10619/2023 MERCADO A TERMINO DE BUENOS AIRES SA-TF 42602-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 31 de agosto de 2023.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que la firma actora interpuso demanda por retardo de repetición contra la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva, en los términos del artículo 81 de la ley 11.683, con el objeto de obtener la devolución de la suma de $75.837,27, con intereses y costas, que ingresó "en exceso de su obligación fiscal con relación al período fiscal 2011, en concepto de impuesto a las ganancias" (ver fs. 24/32 del expediente en formato papel).

Asimismo, interpuso recurso de apelación contra la resolución nº 45 /2015 (DV JUGN SM) que aplicó una multa equivalente a un tercio del mínimo legal del impuesto a las ganancias omitido en los períodos fiscales 2009, 2010 y 2011 (ver fs. 101/107 del expediente en formato papel).

II. Que el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: 1. "Declarar la improcedencia formal -por extemporáneo- del recurso incoado por la actora contra la resolución Nº 45/2015 (DV JUGN SM) [...]. Con costas a la recurrente", y 2. Hacer lugar a la acción de repetición, con los intereses liquidados según la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina desde la fecha de interposición del reclamo administrativo, con costas a cargo de la AFIP-DGI.

Para decidir así, en lo que ahora importa, sostuvo diversos fundamentos:

i. De los artículos 17 y 80 de la ley del impuesto a las ganancias se desprende la regla general para deducir gastos en ese impuesto y agregó que este último establece "a punto seguido que '[c]uando 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".

ii. El artículo 117 del decreto reglamentario de la ley de ese impuesto 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 mantener 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".

iii. El artículo 64 de la ley del impuesto a las ganancias 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".

iv. 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".

v. "*La 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".

vi. "Existiría 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 sólo 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".

vii. La Sala V de esta cámara sostuvo: "[...] *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*".

Y agregó "*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* [...]".

III. La AFIP-DGI interpuso recurso de apelación y expresó agravios que fueron replicados por la firma actora (ver las presentaciones de fs. 200, 212/226 y 230/236, respectivamente).

Planteó las siguientes críticas:

i. El fallo dictado "es equívoco por hacer lugar a la acción de repetición de la actora violando la normativa aplicable y vigente".

ii. La jurisprudencia citada por el Tribunal Fiscal "no es en su totalidad aplicable al tema de autos, por no hallarse firme, estando actualmente en revisión ante la CSJN".

iii. "[S]i bien los dividendos constituyen una renta no comprendida en la determinación de la ganancia neta sobre la cual debe tributarse el gravamen, le resulta aplicable lo establecido en el artículo 117 de la LIG, en cuanto impide deducir como gasto una erogación vinculada con ganancias no computables en ese impuesto".

iv. "[S]i a las rentas gravadas se le detraen los gastos necesarios para alcanzarlas, junto con -además- los producidos para obtener aquellas que no se encuentran gravadas, se rebajaría incorrectamente la renta y, por ende, la obligación fiscal".

v. La inexistencia de "computabilidad" provoca la improcedencia de la deducción de los gastos.

vi. "[P]ara la repetición de los tributos resultan de aplicación las tasas que fijan las resoluciones del Ministerio de Economía" y por tanto, "en función de la fecha de interposición del reclamo administrativo y la fecha de pago, corresponde aplicar la tasa de interés establecida" por las resoluciones nºs 314/01 y/o 598/2019.

IV. Que, preliminarmente, debe puntualizarse que el planteo que efectúa la firma actora con respecto a que la apelación de la AFIP-DGI fue deducida de manera extemporánea desatiende el motivo expuesto por el Tribunal Fiscal en la resolución de fs. 186 en cuanto aseveró que la sentencia no había sido notificada en el domicilio electrónico de la AFIP-DGI en los términos de la resolución 48/2020 de la presidencia de dicho tribunal.

Paralelamente, debe señalarse que no dedujo ningún remedio recursivo contra aquella resolución ni contra la resolución que concedió el recurso de apelación interpuesto por la AFIP-DGI (ver fs. 202 de las presentes actuaciones).

V. Que relativamente al plano sustancial de la controversia, es conveniente recordar que en la causa nº 22858/2022 "*Banco Hipotecario SA-TF 46961-I c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", pronunciamiento del 23 febrero de 2023, que es sustancialmente análoga a la presente causa, esta sala expuso los siguientes argumentos:

"[S]e advierte:

(i) una diferencia técnica entre los conceptos de 'renta no gravada' o 'renta exenta' y de 'renta no computable' utilizados por el Congreso Nacional en el diseño de la LIG; y

(ii) un tratamiento diferente a dispensar a los gastos vinculados con cada una de esas rentas, dado que:

a. Sólo las rentas 'no gravadas' o 'exentas' se encuentran mencionadas expresamente en la regla de 'prorrateo de gastos' contemplada en el artículo 80 de la LIG y del artículo 117 de su decreto reglamentario.

b. Las rentas 'no computables' no solo no se encuentran mencionadas en el presupuesto de 'prorrateo de gastos' establecido en esos artículos sino que, contrariamente, el segundo párrafo del artículo 64 de la LIG admite la deducción de todos los gastos necesarios para su obtención.

Por consiguiente, el criterio que sostiene la AFIP-DGI en el sentido de equiparar a las rentas 'no computables' con las 'rentas no gravadas' o 'exentas' a efectos de aplicar el 'prorrateo de gastos' deja sin sentido la previsión contenida en el segundo párrafo del artículo 64 de la LIG que posibilita la deduccion de los 'gastos necesarios'".

VI. Que dichas consideraciones son aplicables a esta contienda, por tanto, corresponde rechazar los agravios de la AFIP-DGI y confirmar la sentencia apelada en este punto.

VII. Que la objeción que la parte demandada dirige a la tasa de interés prevista en la sentencia del Tribunal Fiscal no puede ser admitida.

Ciertamente, esta sala sostuvo que la falta de actualización de la tasa de interés correspondiente a las demandas de repetición prevista en el artículo 4 de la resolución nº 314/2004 —vigente en el momento de la interposición del reclamo de repetición— implicaba consagrar una distinción en detrimento del patrimonio de los particulares (causas "*Linos, Gustavo Pedro (TF 45593-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*" y "*Chryse SA c/ EN – AFIP- DGI s/ dirección general impositiva*" pronunciamientos del 20 de febrero de 2018 y del 10 de mayo de 2019, entre otras; ver, en sentido análogo, Sala II, causa "*American Express Argentina SA c/ EN-AFIP DGI- s/ Dirección General Impositiva*", pronunciamiento del 27 de abril de 2017, Sala V, causa "*Osram Argentina SA c/EN-AFIP-Resol 30/11 s/Dirección General Impositiva*", pronunciamiento del 15 de agosto de 2017, y Sala III, causa " *Thomas de Sudamérica SAc/ DGA s/recurso directo de organismo externo* ", pronunciamiento del 12 de octubre de 2017).

Dado que el reclamo administrativo fue interpuesto el 14 de enero de 2014 (ver fs. 11 de las presentes actuaciones) corresponde mantener la tasa de interés dispuesta por el Tribunal Fiscal, hasta la vigencia de las resoluciones del Ministerio de Hacienda n°s 598/2019 y 559/2022; desde ese momento corresponde aplicar las tasas previstas en el artículo 4º, según la vigencia temporal de las normas.

VIII. Que las costas de esta instancia deben ser soportadas por la AFIP-DGI toda vez que resultó vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

10619/2023 MERCADO A TERMINO DE BUENOS AIRES SA-TF 42602-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: Desestimar los agravios de la AFIP–DGI y confirmar la sentencia apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, remítase al Tribunal Fiscal.

Fecha de firma: 31/08/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#37608303#376891150#20230830171724332