Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-64774286-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 6 de Junio de 2023

Referencia: Sentencia EXPTE. Nº 43274-I GUTHMANN JUAN CARLOS

En Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Pablo Alejandro Porporratto (Vocal Subrogante de la 3ra. Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal Subrogante de la 1ra. Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2da. Nominación), a fin de resolver la causa N°43.274-I caratulada: **“GUTHMANN JUAN CARLOS.** s/recurso de apelación Impuesto a las Ganancias ”

El Dr. Porporatto dijo:

I- Que a fs. 51/ 67 vta. se interpone recurso de apelación contra la intimación de pago de fecha 27 de mayo de 2015, suscripta por el Jefe Interino de la Agencia Pilar de la AFIP-DGI, mediante la que reclamó la falta de pago por deducción improcedente relativa al Impuesto a las Ganancias -período fiscal 2010-, con más intereses resarcitorios.

Comenzó explicando que desde el 1/08/2006 se radicó en los Estados Unidos de América por un contrato de trabajo con el Deutsche Bank, sucursal New York.

Por dicho motivo, perdería su calidad de residente argentino a partir del 31/08/2007, en los términos del artículo 120 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Señaló que la relación de empleo en New York perduró hasta el 31/08/2010, regresando a la Argentina en el mes de septiembre de 2010 para retomar su empleo con el Deutsche Bank S.A, adquiriendo la residencia en Argentina el 1/10/2010 (Cfr. el artículo 125 de la ley del Impuesto a las Ganancias).

Agregó que motivado en una posición conservadora y para no sufrir un cuestionamiento por el fisco argentino, presentó la declaración jurada 2010 declarando sus rentas de fuente argentina (renta del trabajo personal), como también sus rentas de fuente extranjera (rentas del trabajo personal como rentas mobiliarias), a pesar que estas últimas correspondían a los meses en los que no era residente argentino.

Explicó que por las ganancias obtenidas de renta extranjera se había visto obligado ingresar en EEUU impuestos análogos al Impuesto a las Ganancias de la Argentina.

Detalló que en dicho país el impuesto a la renta de las personas físicas era recaudado tanto a nivel federal como estadual, y que por ser empleado en relación de dependencia, fue objeto de retenciones por ambos niveles.

Mencionó que al margen de las retribuciones obtenidas en su carácter de empleado en relación de dependencia, durante el lapso de su residencia en EEUU, obtuvo rentas originadas en inversiones mobiliarias, por lo que se vio obligado a tributar un saldo de impuesto adicional a las retenciones sufridas en su recibo de sueldo.

Por lo tanto, además de las retenciones sufridas por recibo de sueldo, debió ingresar una suma adicional, la que se ingresó en dos pagos, el primero el 18/04/2011 en concepto de pago a cuenta –antes del vencimiento de la declaración jurada del Impuesto a las Ganacias en Argentina- y el segundo con posterioridad a dicho vencimiento.

Explica que raíz de las rentas obtenidas en el exterior, consignó en su declaración jurada Argentina los pagos efectuados por los tributos análogos ingresados al Fisco federal y al Fisco estadual de EEUU.

Señaló que el juez administrativo se avocó al análisis de la procedencia de la documentación acompañada —a la que restó validez por no contar con legalización consular o Apostilla de la Haya— y por otro lado, rechazó los importe declarados como pago a cuenta por los impuestos análogos pagados en el exterior.

Relata que el organismo declaró improcedente el computó del impuesto análogo abonado en el exterior, porque no había sido acreditado de manera fehaciente su pago. Además, a efectos de su rechazo argumentó que una parte del mismo no correspondía al ámbito “nacional” de los Estados Unidos, sino al estadual de Nueva York, por lo que en el último caso mencionado, consideró que al no ser un impuesto nacional no se admitía su cómputo como pago a cuenta.

Se agravió de que fueran considerados gravados los resultados de fuente extranjera correspondientes a los meses durante los cuales no era residente de la República Argentina, lo que era equivocado, ya que las mismas no debieron ser incluídas en la declaración jurada y que ello tornaba abstracto a la cuestión del impuesto análogo.

Destaca que la resolución atacada debe ser dejada sin efecto ya que con independencia de que se encuentre acreditado o no el pago de los impuestos análogos, debe concluirse que los ingresos de fuente extranjera nunca debierón ser incorporados en la declaración jurada.

Respecto a la exigencia de presentar la documentación para acreditar el pago de los impuestos análogos (legalización y apostillado), entiende que no sería aplicable por tratarse de documentos emanados de autoridad privada (consistente en recibos de sueldo) y no de una autoridad pública de un estado extranjero.

En cuanto al impuesto ingresado en Nueva York y el límite a su cómputo por su carácter análogo, indica que el mismo corresponde, en definitiva, a una renta fruto de su trabajo como dependiente, por lo que no era pertinente establecer restricción alguna.

A ese respecto, concluyó que poco importaba el nivel de gobierno de aquel país que haya aplicado el tributo, en tanto tenga faculdades para hacerlo y lo haya cobrado, tal como sucedió en el caso.

Ofrece prueba documental, informativa, exhortos, pericial contable,perito traductor y testimonial. Cita jurisprudencia y doctrina en apoyo a sus argumentos, hace reserva del caso federal y solicita se revoquen la resolución apelada, con costas.

II- Que a fs. 231/239 la representación fiscal contesta el traslado del recurso.

En primer término, plantea como de previo y especial pronunciamiento la excepción de incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación, por considerar que el acto administrativo recurrido no constituía determinación de gravamen en los alcances del artículo 16 y siguientes de la ley n°11.683, tampoco imponía sanción ni una denegatoria de repetición.

Vinculado con el tema de los impuestos análogos efectivamente pagados en en el exterior, mencionó los artículos 1, 119, 168 y siguientes de la ley de rito, de los cuales surgirían los requisitos necesarios para el cómputo del pago, y resaltó que los mismo no se encontraban acreditados.

A efectos de señalar los requisitos incumplidos, se remitió a los detallados en la resolución atacada.

Respecto a las manifestaciones de la recurrente sobre la incorporación en la declaración jurada de rentas que no hubieran correspondido declarar, agregó que la ley de procedimiento tributario contempla la vía del recurso de repetición para tributos o accesorios abonados de más.

Resaltó que la cuestión aquí debatida, está limitada a la procedencia del cómputo de importes y conceptos en los términos del artículo 14 de la ley n° 11.683, y que no resulta vinculada a la determinación de una renta gravada por el tributo en cuestión.

Explicó en cuanto a la valoración de la documentación aportada en la instancia administrativa que mertituó su validez en función a los requisitos que establece el artículo 28 del decreto 1759/72.

Agregó que sin perjuicio de lo antes dicho, la improcedencia del cómputo de los conceptos o importes pretendidos no se circuscribió al análisis de las formalidades de la documentación aportada por la recurrente, sino que abarcó cuestiones de fondo vinculadas a la delimitación de los conceptos que la ley del gravamen establece para ser considerados pago a cuenta del mismo, y de los requisitos que los tributos efectivamente abonados en el extranjero deben poseer a los fines de ser incluidos en el presupuesto que establece la ley del Impuesto a las Ganancias en su artículo 1.

Respecto de los intereses resarcitorios se pronunció poniendo en evidencia que los mismos no habían sido objetados por la recurrente en un agravio autónomo y que por lo tanto quedarían subodinados a la cuestión de fondo. Además, citó jurisprudencia sobre la procedencia de los mismos.

Del traslado de la documentación aportada por la recurrente expedida por el Deutsche Bank —en su carácter de empleadora y de agente de retención— señaló que la misma no lograba modificar las apreciaciones efectuadas a los fines de modificar la apreciación fiscal sobre la improcedencia del cómputo de los conceptos debatidos.

Por último, formuló oposición a la prueba ofrecida por la recurrente y efectuó reserva de caso federal. También solicitó se confirme la intimación recurrida y se impongan costas a la actora.

III- Que a fs. 262/263 vta. se rechazó la incompetencia planteada.

IV- Que a fs 266 se abre la causa a prueba; a fs. 663 se clausura el período probatorio, a fs. se elevan los autos a consideración de la Sala A y se ponen a disposición de las partes las actuaciones para que produzcan sus alegatos. A fs 701/705 vta. y fs. 707/709 obran los alegatos de la actora y del -fisco Nacional alegato y mediante

IF-2023-59326290-APN-VOCIII#TFN pasan los autos a sentencia.

V- Que cabe resolver la cuestión traída en autos. Para ello es preciso señalar que en las presentes actuaciones no se discute desde cuando el Sr. Guthmann adquirió la residencia fiscal argentina, ni sí correspondía que tributara sobre la renta obtenida en los Estados Unidos, con anterioridad a la obtención de la residencia en Argentina (a partir del 1/10/10), sino que corresponde, circunscribir el análisis a determinar la procedencia de la deducción por el pago de impuestos análogos abonados en el exterior del pais.

Ello es así, porque el propio contribuyente computó como deducción en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias 2010 impuestos análogos pagados en el exterior (fs. 10/13 del Cuerpo de Antecedentes Administrativos)

VI- Que en cuanto a la procedencia de la deducción por el pago de impuestos análogos, es importante precisar que, conforme surge en autos, se encuentran comprendidos dos clases de impuestos (Federal Income Tax y Federal y State Income Tax).

A efectos de su tratamiento, debemos considerar lo que establece la norma del impuesto, la que en su artículo 168 reza: "*Del impuesto de esta ley correspondiente a las ganancias de fuente extranjera, los residentes en el país comprendidos en el artículo 119 deducirán, hasta el límite determinado por el monto de ese impuesto, un crédito por los gravámenes* ***nacionales análogos efectivamente pagados*** *en los países en los que se obtuvieren tales ganancias, calculado según lo establecido en este Capítulo."* (el resaltado no pertenece al texto original).

Respecto del primero de los impuestos, el "Federal Income Tax", no existen dudas acerca de que cumple con el requisto de que sea "nacional" exigido por el artículo antes trascripto, incluso es reconocido por la propia Administración Tributaria.

Sin embargo, vinculado con la exigencia legal de que sean efectivamente pagados, el Fisco Nacional no lo consideró deducible, por la circunstancia que el contribuyente no acompañó los respectivos comprobantes de pago del tributo en Estados Unidos, y por lo tanto, no se acreditó de manera fehaciente que se haya abonado en el exterior. No obstante lo antes señalado, el extremo fue acreditado en esta instancia.

Ello es así por cuanto, surge de la respuesta brindada por la Autoridad Tributaria de EEUU (Internal Revenue Service), al exhorto diplomático (fs. 646/648 y 666/668 y su traducción obra a fs. 654/658), en la que consta la suma que fuera efectivamente ingresado respecto el "Federal Income Tax", la que está conformada de los importes retenidos e ingresados por el empleador y el pago abonado en el mes de abril del 2011.

Además, se advierte de la documental acompañada y de la prueba informativa aportada que, el Sr. Guthmann había soportado retenciones por dicho tributo (conforme surge de los recibos de haberes a fs. 587/598), bajo el ítem denominado "Federal Withholding Tax", el que es destinado al gobierno federal de los Estados Unidos.

Asimismo, surge de la respuesta brindada por el Deutsche Bank Tecnologie y Operación Globales DB Services New Jersey Inc. Departamento Nomina de pago 100 Plaza One, que los recibos de haberes aportados por el recurrente, coincidían con la información que obra en los registros contables del Deustche Bank (Cfr. Surge de fs. 103).

Por otra parte, la Administración Tributaria Argentina, tampoco admitió la deducción por no haber cumplido con las formas exigidas de legalización, traducción y apostillado (fs. 135 del Cuerpo de Antecedentes

Administrativos).

Sin embargo, es preciso reparar en que por la prueba ofrecida y posteriormente producida por la recurrente en autos, fue presentada en sede de este Tribunal cumpliendo los requisitos antes mencionados (fs. 71/101 y su traducción por el Colegio de Traductores Públicos de la Ciudad de Buenos Aires a fs. 102 a 145 la que a su vez, coincide con lo informado por el Deutsche Bank sito en Estados Unidos, vía de exhorto diplomático a fs. 587/598).

Por lo antes expuesto, considero que la documentación aportada resulta suficiente para validar el cómputo del pago a cuenta del impuesto análogo abonado en Estados Unidos, respecto del tributo de naturaleza federal, por lo que corresponde revocar la resolución en este aspecto. Costas por su orden, en razón del accionar del recurrente que originó la presente causa.

VII- Respecto del impuesto que fuera abonado a Nueva York, otra es la situación por tratarse de un impuesto estadual—ello no varia por el hecho que la renta afectada sea la derivada del trabajo personal del recurrente, la que también se encuentra alcanzada en Argentina por el Impuesto a las Ganancias—.

De la propia letra de la ley, surge como requisito para la deducción que se debe tratar de un tributo “nacional”, por ello no está demás recordar que, según la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquélla. De otro modo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la interpretación legal, equivaliese a prescindir de su texto ("Logitex, S.A.", del 8/6/93, L. L. 1993-E-106; "Banco Shaw S.A. c. Banco Central" del 16/6/93).

En conclusión, dado que el impuesto no reúne los requisitos necesarios a fin de validar su cómputo del impuesto, se resuelve confirmar la impugnación efectuada por el Fisco Nacional en la resolución recurrida, con costas.

VIII- Que, en materia de intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación respecto a la parte proporcional de la deducción computada sobre en concepto de impuesto a las ganancias estadual, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

Por lo tanto, corresponde ordenar a la AFIP-DGI practique la respectiva liquidación conforme a las pautas indicadas precedentemente.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1º) Revocar parcialmente la resolución apelada, conforme Considerando VI, costas por su orden.

2º) Confirmar parcialmente laresolución apelada, conforme Considerando VII, con costas.

3º) Ordenar a la Dirección General Impositiva que en el término de 30 (treinta) días practique reliquidación en atención a lo resuelto en el Considerando VII. A tales efectos quedan los antecedentes administrativos en la Mesa de Entradas de este Tribunal por igual término.

4º) Diferir la regulación de honorarios de los representantes fiscales hasta tanto se aprueba la reliquidación ordenada precedentemente.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.06 11:11:39 -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: 2023.06.06 13:04:22 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.06 14:33:08 -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: 2023.06.06 14:33:09 -03:00