decir que sólo se podrán computar de la renta bruta aquellos gastos que guarden una relación causal directa con la generación de la renta...("Tetra Pak SA (TF 34349-1) C/DGI" -Causa N° 36171/13-, del 18/2/14)", doctrina que es también la que este Tribunal considera que debe ser aplicada en estos autos por resultar más acorde al régimen de deducción de gastos que permite la ley del gravamen y al objetivo que con él se persigue, y no se han esgrimido otros fundamentos ni se han ofrecido ni aportado pruebas que justifiquen un análisis diferente al ya efectuado por la Cámara.

En un sentido similar se pronunció en fecha reciente esta Sala en su anterior composición al fallar: “Swiss

Medical S.A.” el 8 de septiembre de 2020, en sentencia confirmada por la Cámara el 12 de agosto de 2021. Dijo allí que, “Concretamente, vista la cuestión desde el plano teórico, se reduce a los siguiente: cuando un sujeto obtiene conjuntamente rentas gravadas y no gravadas por el impuesto a las Ganancias, los gastos que podrá deducir de la renta bruta, deben ser proporcionales a las primeras. Para determinar qué porcentual de gastos se podrá deducir se aplica un “coeficiente”, que se obtiene de una fórmula aritmética, consistente en la división de los ingresos no gravados por el impuesto –numerador- respecto del total de ingresos (gravados y no gravados)-denominador-, el cual luego aplicado sobre el total de gastos del contribuyente determinará el monto total de Gastos No Computables, que no podrán ser deducidos.”

Y agregó que,

"Sin pretender agotar el tema del llamado "impuesto de igualación o equiparación", es posible discernir del texto legal expuesto que "los dividendos efectivamente se encuentran gravados en cabeza del accionista; sin embargo, el legislador dispuso que no sean computados en la determinación de su ganancia neta, ya que la sociedad que distribuye ya habrá ingresado el gravamen" (Fallo "Banco Mariva SA c/EN-AFIP s/DGI*, CNACAF, Sala 29/11/2018). Y esto explica por qué el artículo 69 bis impone a la sociedad el ingreso del 35% de los dividendos que no tributaron el Impuesto a las Ganancias, siendo el propósito de la norma " evitar que ganancias consideradas exentas por la ley del impuesto se trasladen, sin la incidencia del tributo, a los accionistas o socios por vía de dividendos o de la distribución de utilidades" (Fallos CSJN "Cerro Vanguardia SA", sentencia d 30/6/09; "HSBC New York Life Seguros de Vida (TF 28.978-I) c/DGI*, sentencia del 11/11/14; TFN "Tele R Imagen SA s/ recurso de apelación", Sala A, sentencia del 08/08/2019). En síntesis: si bien los ingresos en concepto de dividendos se encuentran gravados en cabeza del accionista -Swiss Medical S.A.-, al liquidar éste gravamen no los deberá computar porque ya fueron incididos por el impuesto en cabeza de la sociedad que los distribuye"

Para concluir que,

"Esclarecido entonces el tratamiento dado por el texto de la ley de rito a los dividendos cobrados, corresponde hacer lo propio respecto de los gastos necesarios para obtener, conservar y mantener dicha renta, desde la perspectiva del sujeto-empresa que los cobra. Tomando en cuenta el carácter de "no computable" de la renta "dividendos" en cabeza del accionista y la mecánica de liquidación del impuesto antes indicado, tiene dicho la Sala III de la Alzada, que "mal podría admitirse la deducción del gasto en el que se haya incurrido para la obtención de una ganancia no computable por el contribuyente... [porque]... Tal tesitura derivaría, sin más, en una indebida reducción de la base imponible del impuesto. Dicho en otros términos, si a las rentas gravadas se le detraen los gastos necesarios para alcanzarla, junto con -además- los producidos para obtener aquellas que no se encuentran gravadas, se rebajaría incorrectamente la renta neta y, por ende, la obligación fiscal" (Fallo "Banco Mariva SA c/EN-AFIP s/DGI", CNACAF, Sala II], 29/11/2018)".

La cuestión también fue analizada en la Sala D de este Tribunal, que integro como Vocal Titular, en la causa "Banco Hipotecario S.A.", del 19 de febrero de 2020, en la que se dijo que “ ...contrariamente a lo que expone la recurrente, que los ingresos no computables como los dividendos no dan lugar al cómputo de los gastos que pretende en la liquidación del prorrateo, alcance que surge claramente del texto de las normas aplicable, esto es de los arts. 17 y 80 de la ley del impuesto a las ganancias, que fijan el criterio general en materia de deducción de gastos, y de igual modo del art. 64 que es la norma que BHN especialmente hace valer en la deducción de los gastos asociados a los dividendos objeto de impugnación -siempre del texto vigente en el período fiscal 2013 que es el que aquí importa-”

Del mismo modo se resolvió en las causas “Banco Finansur S.A.”, del 15 de noviembre de 2021 y “BBVA Banco Francés”, del 12 de mayo de 2022, entre otras.

Por ende, conforme a la jurisprudencia citada, que puede ser consultada en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/ y en www.cj.gov.ar, cabe concluir que los ingresos por los dividendos percibidos por ICBC que son los que dieron lugar a los ajustes notificados en la Resolución recurrida fueron correctamente incluidos en el cálculo del prorrateo de los periodos fiscales 2008 y 2009 en que los mismos se devengaron, resultando, así, debidamente fundada la pretensión fiscal notificada en tal acto.

b. Queda referirse entonces a la liquidación del coeficiente, agravio que la aquí recurrente plantea en subsidio en su presentación ante este Tribunal al sostener que determinados gastos corresponden exclusivamente a los segmentos Banca Personal, Empresas y Corporativa y no se alteran por la mera tenencia de participaciones societarias, es decir que los gastos fueron ajenos a los ingresos no computables generados por los dividendos de participación societaria. Destaca que ICBC no tiene una estructura que genere erogaciones relacionadas con la obtención de dichas rentas pasivas.

Para acreditar sus dichos ofreció una prueba pericial contable que obra producida a fs. 161/163. Allí, en lo que aquí importa, los expertos dan cuenta que los gastos representaron un 24,6% y 22,70% de los ingresos percibidos por el cobro de dividendos respecto de los periodos fiscales 2008 y 2009, respectivamente.

Cabe recordar que la liquidación del coeficiente fue efectuada de conformidad con lo dispuesto en el art. 80 de la ley de impuesto a las ganancias, sin que corresponda apartarse en un caso concreto por los resultados que arroje, máxime cuando no se han invocado vicios o errores en cuanto a la metodología seguida en su confección. El hecho que a ICBC le resulte irrazonable o desproporcionado el resultado que arroja la aplicación de dicha metodología en modo alguno lo autoriza a desecharlo o sustituirlo por otro que le resulte más conveniente en un período fiscal en particular.

Por otro lado, los porcentajes que arroja el prorrateo de gastos dependen de la proporción de ingresos originados en su participación accionaria (Banca Corporativa) e ingresos por productos y servicios prestados (Banca Personas y Banca Empresas), es decir si los ingresos por participaciones accionarias bajan o suben los ingresos por productos y servicios prestados, el porcentaje obtenido va a: disminuir, mantenerse igual, o aumentar, dependiendo de la cartera de inversiones y de los demás productos y servicios ofrecidos por el banco. Por ello el porcentaje pueden variar según la decisión comercial del banco de obtener mayores ingresos por uno u otro de sus segmentos comerciales (participación accionaria o venta de productos y servicios).

En su Informe, los expertos detallan también las comisiones por los servicios de cobro de dividendos y administración de títulos valores. Pero dichos porcentajes corresponden, de nuevo, a decisiones comerciales del banco, ajenas a la liquidación del prorrateo legalmente establecido que es lo que aquí importa.

Por dicho motivo, el Citibank informó en su respuesta del oficio obrante a fs. 141 que las comisiones son variables, convenidas con cada cliente en particular, dependen del volumen transaccional, de los activos bajo custodia, relación global y otros indicadores que se acuerden con el cliente.

De cualquier modo, y sin perjuicio de la orfandad probatoria ya referida, resulta inverosímil suponer que los dividendos por participaciones societarias prácticamente se gestionaron y cancelaron solos y que no hizo falta ningún ser humano, ni estructura administrativa para que los fondos llegaran a las cuentas de sus beneficiarios. Es decir, en el criterio de ICBC por el mero hecho de haber sido una renta pasiva no tuvo ningún gasto asociado, ni financiero ni administrativo, asignando al término renta pasiva un alcance que no tiene al punto de considerar que

los resultados que generaron fueron sin costo alguno.

Por último, respecto del planteo de inconstitucionalidad formulado por ICBC corresponde su rechazo por abstracto, a lo que cabe agregar que es jurisprudencia de la Corte Suprema que la atribución de decidir la inconstitucionalidad de preceptos legales sólo debe ejercerse cuando la repugnancia con la cláusula constitucional es manifiesta y la incompatibilidad inconciliable (Fallos 285:322, 300:241, 301:962, 305:518, entre muchos otros) y en el caso ello no ha sido demostrado.

Por lo expresado, corresponde confirmar la Resolución N° 73/2016, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ella que son por disposición legal accesorios (art. 37, ley 11.683).

IV. Resta pronunciarse sobre la multa impuesta a la recurrente con sustento en el art. 45 de la ley 11.683.

Las consideraciones ya expresadas dan cuenta de la omisión incurrida por ICBC al liquidar sus obligaciones fiscales, sin que se adviertan razones de suficiente entidad para exculpar su conducta o reducir la sanción endilgada, como lo solicita en su presentación. A ello no obsta que se califique la cuestión en debate como una discrepancia técnica o una controversia técnica tributaria, ya que ello por sí solo no elimina la culpa o negligencia que caracteriza a la figura infraccional de omisión del art. 45 de la ley 11.683 y que la distingue, precisamente, de la de defraudación del art. 46 que exige dolo que en el caso fue excluido.

La Cámara ha dicho en autos "Mayami S.A.", sentencia del 4 de febrero de 2020, que " …, el principio de culpabilidad exige -como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción- la posibilidad real y efectiva, por parte del contribuyente, de ajustar su conducta a los mandatos de las normas jurídicas por lo que quién pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta" (conf. C.S.J.N. en los autos “Morixe SACI”, del 20/8/96, Fallos: 319:1524; ver, asimismo, esta Sala en los autos “Carraro Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, expte. 57.056/2013, del 16/04/2014).”

“La omisión incurrida en el sub examine demuestra una actuación negligente ante la invocada complejidad de la normativa en cuestión, que descarta la viabilidad de la existencia de error excusable de derecho y por ende, la posibilidad de eximir de responsabilidad a la actora de la sanción prevista en el art. 45 de la Ley 11.683 (ver “Carraro Argentina S.A.”, supra citada).".

En virtud de todo lo expuesto, corresponde confirmar la multa aplicada en la Resolución N° 73/2016, con costas.

La Dra. Laura A. Guzmán dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto de la Vocal Instructora.

El Dr. Pablo A. Porportatto dijo:

I- Que adhiero a los relatos de la vocal preopinante pero me aparto de la solución propuesta.

En virtud al ajuste practicado por la AFIP, la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal Fiscal se resume en dilucidar si resulta o no procedente la propuesta de ajuste del Fisco Nacional en torno a la aplicación de la regla del prorrateo de gastos en los períodos fiscales 2008 y 2009 respecto de los dividendos percibidos por la participación accionaria en sociedades locales por la recurrente que resultan “no computables”.

Al respecto, en dos precedentes de aristas similares al presente caso me pronuncié como integrante de la Sala “B” en autos “Telecom Argentina S.A.” EX-2019-70161445- -APN-SGAI#TFN y “HSBC Argentina Holdings S.A.” EX-2019-64458452- -APN-SGAI#TFN, ambos decisorios de fecha 28/12/2020, los que fueron confirmados por la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, en el sentido que se indica a continuación.

Considero, en primer lugar, que resulta conveniente analizar las normas aplicables en materia de gastos deducibles en el impuesto a las ganancias, para la cual cabe considerar la regla general para la deducción de los gastos está contenida en los arts. 17 y 80 de la ley del tributo.

En efecto, el art. 17 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y modif.) dispone: *“Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga.”*

En tanto que el artículo 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y modif.) establece que: *“Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina.”*

Agregando a punto seguido que: *“Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva.”*

Por su parte, el artículo 117 del Decreto Reglamentario de la ley del tributo aclara que: *“A los efectos de la proporción de los gastos a que se refiere el primer párrafo del artículo 80 de la ley, cuando los mismos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, se entenderá que estas últimas comprenden también a los resultados exentos del gravamen”*, exceptuando de la aplicación de la regla de prorrata únicamente a los conceptos amparados por el inciso l) del artículo 20 de la ley del gravamen.

Por su parte, el artículo 64 de la ley del tributo establece que los dividendos y las distribuciones en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables no serán computables por sus beneficiarios para la determinación de su ganancia neta. A los efectos de su determinación se deducirán -con las limitaciones establecidas en la ley- todos los gastos necesarios para la obtención del beneficio, a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación del gravamen. Igual tratamiento otorga a las utilidades que los sujetos comprendidos en los apartados 2°, 3°, 6° y 7° del inciso a) del artículo 69 distribuyan a sus socios o integrantes, en sentido concordante a lo establecido por el art. 46 del mismo cuerpo normativo.

En ese sentido, el apartado 6° del inciso a) del artículo 69 de la ley del gravamen refiere -en lo que aquí interesa- a la sujeción de las rentas de los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley N° 24.441 como sujetos del impuesto, no resultando de aplicación en el caso puntual la excepción a la gravabilidad de las rentas por los fideicomisos involucrados en estos autos, toda vez que al tratarse de fideicomisos financieros los mismos se encuentran expresamente excluidos de la excepción prevista en dicho apartado y por tanto, sus rentas se encuentran gravadas por el Impuesto a las Ganancias en cabeza de los mismos como sujetos del impuesto, aunque reciban el tratamiento de no computables en cabeza del beneficiario, titular de los certificados de participación correspondientes, de las rentas distribuidas, en este caso concreto la entidad financiera aquí apelante.

Alfredo Julio Lamagrande en su Ley de Impuesto a las Ganancias Comentada y Anotada, Ed. La Ley, 3ra. Edición, pág. 618 y sgtes., señala que el concepto “no computable” no es similar a exento en su significado y en

sus efectos. Precisamente, el segundo párrafo del artículo 64 permite deducir la totalidad de los gastos necesarios para la obtención del beneficio con la salvedad de que no hayan sido considerados en la liquidación del gravamen, los cuales no se podrían deducir si se le acordara a dichos beneficios la calidad de "exentos", lo que llevaría al prorrateo de que trata el artículo 80 de la ley del gravamen.

Al respecto, Raimondi y Atchabahian (citados en la obra antes mencionada) sostienen que *"(l)a utilidad obtenida por las sociedades y otros sujetos comprendidos en el art. 69 sólo llega a sus dueños (socios) previo pago del impuesto por el ente societario. Denominar ganancia no gravada, o exenta a un dividendo, o a la utilidad impositiva de una sociedad de responsabilidad limitada, es una falsedad desde el punto de vista de la realidad económica, pues si bien el art. 66 (actualmente 64) de la Ley establece que los dividendos y utilidades recibidos por esas sociedades no se computan en el cálculo de la ganancia neta de sus accionistas o socios, ello no significa que éstos no reciban, con ese motivo, ganancias gravadas; lo que significa sí es que ya pagaron el impuesto y no podría cobrarse dos veces el mismo gravamen"*.

De lo transcripto se advierte que existiría entonces una diferencia técnica entre los conceptos de ganancia no gravada o exenta y el concepto de ganancia "no computable". Solo las primeras se encuentran mencionadas expresamente en la regla de prorrateo establecida en el artículo 80 de la Ley y 117 de su Decreto Reglamentario, en tanto la categoría "no computable" no solo no se encuentra citada en dichas normas, sino que por el contrario el segundo párrafo del artículo 64 admite la deducción de todos los gastos necesarios para su obtención.

Por su parte, la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal en el fallo "Pampa Energía" SA s/ Proceso de conocimiento", del 4/4/2018, sostuvo *"(q)ue la doctrina ha señalado que si bien los ingresos "no computables" no deben ser considerados ni contados, ello no significa que sean ajenos o que no formen parte de la materia imponible, y esto es así porque la materia fue gravada en cabeza de otro sujeto (Fernández, Luis Omar "El tratamiento de los dividendos en el impuesto a las ganancias. A propósito del fallo Macchiavello"; Revista de Impuestos, La Ley, 2006-13)."*

"Los ingresos no computables constituyen rentas en cabeza de quien las obtiene, aun cuando dichas ganancias, por decisión del legislador, no deben ser tenidas en cuenta para determinar la ganancia neta (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, causa "Bazar Avenida SA s/ Recurso de apelación", pronunciamiento del 21 de diciembre de 2016)"

En tal sentido, la Sala V de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal en los autos "Grupo Financiero Galicia S.A." (sentencia del 27/11/2018), al analizar el recurso interpuesto por la representación del Fisco Nacional, dejó sentado *"(q)ue por lo demás, el argumento de la recurrente referido al carácter de no computables de los dividendos en la determinación de la ganancia neta, no resulta suficiente para desvirtuar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación. En efecto, la expresión utilizada por el legislador en el artículo 64 de la LIG únicamente alcanza a los beneficiarios (conforme la letra clara de la norma), más no significa que esa renta (de tercera categoría) no se encuentre alcanzada por el tributo. Por el contrario, debe entenderse que es la sociedad la que debe liquidar e ingresar el gravamen correspondiente aplicable sobre los dividendos, de modo tal que el beneficiario no los computará en la determinación de su ganancia neta. De lo contrario, se generaría una doble imposición sobre la misma porción de renta, primero en cabeza de la sociedad y luego en cabeza del beneficiario."*

"X.- Que a mayor abundamiento, cabe señalar que el artículo 18 inc. a) de la LIG, expresamente se refiere al período en que se imputarán los dividendos de acciones y los intereses de títulos, y dentro de las exenciones previstas por el artículo 20 y sus normas concordantes, no se encuentran los dividendos, todo lo cual reafirma la

postura acerca de su gravabilidad."

"*XI.- Que cabe recordar que las exenciones deben consagrarse de manera expresa y que no debe presumirse la imprevisión del legislador, por lo que debe concluirse que no quiso acordar a los dividendos el tratamiento de materia exenta o no sujeta. Además, la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto..."*

"XIII.-Que es preciso recordar que las exenciones constituyen supuestos que la legislación excluye de manera expresa del ámbito de imposición de la norma del impuesto, y que es jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que las normas que apliquen exenciones o beneficios tributarios deben interpretarse con criterio estricto (Fallos, 200:88), para evitar que las situaciones excepcionales se conviertan en generales (Fallos: 302:1159)."

"XIV.-Que en definitiva, si el legislador hubiera querido que los dividendos se encontraren exentos del tributo, habría previsto la exención de manera expresa. En este aspecto, cabe recordar que no debe presumirse la imprevisión del legislador (Fallos: 303:1041; 304:794, entre muchos otros) y que las exenciones tributarias deben interpretarse estrictamente, resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto a su propósito o de la necesaria implicancia de las normas que la establezcan (Fallos 287:79; 307:1083; 312:529; 314:1842; 315:257; 316:1115, entre otros)."

"XV.-Que el análisis que antecede respecto de los dividendos no resulta baladí. Al contrario, genera consecuencias directas en relación con todos los elementos de la obligación jurídico tributaria, entre los que se encuentran los gastos deducibles. Por lo que ninguna duda puede existir acerca del derecho de la recurrente de deducir como gastos necesarios para la determinación de su ganancia neta, los intereses devengados por los préstamos por ella tomados para la adquisición de acciones (conf. arts. 17, 80 y 81 inc. a) de la LIG)"

Al respecto, valga dejar asentado que mediante dictamen de fecha 14/10/2022 la Procuradora General de la Nación en esa misma causa expresó "*que el texto del art. 17 de la LIG únicamente prohíbe la deducción de los gastos relacionados con ganancias "exentas" o "no gravadas" en la gabela, mas no los vinculados a las "no computables" -como es el caso de los dividendos por sus beneficiarios (cfr. art. 64 LIG)-, por lo que no corresponde extender las previsiones del primero a un supuesto no contemplado por el legislador"* (cfr. "Grupo Financiero Galicia S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo" CAF 66322/2017/CS1-CA1).

Por otro lado, en el mismo sentido corresponde traer a colación las palabras de la Procuradora General de la Nación al dictaminar en la causa "INC S.A. TF 24746-I c/ DGI", con fecha 22/12/14, donde en un caso similar al presente –con cita en otro dictamen de la causa "Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (TF 28823-I) c/ DGI"– estableció que *"...el principio general relativo a la deducibilidad de los gastos aparece establecido en el art. 17 de la ley del gravamen, en cuanto preceptúa que para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, si bien lo condiciona a que los demás preceptos de la ley lo admitan y en las condiciones en que lo hagan. Y, en el caso de la actora, que es un sujeto del art. 69 de la ley del gravamen, no debe dejar de tenerse presente que sus ganancias están alcanzadas en los términos del inc. 2) de su art. 2°."*

"Por su parte, y en línea con lo indicado, el art. 80 de esa ley reafirma tal principio general en cuanto establece que "Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los

efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina (...).”

“En este punto, es prudente recordar que, como ha señalado V.E., la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, y que las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:176; 307:928, entre otros).”

“Con base en esta asentada pauta hermenéutica, observo que del claro texto de la ley se infiere, sin hesitación, que el principio general reposa en la facultad del contribuyente de deducir la totalidad de los gastos que ha efectuado para obtener, mantener y conservar sus ganancias gravadas, y que las restricciones a esta regla general deben estar “expresamente” legisladas. De esta forma se obtiene la ganancia neta que constituye el objeto del impuesto, esto es la renta bruta menos los gastos necesarios para su obtención y mantenimiento (arts. 17 y 80 de la LIG).”

II. Que el análisis de la normativa transcripta precedentemente como el razonamiento expuesto en la doctrina y jurisprudencia antes citadas, nos llevan en este caso a advertir que ha sido voluntad del legislador la de establecer una diferencia técnica entre los conceptos de ganancia “no gravada” o “exenta” y el concepto de ganancia “no computable”.

En atención a lo expuesto corresponde señalar que los dividendos no obstante estar gravados, son conceptualizados por la Ley del Impuesto a las Ganancias como “no computables”, lo cual a las claras deja en evidencia que el legislador no ha querido calificarlos ni como rentas “exentas” ni como “no gravadas”, y ello en línea con lo previsto en el segundo párrafo del mismo artículo 64 de la LIG, donde, en forma expresa, por si surgiera alguna duda, admite la posibilidad de deducción de todos los “gastos necesarios” para la obtención de estas rentas a los fines de determinar las ganancias netas imponibles, “a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación de este gravamen” y que, como dice la norma, respeten “las limitaciones establecidas en esta ley”. No escapa a mi posición, que dichas limitaciones contemplan el prorrateo de gastos comunes, pero no de la manera que lo pretende el fisco sino que eventualmente podría aplicarse en relación al cómputo de “gastos necesarios” para obtener estas rentas “no computables”, cuando dichos gastos sean comunes respecto de otras ganancias que sean consideradas “exentas” y/o “no gravadas”.

Incluir estas rentas (“no computables”) de la misma manera que las rentas exentas y no gravadas para el cálculo del mencionado prorrateo, hace que la mentada norma que posibilita la deducción de estos “gastos necesarios” pierda todo sentido. Por lo que no hay dudas que dichas rentas deben mantenerse al margen del cálculo del prorrateo de gastos comunes, ante lo cual procede revocar el ajuste fiscal en autos. Ello así, deviene inoficioso el tratamiento de los restantes agravios introducidos por la actora en su apelación.

III- Que, en consecuencia, voto por revocar la resolución apelada que determina el Impuesto a las Ganancias, con más sus intereses resarcitorios y la sanción aplicada.

Por ello, por mayoría SE RESUELVE:

Confirmar la Resolución Nº 73/2016, en cuanto determinó capital, intereses y multa, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas acompañadas y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.05 11:53:13 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.05 12:08:32 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.05 12:51:47 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.05 12:51:49 -03:00