43550/2023 ALUAR ALUMINIO ARGENTINO SAIC (TF 123459521-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, julio de 2024.

VISTOS:

Los presentes actuados caratulados "Aluar Aluminio Argentino SAIC (TF 123459521-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"; y

CONSIDERANDO:

1º) Que, el 13/06/23 el Tribunal Fiscal **revocó parcialmente la resolución determinativa nº 129/2021** (DV DEOA) relativa al Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2015. Puntualmente, dejó sin efecto la impugnación de la deducción en concepto de ajuste por inflación impositivo —con costas por su orden— y aquélla referida a los gastos vinculados a rentas no computables —con costas—. Por otra parte, declaró abstracto el pronunciamiento relativo a la reversión de la incidencia de una provisión contable e impuso las costas en el orden causado (conf. INLEG-2023-68148119-APN-VOCV#TFN).

Para así resolver, sostuvo que:

- No correspondía hacer lugar al **planteo de prescripción** incoado por la actora y, dado que no había sido tratado como de previo y especial pronunciamiento, entendió que no podía considerarse como una defensa escindida o autónoma a los efectos de la imposición de costas;
- A fin de resolver la cuestión vinculada al **ajuste por inflación**, remitió al criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación expuesto en el precedente "Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo", sentencia del 3/07/09, y aseveró que los hechos involucrados en cada caso debían ser examinados bajo los parámetros establecidos en dicha oportunidad;
- Las pautas rectoras que pueden extraerse del precedente "Candy" *supra* referenciado para delimitar la aplicación de la doctrina de la no confiscatoriedad en el Impuesto a las Ganancias, son de carácter sustancial y no nominal, toda vez que la Corte no estableció un porcentaje concreto como límite aplicable sino que, conforme a las pruebas de la causa, entendió que en dicho caso el

Fecha de firma: 11/07/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38409379#419367635#20240711104439680

pago del gravamen sin aplicar el ajuste discutido resultaba confiscatorio al representar para Candy S.A. más del 62% del resultado impositivo ajustado y del 55% de las utilidades contables también ajustadas por inflación;

- La Corte concluyó que la ganancia neta determinada sin ajuste por inflación no es una representación adecuada de la renta que la ley del Impuesto a las Ganancias pretende gravar (utilidades reales en lugar de ganancias ficticias). No obstante, el *quo* advirtió que "*ello deberá evaluarse en cada caso, en tanto no existe una línea divisoria absoluta que permita delimitar hasta dónde resulta aceptable en este contexto que la alícuota efectiva exceda a la legal, es decir, hasta qué punto se tolera cierta distorsión inflacionaria*";

- La confiscatoriedad no se encuentra condicionada a un año fiscal determinado sino a la configuración de las circunstancias fácticas que constituyan tal supuesto en el ejercicio de que se trate;

- Las conclusiones del informe pericial conducían a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en los considerandos 7° y siguientes del precedente "Candy";

- El porcentaje que representa el Impuesto a las Ganancias calculado sin aplicar los mecanismos de ajuste por inflación previstos en el Título VI, y en los artículos 83 y 84 de la ley del gravamen, sobre el resultado impositivo (antes del cómputo de quebrantos) del ejercicio 2015 (según la declaración jurada original del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2015 presentada por la actora) aplicando dichos mecanismos, es de 48,56%;

- En caso de aplicar los referidos mecanismos junto con la incidencia de la reexpresión de las amortizaciones impositivas en la valuación de la existencia final de bienes de cambio, el importe del Impuesto a las Ganancias sin aplicar el ajuste por inflación impositivo es de *$596.050.542,36* y el resultado impositivo ajustado por inflación, de acuerdo a lo establecido por el Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias, es de *$1.127.996.762,30*, por lo que la relación entre el impuesto sin ajuste por inflación impositivo y el resultado impositivo ajustado por Inflación arroja una tasa efectiva del 52,84%;

- La prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste por inflación establecido en el Título VI de la ley de Impuesto a las Ganancias resulta inaplicable al caso de autos, conforme a los términos expuestos por la Corte en las causas "Candy" y "Telefónica de Argentina SA y otro c/ EN-AFIP-DGI s/ DGI", dado que el impuesto determinado por la AFIP insume una parte sustancial de la renta en un monto que excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose un supuesto de confiscatoriedad;

43550/2023 ALUAR ALUMINIO ARGENTINO SAIC (TF 123459521-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

- Correspondía revocar la resolución apelada en lo que fue materia de agravio con relación al ajuste por inflación impositivo e imponer las costas por su orden en atención a las particularidades y complejidad del caso en examen;

- En cuanto al ajuste relacionado a la **provisión contable** por $2.133.370, entendió que no era una cuestión controvertida en autos, en tanto la actora había receptado el ajuste en la declaración jurada presentada el 23/05/17, esto es, con anterioridad al dictado de la resolución recurrida, por lo que "*deviene abstracto el pronunciamiento de este Tribunal sobre dicha cuestión; sin perjuicio de lo que se resuelva respecto de la repetición incoada por la contribuyente en sede administrativa, imponiendo las costas por su orden en atención a la forma en que se resuelve*";

- En lo atinente a la impugnación de la **deducción de los gastos vinculados con la obtención de dividendos**, la cuestión controvertida exigía dilucidar si resultaba o no procedente la pretensión fiscal 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 actora procedentes de Visa Argentina S.A. (cfr. página 25 de la resolución determinativa apelada en cuanto alude a ingresos obtenidos por la aquí actor en concepto de dividendos por participaciones en sociedades durante el ejercicio 2015);

- Se había pronunciado en dos precedentes de aristas similares al presente caso, a saber, "Telecom Argentina S.A." EX-2019-70161445- -APN-SGAI#TFN y "HSBC Argentina Holdings S.A." EX-2019-64458452- -APN-SGAI#TFN, que fueron confirmados por esta Cámara;

- Existe una diferencia técnica entre los conceptos de ganancia "no gravada" o exenta y el concepto de ganancia "no computable". Sostuvo que sólo las primeras se encuentran mencionadas expresamente en la regla de prorrateo establecida en el artículo 80 de la ley del Impuesto a las Ganancias y del 117 de su decreto reglamentario, en tanto la categoría "no computable" no se halla citada en dichas normas y, por el contrario, el segundo párrafo del artículo 64 admite la deducción de todos los gastos necesarios para su obtención.

- Asistía razón a la actora en cuanto a que los dividendos, no obstante estar gravados, son "no computables", lo cual deja en evidencia que el legislador no ha querido calificarlos ni como rentas exentas ni como no gravadas, y ello

Fecha de firma: 11/07/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38409379#419367635#20240711104439680

en línea con lo previsto en el segundo párrafo del mismo artículo 64 de la ley del gravamen que admite en forma expresa 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 respeten "*las limitaciones establecidas en esta ley*". Indicó que dichas limitaciones contemplan el prorrateo de gastos comunes que eventualmente podría aplicarse en relación al cómputo de "*gastos necesarios*" para obtener estas rentas gravadas aunque no computables, "*cuando dichos gastos sean comunes respecto de otras ganancias que sean consideradas exentas y/o no gravadas*";

- Resultaban aplicables los argumentos de la Sala I *in re* "Pampa Energía SA c/ EN- AFIP- DGI s/ Proceso de Conocimiento", sent. del 4/04/18, y de la Sala V *in re* "Grupo Financiero Galicia SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 27/11/18. En ese mismo sentido, se refirió al desarrollo efectuado por la Procuradora Fiscal ante la Corte federal en esta última causa y en el expediente "INC S.A. TF 24746-I c/ DGI" (cfr. dictámenes del 14/10/22 y del 22/12/14, respectivamente); y
- Devino inoficioso el tratamiento de los agravios relativos a los intereses resarcitorios y a la multa aplicada en la resolución apelada.

2º) Que, disconformes con esa decisión, **ambas partes** interpusieron y fundaron sendos recursos de apelación (cfr. IF-2023-93555766-APN-DTD#JGM, IF-2023-94238522-APN-DTD#JGM, IF-2023-102820979-APN-DTD#JGM e IF-2023-104068785-APN-DTD#JGM). El 4/10/23 la AFIP replicó el memorial de la parte actora (v. IF-2023-118107271-APN-DTD#JGM) y Aluar Aluminio Argentino SAIC hizo lo propio el 9/10/23 (cfr. IF-2023-120004207-APN-DTD#JGM).

La **parte actora** se agravió de la distribución de las **costas** relativas a la revocación de la pretensión fiscal relativa al ajuste por inflación por cuanto: (i) se aparta de la regla establecida por el artículo 68 del CPCCN; (ii) resulta insuficiente la sola alusión a la complejidad del asunto debatido; (iii) la Corte ha mantenido incólume la posición adoptada en "Candy" en innumerables pronunciamientos; y (iv) la constante oposición de la AFIP (aun cuando la propia fiscalización validó y ratificó la liquidación del impuesto en su integralidad en cuanto a los aspectos técnico liquidatorios asociados a la aplicación de los mecanismos de ajuste por inflación), ha forzado a la actora a litigar innecesariamente.

A su turno, la **demandada** aseveró que, por haberse pronunciado la Corte respecto de la procedencia de la figura del ajuste por inflación por actualización de amortizaciones, *"no insistirá con la postura fiscal esbozada en la resolución apelada en este punto*". No obstante, alegó que el porcentaje obtenido en la presente causa (esto

es, 48,56%) no alcanza la magnitud que emana del precedente "Candy". De este modo, entendió que "*no surge que el impuesto (en el caso de autos) produzca una absorción sustancial de la renta de la recurrente*" y citó jurisprudencia la Sala III de esta Cámara.

Expuso que el ajuste referido a la provisión contable impugnada que declaró abstracto el *a quo*, se encuentra directamente relacionado con lo fallado respecto del ajuste por inflación impositivo. A tal fin, señaló que, "*si bien no juega con el impuesto determinado, debe ser también apelado dado que si en definitiva se procede a revocar el ajuste correspondiente al ajuste por inflación, este rubro quedaría firme, y sobre todo porque lo que devendría abstracto en ese caso sería la causa correspondiente a la repetición solicitada por la actora y que tramita por otro expediente*".

En lo atinente al tercer ajuste fiscal, esgrimió que el artículo 17, tercer párrafo, de la ley del Impuesto a las Ganancias no sólo prohíbe la deducción de gastos vinculados con ganancias exentas, sino también con rentas no comprendidas en el impuesto, como es el caso de los dividendos. En esa misma línea, transcribió parte del precedente dictado por la Sala III en la causa "Banco Mariva S.A. c/ EN –AFIP s/DGI", sent. de 29/11/18, y reseñó los argumentos expuestos por la Sala C de ese Tribunal Fiscal *in re* "Santa Marta S. A. Agric. Gand. Fin. C. I. I.", sent. del 30/10/70.

En ese contexto, coligió que los gastos relacionados con dividendos constituyen deducciones no admitidas, "*resultando indiferente el carácter de una renta exenta o no computable por no considerarse a dichos gastos como necesarios. La inexistencia de computabilidad provoca la improcedencia de la deducción de los gastos*".

Subrayó la interpretación jurisprudencial sustentada por la Sala V del fuero en la causa "Macchiavello, Silvia Adriana", sentencia del 27/09/06, conforme la cual, "[*e*]*l resultado que distribuye la sociedad pagadora por medio de dividendos ya fue objeto del correspondiente neto de los gastos necesarios para la producción de dicho rendimiento, por lo tanto los mismos ya son resultados netos que fueron sometidos al impuesto, y es por todo ello por lo que no corresponde gravarlos nuevamente en cabeza del accionista que nada habrá de pagar por ello en concepto de este impuesto y, por lo tanto, nada habrá que deducir a su respecto*".

Fecha de firma: 11/07/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38409379#419367635#20240711104439680

Puso de resalto que, si a las rentas gravadas se le detraen los gastos necesarios para alcanzarlas, junto con ―además― los producidos para obtener aquéllas que no se encuentran gravadas, se rebajaría incorrectamente la renta neta y, por ende, la obligación fiscal.

Destacó que las deducciones están regidas por el principio de causalidad, es decir, que sólo se podrán computar aquellos gastos que guarden una relación causal directa con la generación de la renta.

Reseñó las conclusiones del dictamen nº 65/2004 (DI ATEC) del 6/10/04 y precisó que las sentencias mencionadas por el *a quo* en el pronunciamiento apelado no se encuentran firmes.

El 25/03/24 dictaminó el Fiscal General.

3º) Que, mediante pronunciamiento del 5/03/24 esta Sala resolvió declarar la **conexidad de estas actuaciones con la causa nº 18795/2021** en la que "*tramita la Acción Declarativa de Certeza promovida por ALUAR con anterioridad a apelar el acto determinativo de oficio a fin de obtener la declaración de inaplicabilidad*" de la normativa que impide aplicar los mecanismos de ajuste por inflación previstos en el Título VI y en los artículos 83 y 84 de la ley del Impuesto a las Ganancias, en la declaración jurada correspondiente al período 2015 de la Sociedad.

A tal fin, señaló que ambos expedientes involucran a la misma relación jurídica sustancial, vinculada con la aplicación de los mecanismos de ajuste por inflación en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2015 y comunicó su decisión al juzgado nº 10 del Fuero en el que tramita la causa nº 18795/2021 que, vale aclarar, no ha registrado movimientos desde que la mencionada comunicación fue diligenciada el 11/03/24.

4º) Que, los agravios del Fisco Nacional con respecto al **ajuste por inflación** exigen determinar si el precedente "Candy" resulta aplicable al caso en tanto: **(i)** la alícuota efectiva del impuesto que la parte actora se encontraba compelida a pagar sin aplicar los mecanismos de ajuste por inflación, representaba el 48,56% del resultado impositivo ajustado (v. declaración jurada original y punto d del informe pericial); y **(ii)** el período fiscal involucrado en autos (esto es, ejercicio 2015) era distinto del evaluado en el *leading case* de la Corte.

En respuesta al primer agravio reseñado y teniendo en cuenta que las conclusiones del informe pericial contable producido en la instancia anterior no han sido objeto de cuestionamiento, cabe estar a lo resuelto por esta Sala *in re* "Paolini Hnos. S.A. c/ E.N. – AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva", sent. del 1º/06/21. En esa oportunidad el Tribunal sostuvo que, aun cuando las diferencias no resultaban idénticas a las examinadas por la Corte en "Candy" (46,72% vs. 62%), la adopción de la tesitura

fiscal no podía admitirse, pues implicaría —lisa y llanamente— la asunción por la contribuyente de una obligación tributaria que resulta confiscatoria respecto de la renta obtenida en el período 2015 al exceder de modo considerable la alícuota prevista en la ley de Impuesto a las Ganancias (doctrina replicada en el pronunciamiento dictado por este Tribunal *in re* "RPB Sociedad Anónima c/ E.N. – AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva", sent. del 10/03/22 en el que la alícuota efectiva ascendía a 47,70%).

En esa misma línea, esta Cámara ha precisado que la ausencia de coincidencia con los porcentajes verificados en "Candy" no obsta a la aplicación de su doctrina en supuestos con cifras menores, con fundamento —invocada por el propio precedente de la Corte— en la magnitud de la desproporción entre las sumas exigibles. Así, se ha sostenido que, "*en la medida en que la alícuota prevista en la ley del gravamen es del 35%, un porcentaje superior —en principio— redunda en un supuesto de confiscatoriedad en los términos que ha sido definida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación haciendo aplicación de los arts. 17 y 19 de la Constitución Nacional*" (Sala III, "Paolini Hnos. S.A. c/ E.N. – AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva", sent. del 24/04/18; Sala II, "Central Piedra Buena S.A. c/ E.N. – AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva", sent. del 16/07/15).

Asimismo, éste ha sido el temperamento adoptado recientemente por el Alto Tribunal al resolver la causa caratulada "***Recurso de hecho deducido por la actora en la causa "Paolini Hnos. S.A. c/ EN – AFIP – DGI s/ proceso de conocimiento***", sentencia del 21/05/24, en la que aplicó el precedente "Candy" cuando la alícuota efectiva del impuesto representaba el 43,57% de la base imponible.

Con respecto al segundo agravio individualizado, esta Sala tiene dicho que, *más allá de las diferentes realidades que pudiera identificar a los distintos períodos anuales*, reflejados en sus variables macroeconómicas —v.gr., IPC—, lo cierto es que, a los fines de conocer si en un caso particular el impuesto a ingresar es confiscatorio, ha de estarse a los valores que arroje su liquidación en el caso individual (cfr., *in re,* "Industrial and Commercial Bank of China c/ AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva", sent. del 7/11/23; y "Termair SA c/ AFIP - DGI s/ Proceso de Conocimiento", sent. del 14/5/24. En similar sentido, Sala III, *in re* "Orazul Energy Cerros Colorados SA c/ EN-AFIP-RESOL s/ Dirección General Impositiva", sent. del 21/4/22; y "M Royo SACIIFyF c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva", sent.

Fecha de firma: 11/07/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38409379#419367635#20240711104439680

del 19/9/23). En efecto, este Tribunal ha convalidado la aplicación de los lineamientos de "Candy" en supuestos en que se encontraba involucrado el *período 2015* (cfr. "Telefónica de Argentina S. A. c/ EN-AFIPDGI s/ Procedo de Conocimiento", sent. del 4/5/21; "Paolini Hnos." ya citado; "Weatherford International de Argentina S.A. c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva", sent. del 12/8/21; "RPB Sociedad Anónima", ya citado; entre otros).

Por lo demás, la jurisprudencia de la Corte posterior a "Candy" ―en sentido concordante― es prueba cabal de que la aplicación del referido criterio no ha quedado circunscripta al periodo 2002 [cfr., a título ejemplificativo, "Winnie SA c/ AFIP DGI s/ Acción mere Declarativa de Inconstitucionalidad", expte. FMP 944/2017/CS001, sent. del 19/10/23 (**período fiscal 2016**); "Favacard SA c/ AFIP DGI s/ Acción Declarativa Ordinaria", expte. FMP 21103363/2012/CS1, sent. del 13/06/23 (**período fiscal 2012**); "Central Puerto SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva", expte. 83207/2015/CS001, sent. del 25/10/22 (**período fiscal 2010**); causa FCB 15013/2015/1/RH1 "Distribuidora de Gas del Centro S.A. c/ Estado Nacional y otro s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad", sent. del 25/06/19 (**período fiscal 2014**); "Distribuidora de Gas del Centro S.A. c/ E.N. – AFIP s/ Acción meramente declarativa de derecho", sent. del 04/10/16 (**período fiscal 2012**); entre muchos otros].

En función a lo expuesto, corresponde desestimar los agravios deducidos por el fisco nacional respecto a este punto.

5º) Que, en función a lo decidido en el considerando anterior y al recurso interpuesto por la parte actora, corresponde expedirse respecto a la **imposición de costas ―en ambas instancias― con relación a la pretensión fiscal relativa al ajuste por inflación**.

En este contexto, cabe advertir que el art. 68 del CPCCN faculta a los jueces a eximir total o parcialmente de responsabilidad al litigante vencido, siempre que lo hagan por decisión fundada (v. doctrina de *Fallos*: 311:809 y 317:1640, entre muchos otros). Sin embargo, en el *sub lite*, no se advierten motivos excepcionales que permitan apartarse del principio rector en la materia. En virtud de ello, corresponde modificar lo decidido por el *a quo* en este punto e imponer las costas de ambas instancias a la parte demandada vencida (art. 68, primer párrafo, del CPCCN y criterio aplicado por esta Sala en pronunciamientos análogos tales como "Paolini Hnos.", "Weatheford Internacional de Argentina S. A." e "Industrial and Commercial Bank of China" *supra* citados).

6º) Que, en lo atinente a la impugnación de la **deducción de los gastos vinculados con los dividendos percibidos** por la parte actora, resulta

esclarecedor analizar los antecedentes normativos y las modificaciones que fueron incorporadas por el Congreso de la Nación a lo largo del tiempo, reseñadas por el Tribunal en la causa nº 9548/2021, caratulada "Telecom Argentina SA (TF 70161445-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 23/08/22 (considerando 7º), a la cual se remite en honor a la brevedad.

En dicha ocasión, la Sala concluyó que la evolución normativa *supra* referenciada: **(i)** demuestra que los dividendos derivan de renta alcanzada por el Impuesto a las Ganancias en cabeza de la sociedad que los distribuye y comportan ganancia "no computable" para los accionistas receptores, a fin de evitar la doble imposición de una misma renta imponible; y **(ii)** da cuenta de las consecuencias que genera la calificación de rentas "no computables" en materia de deducibilidad de gastos a ellas asociados.

Consecuentemente, la expresión utilizada por el Poder Legislativo en el artículo 64 de la LIG 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 (cfr. Sala V, *in re* "Grupo Financiero Galicia SA", sent. del 27/11/18 ya citada, y Sala II *in re* "HSBC Argentina Holdings SA – TF 48911-I c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 1º/07/22).

En este escenario, es dable destacar que tampoco corresponde calificar la referida renta como "exenta" puesto que el artículo 18 inc. a, de la LIG vigente en el período bajo análisis, alude al lapso en que se imputarán los dividendos de acciones y los intereses de títulos, mientras que su artículo 20 no incorpora a los dividendos dentro de las exenciones allí previstas, todo lo cual ratifica su "gravabilidad" (cfr. Sala V, *in re* "Grupo Financiero Galicia SA", sent. del 27/11/18 ya citada).

Asimismo, las sucesivas reformas legislativas han puesto de resalto la vinculación existente entre la renta "no computable" y la deducibilidad de los gastos asociados (véase, por ejemplo, la alusión expresa a la aplicación o no del prorrateo previsto en el art. 80 y la posterior incorporación del segundo párrafo del art.

Fecha de firma: 11/07/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38409379#419367635#20240711104439680

64 de la LIG). En consecuencia, es desacertado colegir que la utilización de la terminología "no computable" carece de efectos respecto de *la deducibilidad de los gastos vinculados a ella*. Por el contrario, lo razonable es concluir que el legislador incorporó una nueva categoría de renta y determinó el tratamiento aplicable a sus gastos asociados, *a propósito* de la existencia de "rentas exentas" y "no alcanzadas" y sus correspondientes disposiciones en materia de gastos (art. 17 y 80 de la LIG).

Máxime, si se atiende a la previsión expresa incorporada en el segundo párrafo del art. 64 de la LIG. En efecto, la admisión del criterio fiscal equivaldría a desoír y deslegitimar la letra de la ley en cuanto dispone que "(…) ***se deducirán*** *—con las limitaciones establecidas en esta ley— todos los* ***gastos necesarios*** *para obtención del beneficio*", a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación del gravamen (el destacado es propio).

En este sentido y recordando uno de los postulados básicos en materia de hermenéutica jurídica, atinente a que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y que las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, el que tienen en la vida diaria, la Corte federal ha dicho que, *"si la ley emplea determinados términos, la guía interpretativa más segura es la que indica que ellos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito"* (del dictamen de la Procuración General de la Nación, al que se remitió *in re* "Agua y Energía Eléctrica S.E. c/ Montelpare, Gustavo s/ expropiación incidente de desindexación", sentencia del 8/07/03, entre muchos otros). Por otro lado, "*no puede entenderse que exista una redacción descuidada o desafortunada del legislador"* (arg. de *Fallos*: 328:456), toda vez que *"la inconsecuencia del legislador no se presume"* (*Fallos*: 306:721; 307:518 y 319:2249).

En esta línea, el Alto Tribunal ha sostenido reiteradamente que, al interpretar una norma, se debe dar pleno efecto a la intención del legislador, y que la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir de su texto (*Fallos:* 308:1745; 318:1887). En este sentido, cuando la norma no exige esfuerzo en su hermenéutica debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por aquélla (*Fallos:* 311:1320; 315:727; 321:802; 326:756; 327:5614; 329:3470). De no respetarse este principio, podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivalga a prescindir de ella [cfr. esta Sala *in re* "SAF Zona Franca y MSA c/ EN-DGA-Resol 4326/08 (Expte 606669/01) s/ Dirección General de Aduanas", sent. del 29/12/20, entre muchos otros].

Ello, sin soslayar que, *"la misión de los jueces es dar pleno efecto a las normas vigentes sin sustituir al legislador ni juzgar sobre el mero acierto o conveniencia de disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus propias facultades"* [del dictamen de la Procuración General de la Nación, al que remitió la Corte Suprema, *in re* "Martínez, Alberto Manuel c/ Universidad Nacional de Tucumán", sent. del 12/12/06 (*Fallos*: 329:5621); esta Sala en autos "Bona Fields S.A. (TF 36.594I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sent. del 26/05/15 e *in re* "Turismo Doss S.A. c/ EN-AFIP-DGI Resol 1/11 (NGDE) s/ proceso de conocimiento", sent. del 21/10/21, entre otros].

Es dable concluir entonces que la definición empleada por la LIG al calificar a los dividendos como ganancia "no computable" adquiere relevancia respecto del descuento de gastos —y aun cuando podría sostenerse que la referida calificación no implica *per se* la habilitación a deducirlos, *puesto que el legislador decidió consignarlo de modo expreso*—, lo cierto es que el segundo párrafo del art. 64 de la LIG: (i) despeja toda duda con relación a las ganancias de tercera categoría y (ii) ratifica la improcedencia de asimilar la renta "no computable" a la "renta exenta" o "no alcanzada" en materia de gastos [esta Sala, en la causa "Telecom" ya citada; en los autos "BBVA Banco Francés SA (TF 48121-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sent. del 15/08/23; "P & G Holding Company SRL (TF 30327-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sent. del 19/09/23 y "Citibank (TF 46094-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sent. del 4/04/24].

El criterio adoptado conjuga, por lo demás, con lo decidido por la Sala I *in re* "Banco Hipotecario S.A. c/ Dirección General Impositiva", sent. del 23/02/23; la Sala II *in re* "HSBC Argentina Holdings SA" ya citado; la Sala V en la causa "Grupo Financiero Galicia S.A." *supra* referenciada; y la Procuradora Fiscal ante la Corte Suprema en la causa 33717/2021/1/RH1, "Recurso Queja Nº 1 – Ivax Argentina S.A c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", dictamen del 17/08/22 y en la causa "Grupo Financiero Galicia SA." -ya citada-, dictamen del 14/10/22.

En este escenario, procede colegir que las rentas "no computables" no resultan equiparables a las "rentas no gravadas" o "exentas", a efectos de aplicar el

Fecha de firma: 11/07/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38409379#419367635#20240711104439680

"prorrateo de gastos" tal como pretende el Fisco Nacional; circunstancia que sella la suerte adversa del recurso incoado.

7º) Que, con respecto al ajuste relacionado a la **provisión contable** por $2.133.370, la resolución determinativa nº 129/2021 advirtió que: **(i)** la actora efectuó una reversión *parcial* de la provisión en el resultado contable de modo que "*la diferencia detectada en la declaración jurada original se encuentra justificada y debidamente probada mediante los elementos obrantes en las actuaciones administrativas que permite determinar su existencia y magnitud*"; **(ii)** la contribuyente no objetó el aspecto conceptual del ajuste "*atento que fue tenido en consideración por la propia responsable en su reclamo de repetición interpuesto el 23/05/2017*"; y **(iii)** el mencionado reclamo "*será resuelto oportunamente por el área correspondiente*" (páginas 17/18 de la resolución);

En este contexto, asiste razón al *a quo* en cuanto advirtió que la actora había receptado el ajuste en su presentación del 23/05/17, esto es, *con anterioridad al dictado de la resolución recurrida en la presente causa*. No obstante, la exigibilidad del importe determinado por el Fisco por la reversión parcial omitida en la declaración jurada original, se encuentra supeditada a la suerte del recurso de repetición promovido ante la AFIP que, según indicó la actora, actualmente tramita ante el Tribunal Fiscal por rechazo tácito en sede administrativa (cfr. punto VI.2 del escrito IF-2023-120004207-APN-DTD#JGM).

Por lo tanto, la eventual ratificación de la pretensión fiscal relativa al ajuste por inflación habilitaría al Fisco a perseguir el cobro del rubro en cuestión (esto es, falta de reversión de la previsión contable), toda vez que su procedencia ha sido admitida por la actora antes del dictado de la resolución que aquí se examina. En sentido contrario, la (eventual) admisión definitiva del ajuste por inflación analizado en los presentes actuados deberá ser objeto de examen en el marco de la repetición intentada y será en esa instancia en la que deberá determinarse si la reversión omitida "*resulta totalmente absorbida por el impacto de la reeexpresión de las amortizaciones impositivas sobre la valuación de las existencias iniciales de bienes de cambio y sobre su incidencia en el ajuste estático*" que motivó el reclamo de repetición en trámite (página 26 del recurso de apelación interpuesto por la actora ante el Tribunal Fiscal).

De esta manera, y teniendo en cuenta las particularidades de las presentes actuaciones, corresponde confirmar lo resuelto por el organismo jurisdiccional en cuanto declaró abstracto un pronunciamiento *sobre la procedencia del ajuste* motivado en la reversión parcial de la previsión contable, *"sin perjuicio de lo que se resuelva respecto de la repetición incoada por la contribuyente en sede administrativa"*.

43550/2023 ALUAR ALUMINIO ARGENTINO SAIC (TF 123459521-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En atención al modo en que se decide y a las singularidades de la cuestión examinada (esto es, la aceptación del ajuste por parte de la actora en forma previa al dictado de la resolución apelada y su vinculación con un reclamo de repetición en trámite), corresponde que las costas de ambas instancias se impongan por su orden. **ASÍ SE DISPONE.**

Por las consideraciones efectuadas, **SE RESUELVE**: **a)** rechazar el recurso intentado por la demandada, admitir la apelación de la parte actora y confirmar el pronunciamiento apelado, salvo en lo que atañe a la distribución de gastos causídicos relativos al ajuste por inflación; **b)** imponer las costas de esta Alzada a la demandada vencida (art. 68, primera parte, CPCCN), excepto las vinculadas al ajuste practicado por la reversión parcial de la previsión contable, que se imponen por su orden (art. 68, segunda parte, CPCCN); y **c)** ofíciar al Representante del Fisco mediante Deox para que se expida sobre la liquidación y el pago de la tasa de justicia efectuadas el 8/3/24.

El Dr. Rogelio W. Vincenti no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese ―al Fiscal General mediante cédula electrónica―, ofíciese al Representante del Fisco y, previo oficio DEO al Juzgado nº 10 del Fuero, oportunamente- devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 11/07/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38409379#419367635#20240711104439680

Fecha de firma: 11/07/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38409379#419367635#20240711104439680