República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-51105707-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 5 de Mayo de 2023

Referencia: Sentencia: Sala A - Vocalía 1º - "Expte. 46.988-I - Banco Industrial 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° **46.988-I**, caratulado: “**BANCO INDUSTRIAL S.A**. s/ recurso de apelación”.

La Dra. Agustina O’Donnell dijo:

I.- Banco Industrial S.A. interpone ante este Tribunal el recurso de apelación previsto en el art. 76 de la ley 11.683 contra la Resolución Nº 96/2016 dictada el 16 de junio de 2016 en la División Determinación de Oficio “A” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante la cual se determinó de oficio su obligación frente al impuesto a las ganancias de los periodos fiscales 2008 y 2009, intimándola a ingresar la suma de $638.762,93 más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

En dicho acto, además, se le aplicó una multa de omisión de $447.134,33 (art. 45, ley, t.v.).

En su recurso, invoca en primer lugar la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar obligaciones por el período fiscal 2008 por haber transcurrido el plazo previsto en el art. 56 de la ley 11.683. Para ello sostiene la inaplicabilidad de la suspensión por un año dispuesta por el art. 17 de la ley 26.860 que, según esboza, es inconstitucional por violar el principio de razonabilidad, el de igualdad, el de propiedad y el de legalidad (arts. 16,17, 18, 19 y 28 de la C.N.).

En cuanto al fondo, manifiesta que el Fisco Nacional impugnó el prorrateo de gastos efectuado en dichos períodos al no haber incluido los ingresos obtenidos por las participaciones en fideicomisos financieros (BIND) que, como los dividendos, a efectos del gravamen son rentas no computables. En sus agravios, destaca el error de la postura fiscal al negar a tales ingresos el tratamiento impositivo de ingresos exentos, no gravados o no alcanzados, pretendiendo la aplicación del prorrateo de gastos previsto en el art. 80 de la ley del impuesto a las ganancias, desconociendo su asimilación a los dividendos conforme lo establecido por el propio art. 64 de la misma ley.

Señala que la única interpretación posible para entender la mecánica adoptada por el legislador con respecto a los dividendos es justamente la intención de no calificarlos como exentos y por lo tanto su tratamiento impositivo no

es el de un ingreso exento como lo pretende el Fisco Nacional.

Considera que en el impuesto a las ganancias, tanto los dividendos como la renta por participaciones en Fideicomisos Financieros, son resultados comprendidos en el hecho imponible sin considerar el sujeto que los obtiene. Es el propio art. 45, inc. i) de la ley que los menciona expresamente como renta de segunda categoría, con lo cual los dividendos y la renta por participaciones en fideicomisos están gravados, si cumplen la teoría de la fuente y, por lo establecido en el art. 2°.

Agrega que para el fideicomiso, la distribución de resultados no da lugar a gasto computable alguno, lo que refuerza la idea que se trata sólo de una cesión de materia imponible que, al estar gravada para él, no debe gravarse en manos del beneficiario, pero, como pudiera ocurrir que éste sufra erogaciones que tengan origen en los propios resultados, la única forma de permitir su deducción es el sistema establecido, es decir otorgarle el carácter de “no computable” y no la exención.

Afirma que el concepto de “no computable”, sólo rige para la ganancia bruta percibida como dividendo o resultado por participación en el fideicomiso dejando incólume la posibilidad de computar gastos originados por la misma.

Asegura que el segundo párrafo del art. 64 de la ley expresamente admite la deducción de los gastos necesarios para la obtención del beneficio, a condición de que no hubieran sido ya considerados en la liquidación del gravamen.

Sostiene que es posible identificar o dividir los bienes afectados a los diferentes tipos de renta, ya que los certificados de participación en el Fideicomiso están activados por rubro separado y configuran una actividad independiente por sí misma (actividad de inversión), que genera una renta, con carácter pasiva y extraordinaria, por lo que no corresponde la aplicación del prorrateo de gastos previstos en el art. 80 de la ley.

Sostiene por ello la improcedencia de la pretensión fiscal y solicita que se la deje sin efecto.

A continuación, y para el caso de mantenerse en criterio fiscal, identifica determinados gastos, como egresos financieros (intereses pasivos) y gastos de administración (como remuneraciones, cargas sociales, indemnizaciones y gratificaciones, viáticos, servicios administrativos contratados a terceros, servicios de seguridad, seguros, alquileres, papelería, propaganda y publicidad, gastos de limpieza, entre muchos otros), para concluir que son gastos directos vinculados con la operatoria gravada como entidad financiera que, agrega, nada tienen que ver con la *renta pasiva y extraordinaria* originada en la actividad de inversión que es la de participación de la entidad en los fideicomisos. y afirma que no tiene gastos directos vinculados a operaciones no gravadas. Agrega que es por ello que el Fisco Nacional al no encontrar gastos no deducibles, procedió a prorratear todos los gastos considerándolos indirectos.

Se agravia por último de la multa aplicada en la Resolución por considerar que no se produjo la infracción, al tratarse de una controversia técnico tributaria generado en una contradictoria interpretación legislativa. Enfatiza que no presentó una declaración jurada inexacta, ni tampoco hay indicio de algún obrar negligente, por lo que solicita se la deje sin efecto.

Solicita, en subsidio, se la exima de la sanción con arreglo a la causal de error excusable O, en su caso, que se reduzca la multa en un tercio del mínimo legal por aplicación del art. 49 de la ley 11.683, conforme la falta de antecedentes, la ausencia de gravedad y la razonabilidad para estos casos donde el conflicto proviene de interpretación de la norma.

Ofrece la producción de una prueba pericial contable, y solicita se revoque la Resolución Nº 96/2016 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. 90 se decide tratar como de previo y especial pronunciamiento la excepción de prescripción opuesta por Banco Industrial S.A. que es resuelta en la sentencia obrante a fs. 99/101 en la que se rechaza, con costas.

A fs. 111 se ordena la producción de la prueba pericial contable ofrecida, obrando su resultado a fs. 121/123.

A fs. 130 se clausura el periodo probatorio y se elevan las actuaciones a consideración de la Sala. A fs. 131 se pusieron los autos para alegar, obrando a fs. 135/142 el escrito presentado por el Fisco Nacional y a fs. 143/146 el de la recurrente. A fs. 147 se ponen los autos para dictar sentencia.

III.- Corresponde resolver sobre la legitimidad de la Resolución recurrida.

Por ello cabe tener en cuenta que Banco Industrial S.A., cuya principal actividad es la prestación de servicios de la banca minorista y mayorista, fue objeto de un procedimiento de fiscalización en el que se observó que para el cálculo del coeficiente de prorrateo de gastos no haya considerado los ingresos provenientes de su participación en fideicomisos financieros (BIND).

La jueza administrativa determinó que dichos ingresos debían ser considerados a los efectos del referido procedimiento. En consecuencia, estableció un nuevo coeficiente y recalculó el prorrateo realizado, considerando en el denominador del coeficiente recalculado el total de los ingresos, neto, todo ello en virtud de lo dispuesto en el art. 80 de la ley del gravamen y el art. 117 de su decreto reglamentario.

a. A la hora de resolver, cabe tener en cuenta que la cuestión ya fue tratada por la Cámara 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-".

El principal agravio formulado por la recurrente es que el carácter de no computable es asimilable al tratamiento de los dividendos, no conlleva su asimilación a rentas exentas o no gravadas y sobre el mismo se expidió la Cámara en el fallo citado al decir 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 via 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 dicha afirmación , concluyó 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 el tribunal que ejerce como alzada.

En un sentido similar se pronunció esta Sala, en otra composición, al fallar en “Swiss Medical S.A.”, sentencia del 8 de septiembre de 2020, que fue 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 este 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 "Banco Hipotecario S.A.", del 19 de febrero de 2020, 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 la misma Sala en las causas "Banco Finansur S.A.", del 15 de noviembre de 2021 y "BBVA Banco Francés", del 12 de mayo de 2022.

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 originados en los certificados de participación del Banco Industrial S.A. en los fideicomisos financieros (BIND) que son las que dieron lugar a los ajustes notificados en la Resolución recurrida fueron correctamente incluidos en el cálculo del prorrateo de los períodos fiscales 2008 y 2009 en que los mismos se devengaron, resultando, así, debidamente fundada la pretensión fiscal notificada en la Resolución.

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, concretamente los financieros y los de administración que en varios rubros allí también detalla, tienen conceptualmente asignación directa a la actividad financiera gravada que lleva cabo, es decir que fueron ajenos a los ingresos no computables generados por los certificados de participación en los fideicomisos, actividad inversora que devengó lo que la propia recurrente denomina como una *renta pasiva y extraordinaria*.

Para acreditar sus dichos ofreció una prueba pericial contable que obra producida a fs. 121/123. Allí, en lo que aquí importa, los expertos dan cuenta que dichos gastos –de limpieza, de capacitación, alquileres, seguros, seguridad, administrativos, papelería, propaganda, entre otros-, y egresos financieros, "…se encuentran vinculados con la actividad de la operatoria normal y habitual de la entidad, por lo que se encuentran razonablemente vinculados a las fuentes generadora de rentas gravadas en el impuesto a las ganancias…".

Dan cuenta también en su Informe que el proceso de cobro de los ingresos por este tipo de inversiones es automático, "…no dependiendo de la actividad personal de empleado o persona alguna de la entidad y forma parte de la operatoria general de conciliación de la cuenta de la entidad en el BCRA", pero para dicha afirmación, es importante destacarlo, se valen "… de la nota brindada por el Banco que se aporta en Anexo emitido por la Agencia de operaciones", del mismo modo, a la pregunta si la tenencia de los certificados implicaba alguna actividad material de empleados del Banco, los expertos contestan "… conforme lo informado por el área de Gestión y Desarrollo Humano mediante nota que se adjunta…"

En definitiva, el informe pericial se funda en dos notas con membrete y firmadas por empleados de las Áreas de Gestión y Recursos Humanos y de la Gerencia de Operaciones del propio Banco, aportadas a los peritos que éstos adjuntaron al informe y obran en original a fs. 119 y 120. Resulta así endeble el valor probatorio de la prueba con la que el Banco pretende acreditar que la actividad inversora no tuvo gastos asignables ya que no fue elaborada a

partir del propio análisis de la documentación y registraciones de la empresa, sino a partir de los dichos de empleados y funcionarios parte indudablemente interesada en sus resultados.

De cualquier modo, no puede dejar de decirse que el responsable del área de recursos humanos indica que la operatoria referida a los fideicomisos es desarrollada por el Sector Finanzas "…dentro del esquema general de inversiones de la Entidad", lo que revela, contrariamente al propósito pretendido por la recurrente, la existencia de una estructura dedicada a las cuestiones financieras, con personas y medios y, por ende, con gastos y costos.

Por otra parte, es importante destacar que el valor probatorio de la pericia producida no resulta contundente, atento a que la misma solo detalla las cuentas de gastos obtenidas del balance copiado en el libro Inventario y Balances Nº 27 y del balance se sumas, cuando en el análisis de los costos directos e indirectos debieron hacerlo por sector.

De cualquier modo, y sin perjuicio de la orfandad probatoria ya referida, resulta inverosímil suponer que las rentas de los fideicomisos financieros prácticamente se gestionaron y cancelaron solas 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 Banco Industrial S.A. por el mero hecho de haber sido una *renta pasiva y extraordinaria* 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 lo expresado, corresponde confirmar la Resolución N° 96/2016, 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.

Las consideraciones ya expresadas dan cuenta de la omisión incurrida por Banco Industrial S.A. al liquidar su obligación fiscal, 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 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 quedó excluido en la instancia administrativa previa.

La Cámara ha dicho en autos "Mayami S.A.", sentencia del 4 de febrero de 2020, que " A lo que debe añadirse 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)."

Se ha dicho también que, "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).".

Por lo expuesto, corresponde en este aspecto también confirmar la Resolución, con costas.

La Dra. Laura A. Guzmán dijo:

Que adhiere en lo sustancial a las conclusiones del 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 rendimientos de la participación en fideicomisos financieros percibidos por la recurrente que resultan "no computables".

En esa tónica, 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.

Considero, en primer lugar, que resulta conveniente analizar las normas aplicables en materia de gastos deducibles en el impuesto a las ganancias.

En aquella oportunidad, se señaló que 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.

En tanto, 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 rendimientos de certificados de participación en fideicomisos financieros, no obstante estar gravados como utilidad en cabeza de los fideicomisos, son conceptualizados por la Ley del Impuesto a las Ganancias como "no computables" en cabeza de los beneficiarios de las respectivas distribuciones de utilidades mencionadas, 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 mayoría, **SE RESUELVE**:

Confirmar la Resolución Nº 96/2016, 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 15:59:44 -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 16:52:17 -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 16:53:40 -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 16:53:41 -03:00