19801/2021 “HSBC ARGENTINA HOLDINGS SA-TF 48911-I c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

///nos Aires, 1° de julio 2022.- AMD

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Que, por medio del pronunciamiento del 17 de diciembre de 2019, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió -por mayoría- confirmar, en todas sus partes y con costas, las Resoluciones Nº 73/2017 y 47/2018, dictadas por la División de Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de la A.F.I.P., en las cuales se determinaron de oficio las obligaciones de la actora frente al Impuesto a las Ganancias, por los períodos fiscales 2010 y 2011.

En particular, señaló que en las mentadas Resoluciones el Fisco Nacional modificó el saldo a su favor para el período fiscal 2010 y estableció uno nuevo para el período 2011 (que había sido totalmente cancelado por retenciones y/o percepciones ingresadas en ocasión de presentar la declaración jurada original, así como por el pago en exceso generado en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta del mismo período).

En primer término, efectuó una síntesis de los argumentos vertidos por la actora para cuestionar la actividad de su contraria, momento en el cual destacó que la accionante se había agraviado de que: a) la demandada considerara que los dividendos cobrados deberían ser computados como “ingresos exentos”, a los fines del cálculo del prorrateo de gastos que regulaba el artículo 117 del decreto reglamentario de la ley del tributo; b) no se hubieran considerado los ingresos totales de los períodos cuestionados como denominadores del coeficiente del prorrateo referido; c) no se considerara a los ingresos de referencia como “no computables”, de acuerdo a la calificación que se evidenciaba del marco jurídico aplicable; d) el Fisco Nacional hubiera hecho uso de facultades prescriptas, toda vez que no resultaban de aplicación a la especie la suspensión del curso del plazo referido que preveía el artículo 17 de la ley 26.860, ni aquella prevista por el artículo 65 de la ley 11.683.

Fecha de firma: 01/07/2022
Alta en sistema: 03/07/2022
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA

#36035244#328432066#20220701083521849

Además, sostuvo que la actora (en el marco del recurso presentado en el expediente que tramitó bajo el número 48.911-I contra la Resolución Nº 47/2018) había invocado en subsidio, la aplicación de los beneficios del artículo 46 de la ley 27.260, habida cuenta de que el 27/10/2016 había presentado la declaración jurada de confirmación de datos que preveía el artículo 85 de dicho régimen con relación al período fiscal 2015.

En razón de ello, expresó que la accionante había afirmado que le correspondía la liberación del pago del Impuesto a las Ganancias que hubiera omitido ingresar, por cualquier bien o tenencia que hubiera poseído con anterioridad al referido período fiscal (entre los que se encontraban los dividendos percibidos de sociedades locales correspondientes al período fiscal 2011).

Sentado lo anterior, abordó la defensa de prescripción opuesta por la actora, refiriendo a lo normado por los artículos 56 y 57 de la ley 11.683. Ello así, destacó que los cierres de ejercicios fiscales de HSBC habían ocurrido los días 30 de junio de 2010 y 2011 y que tal circunstancia determinaba que los plazos de inicio de prescripción, para la determinación de las obligaciones fiscales de la recurrente, habían iniciado los días 1 de enero de 2011 y 2012.

De tal modo, puso de resalto que el vencimiento de los lapsos referidos había ocurrido los días 1 de enero de 2016 y 2017.

Así, recordó que las Resoluciones discutidas habían sido dictadas el 19/06/2017 y el 6/06/2018, al tiempo en que estimó aplicable a la especie lo resuelto por el propio Tribunal en los autos caratulados “Molinari, Carlos Juan”, del 27/12/2017 y “Ford Credit Compañía Financiera S.A.”, del 16/04/2019.

El Tribunal de grado manifestó que, en los citados precedentes, se sostuvo que los artículos 17 de la ley 26.860 y 7 de la Resolución General de A.F.I.P. Nº 3509 poseían “una indudable claridad meridiana” y que no se advertían “inconvenientes interpretativos” provenientes de sus términos, motivo por el cual correspondía aplicar esos preceptos directamente. También puso de resalto que el plazo suspensivo de la prescripción que había sido incorporado por la ley 26.860 alcanzaba a la totalidad de los contribuyentes, sin distinguir si habían optado por hacer uso del régimen de exteriorización de moneda extranjera.

Por esos motivos, estimó -asimismo- aplicable la norma agregada a continuación del artículo 65 de la ley 11.683, que la ley 27.260 no había sido declarada inconstitucional y concluyó que la suspensión aludida había operado por un año, determinando que el vencimiento de los plazos pertinentes había operado el 1/01/2017, para el período fiscal 2010 y el 1/01/2018, para el período 2011.

Citó el mentado artículo 65 e interpretó que, toda vez que en el caso se habían cursado las notificaciones previstas por el artículo 17 de la L.P.T. los días 28/12/2016 y 9/11/2017 (es decir, dentro de los 180 días corridos previos a las fechas en las que hubiera acaecido la prescripción de los períodos en cuestión), resultaba de aplicación la suspensión prevista en la norma referida, de modo tal que no se encontraban prescriptas las facultades del Fisco Nacional para determinar de oficio las obligaciones de la firma actora.

Por otra parte, y en cuanto a la legitimidad de las resoluciones recurridas, expresó que las determinaciones de oficio del caso se originaron a raíz de un procedimiento de fiscalización que recayó sobre HSBC (cuya actividad principal -destacó- es la prestación de servicios y actividades financieras), en el cual, habiendo la sociedad informado a la fiscalización que existían ingresos “no computables” (dividendos) que no fueron incluidos en el prorrateo de gastos cuya deducción admitía la ley del tributo, se concluyó que correspondía tenerlos en cuenta a los efectos del procedimiento referido.

Ello así, el tribunal jurisdiccional administrativo señaló que, por tales circunstancias, se determinó un nuevo coeficiente y se recalculó el prorrateo realizado por la sociedad *“[c]onsiderando en el denominador del coeficiente recalculado el total de los ingresos, neto de incidentales, todo ello en virtud de lo dispuesto en el art. 80 de la ley del gravamen y el art. 117 de su decreto reglamentario […]”.*

En tales condiciones, estimó que la cuestión descripta encontraba adecuada respuesta en lo resuelto por esta Cámara de Apelaciones en los autos caratulados “Banco Mariva S.A.”, del 29/11/2018, oportunidad en la cual se expuso que, cuando un sujeto obtenía conjuntamente rentas alcanzadas y no alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias, los gastos que podría deducir de la renta bruta debían ser proporcionales a las primeras y que para *“[d]eterminar 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 alcanzados por el I -numerador- respecto de los ingresos alcanzados -denominador- […]".

A su vez indicó que, al calcular el coeficiente de gastos, HSBC había incluido también en el numerador el total de los ingresos exentos y, en el denominador, el total de los ingresos obtenidos, alcanzando así un coeficiente que utilizó para calcular el prorrateo de gastos gravados, exentos y no gravados, que fue, precisamente, el impugnado por el Fisco Nacional al invocar el artículo 64 de la ley del tributo, sosteniendo que en el numerador se deberían incluir los ingresos obtenidos en concepto de dividendos.

En ese orden de ideas, destacó que el principal agravio de la firma era que se hubiera considerado que el carácter "no computable" de los dividendos conllevara su asimilación a rentas "exentas" o "no gravadas". Así, nuevamente refirió a los términos de "Banco Mariva S.A.", esta vez con la finalidad de poner de resalto que la Cámara había sostenido que los dividendos efectivamente se encontraban gravados en cabeza del accionista, pero que el legislador había dispuesto que no fueran computados en la determinación de su ganancia neta, toda vez que la sociedad que los distribuía ya habría ingresado el gravamen.

Además señaló que, en el citado precedente, se advirtió que ello explicaba *"[l]a 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 y socios por vía de dividendos o distribución de utilidades […]"* y que *"[s]i bien los ingresos en concepto de dividendos se encuentran gravados en cabeza del accionista, al liquidar el gravamen no los habrá de computar […]"* (sic).

A partir de ello, puso de resalto el Tribunal Fiscal, que la Cámara concluyó que a la luz de la estructura sobre la cual se cimentaba el Impuesto a las Ganancias (en el cual a las ganancias brutas se le restaban los gastos necesarios para obtenerlas, mantenerlas y conservarlas), no podría admitirse la deducción del gasto en el que se hubiera incurrido para la obtención de una ganancia no computable por el contribuyente, toda vez que ello derivaría en una indebida reducción de la base imponible del tributo.

Por lo demás, señaló que las deducciones estaban regidas por el principio de causalidad, y que este precepto implicaba que solo se podrían computar de la renta bruta aquellos gastos que guardaran una relación causal directa con la generación de la renta. Ello así, el Tribunal Fiscal estimó que tales parámetros eran los que correspondían aplicar a la especie "*[p]or 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 […]"* (sic).

Por último, abordó lo manifestado por la accionante en torno al artículo 46 de la ley 27.260. Allí, el T.F.N. relató sucintamente lo expresado por HSBC y explicó que el planteo no podía prosperar, toda vez que los ajustes determinados, por sus características, no eran de naturaleza similar a los que podían ser eventualmente exteriorizados en el régimen del Título I de la ley 27.260, sino que debían ser categorizados como "ajustes técnicos" (entendidos estos como aquellos en los que la diferencia con las autoridades fiscales se daban en el terreno de la interpretación y aplicación de la normativa, sea ésta de índole técnica o jurídica o de ambas).

Asimismo, destacó que la controversia no derivaba de la detección de ingresos y/o bienes, de cualquier índole, omitidos de declarar o de exteriorizar, *"[e]n aras que integre las bases imponibles de los diferentes tributos, como tal ajena, por definición, a cualquier régimen de exteriorización de activos y/o tenencias de dinero sin declarar, tal el que invoca, sancionado por la ley 27.260 […]"* (sic).

Citó lo normado por el artículo 24 del decreto 895/2016 y advirtió que en el caso no se encontraban en discusión ni el monto ni el concepto de los dividendos, sino su tratamiento fiscal ante el régimen de prorrateo de gastos y, por ende, de los efectos sobre su deducibilidad.

Por los motivos expuestos, el voto mayoritario entendió que deberían confirmarse las Resoluciones del caso, con costas.

II.- Que, disconforme con lo resuelto, el 16/03/2020 la parte actora interpuso recurso de apelación, el que fundó a fs. 263/306vta. y que fue contestado por el Fisco Nacional a fs. 332/349vta. (foliatura según el expte. en soporte papel).

En primer término, la sociedad reseñó los antecedentes fácticos de la controversia, dentro de los cuales destacó la actividad

desarrollada por HSBC, su objeto y fines. Asimismo, expuso y relató el objeto y los antecedentes que formaron parte de las actuaciones administrativas Nº 48.911-I y Nº 48.103-I (oportunidad en la cual el Fisco Nacional, en el marco de las Órdenes de Intervención Nº 1.064.924 y Nº 1.102.563, efectuó tareas de inspección y verificación del Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2010 y 2011 y dispuso los ajustes en el referido tributo que son controvertidos en estos actuados).

En ese sentido, también relató los alcances de la sentencia recurrida, distinguiendo entre las cuestiones planteadas y aquellas que fueron resueltas por el Tribunal Fiscal. Ello así, expresó que el voto mayoritario que aquí se analiza había omitido abordar los planteos de su parte en relación a la detracción del total de los ingresos *"[a]quellos considerados por el Fisco como incidentales a los efectos del cálculo del coeficiente para el prorrateo de gastos […]"* (sic). Por lo demás, también reseñó el razonamiento del voto en disidencia.

En tales condiciones, como **primer agravio** expuso que las facultades del Fisco Nacional para determinar de oficio el tributo del caso en los períodos fiscales 2010 y 2011 se encontraban prescriptas y que no correspondía aplicar -a los fines del cómputo a realizarse- la suspensión anual que introdujo el artículo 17 de la ley 26.860.

Sobre el punto, esgrimió que el Tribunal Fiscal había omitido considerar la inconstitucionalidad planteada respecto de la norma referida, la que -entendió- contrariaba el artículo 52 de la Constitución Nacional. En particular, señaló que la ley cuestionada había afectado el principio de legalidad en materia tributaria, toda vez que el texto constitucional establecía que *"[p]ara la sanción de las leyes impositivas, la cámara de origen o iniciadora es la de Diputados […] Sin embargo […] la Ley 26.860 (en cuyo contenido contiene normas impositivas) tuvo su origen en la Cámara de Senadores […]"* (sic).

En dicho entendimiento, estimó que la ley 26.860 era inconstitucional e inaplicable al caso concreto, reiterando que se había vulnerado de manera flagrante, en el trámite parlamentario, al artículo 52 referido. Además, transcribió pasajes de las ponencias de los diputados Tonelli y Carrió en el marco del debate parlamentario que se llevó a cabo en la Cámara de Diputados al discutir el proyecto de la norma aludida.

Por otro lado, y para el caso en el cual se considerase que la ley 26.860 era constitucionalmente válida, planteó la inaplicabilidad de su artículo 17, habida cuenta de que tal precepto comprendía únicamente a aquellos contribuyentes que se hubieran acogido al régimen de exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera. Así, citó la réplica del diputado Feletti a su par Pinedo en la sesión ocurrida en la Cámara de Diputados el 29/05/2013 e indicó que *"[e]n opinión al miembro informante de la mayoría en la Cámara de Diputados la suspensión del plazo de prescripción por un año solo era aplicable a los contribuyentes que se hubiesen acogido al régimen de blanqueo […]"*.

A su vez, y respecto de la última circunstancia apuntada en el párrafo que antecede, aludió a lo resuelto por el Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias Nº 2 en la causa caratulada "AFIP-DGI c/Ferrer Reyes, Ricardo s/ejecución fiscal AFIP" el 27/04/2016 (que se encuentra firme), oportunidad en la cual se declararon prescriptas las facultades del Fisco para ejecutar la deuda al demandado.

De igual modo, adujo que no modificaba los parámetros expuestos el artículo 7 de la Resolución General N° 3509, toda vez que la mentada reglamentación infringía el artículo 99, inciso 2º de la Constitución Nacional, habida cuenta de que ella constituía una alteración al espíritu normativo, y al decreto 618/97, por exceder la competencia otorgada en esa norma material.

También puso de resalto que la demandada no se encontraba facultada para reglamentar el artículo 17 de la ley 26.860, toda vez que el artículo 18 de ese cuerpo legal le otorgaba competencia al Fisco para reglamentar su Título II pero no el III (lugar en donde se alojaba el artículo 17).

Citó jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, discrepó con el Tribunal Fiscal respecto de que las previsiones legales cuestionadas poseyeran una "claridad meridiana", expresó que la sentencia bajo análisis pretendía sustituir la voluntad del Poder Legislativo e hizo propio el criterio del Alto Tribunal según el cual debe otorgarse entidad a los debates parlamentarios ocurridos en el Congreso Nacional.

Consideró que el artículo 17 de la ley 26.860 afectaba las garantías de igualdad y razonabilidad. Ello así, respecto de la primera entendió que la norma referida disponía -sin justificación suficiente- un

tratamiento desigual para los contribuyentes, al equiparar a quienes que regularizaron sus obligaciones (de conformidad con ese cuerpo normativo) con aquellos que no lo hicieron y, en lo relativo a la segunda, expuso que no existió la debida proporcionalidad entre los medios seleccionados por y la finalidad perseguida.

Al respecto, también destacó que el Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias Nº 6, en los autos caratulados “AFIP - DGI c/Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería S.A. s/ejecución fiscal”, había declarado la inconstitucionalidad del referido artículo 17.

A su vez, se agravió respecto de la interpretación que el Tribunal Fiscal le otorgó al artículo agregado a continuación del 65 de la L.P.T. En particular, esgrimió que, habiendo operado la prescripción de los períodos fiscales 2010 y 2011 los días 1º de enero de 2016 y 2017 y habiéndose notificado a su parte la vista de las actuaciones los días 28/12/2016 (período fiscal 2010) y 29/11/2017 (período fiscal 2011), el plazo perentorio se había cumplido sin que la causal suspensiva pudiera adquirir operatividad.

En esta línea argumental sostuvo que, aun considerándose la suspensión dispuesta por la ley 26.860, no se había integrado el plazo de vista legalmente conferido en los términos del artículo 17 de la ley 11.683 y que, por ello, no operaba el efecto suspensivo de la norma (toda vez que no se podría suspender la prescripción de una obligación que no contaba con los días necesarios para iniciar el procedimiento determinativo de oficio).

Citó jurisprudencia de la Sala “A” del Tribunal Fiscal y planteó, en subsidio, la inaplicabilidad de la suspensión que contenía el mentado artículo agregado a continuación del 65. Sobre tal circunstancia, explicitó que, conforme surgía del propio texto de la norma y del mensaje de elevación del proyecto que incorporó el artículo en cuestión a la ley, se desprendía que la expresión “los períodos próximos a prescribir” hacía referencia a los lapsos y modalidad de cómputo que normaba la ley 11.683 (Cáp. VIII “De la Prescripción”).

En efecto, la recurrente expresó que *“[e]l artículo a continuación del 65, establece una causal de suspensión especial para los casos en que se notifique a un contribuyente la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario, de corresponder, dentro de los 180 días corridos anteriores a la fecha en que operaría la*

prescripción, siempre refiriéndose al instituto de la prescripción regulado y establecido en la Ley 11.683 […] no previendo otros casos en donde el plazo se hubiera visto afectado por causales de suspensión generales previstas por otras leyes ajenas a dicho campo normativo […]" (sic).

Citó pasajes en el sentido descripto del mensaje de elevación del proyecto de ley 26.044 (que incorporó a la ley 11.683 el artículo referido, luego modificado por la ley 26.063) y estimó que, de considerarse aplicable al caso la causal establecida en la ley 26.860, el plazo de prescripción se vería prorrogado a seis años, desnaturalizando el lapso quinquenal contenido en la L.P.T.

Sentada la cuestión anterior, como **segundo agravio** la recurrente se quejó de que el Fisco Nacional no le hubiera aplicado los beneficios contenidos en el artículo 46 de la ley 27.260 en la determinación del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2011.

Ello así, expresó que correspondía la mentada aplicación habida cuenta de que su parte había presentado, el 27/10/2016, la declaración jurada de confirmación de datos que preveía el artículo 85 de la ley 27.260. En ese orden, citó al referido artículo 85, al artículo 46 y a la Instrucción General Nº 1008/17 (modificada por la Instrucción General Nº 1022/17 -DI PYNF-) dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En ese contexto, reiteró que debía ponderarse que la sociedad había cumplido, en legal tiempo y forma, con la presentación de los requerimientos del artículo 85, declarando la totalidad de los bienes y tenencias que se encontraban incluidos en las Declaraciones Juradas de los Impuestos a las Ganancias, a la Ganancia Mínima Presunta y sobre los Bienes Personales correspondientes al período fiscal 2015, sin que se hubieran realizado observaciones, cuestionamientos ni impugnaciones.

En virtud de ello, entendió que había cumplido el único requisito legal y las pautas reglamentarias que justificaban la aplicación de los beneficios del artículo 46 de la ley 27.260 (estos son, la liberación del pago del Impuesto a las Ganancias que se hubiera omitido ingresar proveniente de cualquier bien o tenencia que hubiera poseído con anterioridad a dicho período fiscal, dentro de los cuales se encontraban los dividendos percibidos de sociedades locales correspondientes al período 2011).

Estimó incorrecta la apreciación del Tribunal Fiscal respecto del "carácter técnico" del ajuste impositivo que le impediría acceder a los beneficios citados a la sociedad, toda vez que: a) si la materia imponible se encontrara debidamente declarada, no existiría ajuste alguno y b) el ajuste del caso derivaba de tenencias y/o bienes susceptibles de sinceramiento. Además, destacó que la única excepción que contenía la norma en materia de gastos era aquella relacionada a las facturas apócrifas, circunstancia que no era aplicable a la especie.

Citó jurisprudencia de la C.S.J.N. vinculada a la regla interpretativa según la cual primordialmente debe asignarse pleno efecto a la voluntad del legislador, indicó que la intención referida se encontraba dirigida a que los sujetos que declararon todos sus bienes a una determinada fecha tuvieran los mismos beneficios que aquellos que accedieron al "blanqueo".

Puntualizó que, si su parte no hubiera realizado la declaración de los dividendos oportunamente y los hubiera exteriorizado a través del "blanqueo" aludido, se habría omitido la realización del ajuste del caso. En ese orden, entendió que el Tribunal Fiscal había confirmado un prorrateo de gastos efectuado en virtud de haberse obtenido una renta "no computable" y que, si esa renta no hubiera sido declarada oportunamente, no procedería el ajuste del caso, porque no correspondería realizar un prorrateo y no se podría reclamar el impuesto presuntamente dejado de ingresar.

Expresó que la antedicha circunstancia afectaba el principio de igualdad entre quienes declararon sus bienes y tenencias y aquellos que accedieron al "blanqueo". Asimismo, citó un dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación según el cual -explicó- no debían convalidarse interpretaciones normativas que frustraran el objeto perseguido por la ley por omitir la previsión de todas las situaciones tenidas en cuenta por el legislador.

Replicó pasajes de los votos que integraron el pronunciamiento del caso y expresó que la Instrucción General 1008/2007 había sido aplicada retroactivamente y que el Fisco Nacional había introducido un "ajuste técnico" que no fue contemplado por la ley 27.260.

Finalizado el abordaje de la cuestión referida, como **tercer agravio** la sociedad expuso que se había efectuado una incorrecta asimilación de la renta "no computable" (categoría que integraban los dividendos del caso) con la renta "exenta" o "no gravada".

Inicialmente, reseñó las consideraciones vertidas por la sentencia bajo estudio sobre las cuales se confirmó la impugnación efectuada por el Fisco Nacional de los gastos presuntamente no deducibles de la base imponible del gravamen, en virtud de la aplicación del prorrateo de gastos.

Sentado ello, peticionó que se rechazara el prorrateo de gastos que había confirmado la sentencia del Tribunal Fiscal habida cuenta de que los dividendos percibidos por las sociedades locales eran conceptuados por el artículo 64 de la ley del Impuesto a las Ganancias como rentas “no computables” y que dicha circunstancia tampoco justificaba que los gastos incurridos para obtener, mantener y conservar la fuente no puedan ser deducidos del balance fiscal de su parte.

De otro lado, también consideró vulnerado al artículo 80 de la ley de tributo *“[p]or cuanto el mismo admite expresamente la procedencia de la deducción de los gastos incurridos para la obtención, mantenimiento y conservación de la renta no computables […]”* (sic). En ese orden, estimó errónea la asimilación de ingresos “no computables” a ingresos “exentos” y/o “no gravados”, toda vez que la propia norma les había asignado el primer calificativo descripto.

Así, señaló que la categorización de “no computables” de los ingresos del caso implicaba la “perfecta deducibilidad” de los gastos asociados; ello, fundado en la estructura del gravamen en materia de integración de la tributación de la sociedad y el accionista (en virtud de la cual los dividendos han tributado en cabeza de la sociedad pagadora). En ese sentido, consideró reforzada su postura a partir de la incorporación que se realizó del “impuesto a la igualación” (que se encontraba vigente en los períodos discutidos).

Por otra parte, estimó que el prorrateo de gastos, al tomar a los dividendos como ingresos “exentos” o “no gravados”, incurría en una aplicación errónea del derecho vigente. De tal modo, citó pasajes del pronunciamiento apelado, los artículos 17, 64 y 80 de la ley del Impuesto a las Ganancias y el artículo 117 del decreto reglamentario.

Entendió, en virtud de lo antedicho, que: a) los dividendos eran rentas “no computables”; b) la ley permitía que se dedujeran todos los gastos necesarios para la obtención de los dividendos, circunstancia que determinaba la inaplicabilidad del prorrateo de gastos sobre ellas y c) el

prorrateo mencionado solo podía realizarse respecto de las ganancias “gravadas”, “no gravadas” y “exentas”.

Remarcó que los dividendos se encontraban expresamente excluidos por la ley del cálculo de la ganancia neta del sujeto que los percibe, que la ley del tributo los había calificado como “no computables” y citó jurisprudencia de esta Cámara de Apelaciones y del Tribunal Fiscal que consideró favorable a su postura.

Explicó que, si se computaran los dividendos en el cálculo del prorrateo de gastos asimilándolos con ganancias “exentas” o “no gravadas”, ello conllevaría un incremento de la ganancia neta gravada por el sujeto por vía del aumento del porcentaje o coeficiente de impugnación de gastos deducibles. En tal inteligencia, refirió a posturas doctrinarias y a antecedentes jurisprudenciales vinculados al punto, ampliando sus fundamentos en torno a la imposibilidad de asignarle a las ganancias del caso un carácter distinto al de “no computable”.

Además, manifestó que si la intención del legislador hubiera sido sujetar al prorrateo a los ingresos “no computables”, éste lo habría dispuesto expresamente incluyéndolos junto con la mención de las ganancias no gravadas referidas en el artículo 80 de la ley del tributo o junto a las exentas, mencionándolas en el artículo 117 del decreto reglamentario.

Estimó que los precedentes “Banco Mariva” y “Tetra Pak” citados por la sentencia bajo examen no guardaban relación directa con la controversia de estos actuados y agregó que los antecedentes normativos evidenciaban que el pronunciamiento de la causa era contrario a la letra de la ley, al “espíritu normativo” y a la intención del Poder Legislativo.

Recordó los diferentes sistemas de imposición de la renta producida por una sociedad de capital, efectuó una conceptualización del término “no computable” que atribuyó a los dividendos y puso de resalto que el Fisco ya había reconocido en forma expresa que los dividendos eran “utilidades” que ya habían tributado el impuesto pertinente, circunstancia que evidenciaba su carácter de renta “gravada”.

En ese orden, entendió que el hecho de que las rentas de referencia se consideraran “gravadas” determinaba la inadmisibilidad de su consideración como ingresos sujetos a prorrateo a los fines de la impugnación de los gastos indirectos vinculados a ellos. Así, agregó que el

artículo 64 de la ley del Impuesto a las Ganancias establecía la deductibilidad de los gastos necesarios para la obtención del beneficio.

Efectuó una valoración histórica del tratamiento de los dividendos en el tributo del caso, aportando al respecto diferentes consideraciones doctrinarias y poniendo de resalto que, si el legislador hubiera pretendido incorporar a los ingresos no computables en el prorrateo de gastos, así lo hubiera hecho. En ese mismo sentido, citó pasajes del dictamen Nº 44/68, emitido por la Dirección de Asuntos Técnico Fiscales de la Dirección General Impositiva y reiteró que los dividendos no podían ser asimilados a rentas “exentas” o “no gravadas”.

Esgrimió que la postura sostenida por el Tribunal Fiscal comportaba una transgresión al principio de legalidad en materia tributaria al haber aplicado analógicamente las normas del caso y estimó que el pronunciamiento bajo examen había ignorado jurisprudencia relevante respecto del *thema decidendum*, a la que se encargó de aludir.

Por último, **subsidiariamente y como cuarto agravio**, la sociedad planteó la improcedencia del prorrateo de gastos efectuado por haber sido utilizados erróneamente los ingresos obtenidos netos de incidentales como denominador de coeficiente.

Así, puso de resalto la oportuna articulación de la cuestión y que el Tribunal Fiscal había omitido su tratamiento. En ese sentido, adujo que debieron ser considerados en el referido cálculo los ingresos incidentales provenientes de resultados por inversiones temporarias, intereses ganados y diferencias de cambio.

Refirió a pasajes de lo expresado por el Fisco Nacional en la Resolución recurrida y explicó que el organismo confundía el concepto de vinculación de gastos con ingresos con la confección del coeficiente de impugnación de gastos. Además, sostuvo que la cuestión controvertida resultaba ser la forma en la que se debía confeccionar el coeficiente de impugnación (y, en particular, su denominador).

Indicó que el Fisco no había considerado los ingresos declarados por su parte (propios de su actividad de Holding) entre las cuales se encontraban los referidos resultados por inversiones temporarias, intereses ganados y diferencias de cambio. Asimismo, recordó las actividades que la sociedad realizaba comercialmente e hizo notar que los

ingresos excluidos se correspondían con la actividad de su parte (dado que ella comprendía a todo tipo de inversiones financieras).

Estimó que la cuestión erigida en torno a la dilucidación de la vinculación (o no) de un determinado gasto a la producción de una determinada ganancia debería encontrarse regido por el principio de causalidad, cuestionó el cálculo de su contraria por poseer fines recaudatorios y solicitó que se dejara sin efecto el denominador del coeficiente del prorrateo de gastos pretendido por el Fisco Nacional.

Por todos los motivos expuestos, solicitó que se revocara lo decidido.

III.- Que, sentado lo anterior y en atención a la cuestión a resolver, resulta insoslayable exhibir y detallar la prueba conducente que obra en la causa en formato papel; ello así, en primer término, debe señalarse que de la lectura del expediente administrativo que tramitó bajo la Orden de Intervención Nº 1.102.563 surge que:

a) El 23/10/2014 se le notificó a la sociedad actora que la A.F.I.P., en uso de las facultades conferidas por el artículo 35 de la ley 11.683 y el artículo 1 del decreto 618/97 “y/o” del decreto 507/93, había dispuesto la fiscalización de ella respecto de las obligaciones vinculadas al Impuesto a las Ganancias en Sociedades por el período fiscal 2010 (fs. 2/4 del “Cuerpo I”).

b) El 6/11/2014 la recurrente acompañó un detalle del resultado por tenencia (por la suma de $484.597.028) y dividendos ganados por participaciones permanentes (por el monto de $140.098.854) y documentación respaldatoria al 30/06/2010. Por lo demás, también adjuntó copia de las facturas emitidas por los servicios administrativos prestados en el ejercicio finalizado el 30/06/2010 y copia en soporte CD del libro “IVA Ventas” por el referido ejercicio (fs. 73/163 del “Cuerpo I”). Además, el 25/02/2015 la sociedad adjuntó copia del balance de sumas y saldos al 30/06/2010, detalle de ajustes impositivos consignados en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias (F.713) y constancias del estado de la situación patrimonial, de resultados, la nota 4 a los estados contables y el Anexo VIII (por requerimiento del artículo 64, inciso “b” de la ley de sociedades (fs. 166/184 del “Cuerpo I”).

c) El 7/09/2015 se efectuó un “pre-informe” penal en donde fue propuesta la impugnación de los gastos no vinculados con la generación de

rentas gravadas en el tributo del caso (fs. 185/187 del “Cuerpo I”). Además, el 24/09/2015 la actora acompañó documental y expresó que no prestaba conformidad con el ajuste propuesto, aduciendo errores de fondo y de cálculo (fs. 305/306 del “Cuerpo II”). Ello así, el 2/12/2015 se elaboró el informe final de inspección y, el 5/04/2016, se le requirió a la sociedad actora que acompañada el detalle de los dividendos efectivamente percibidos en el período ocurrido entre julio de 2009 y junio de 2010 (fs. 315/334 del “Cuerpo II”).

d) El 27/12/2016 el Fisco Nacional efectuó una síntesis de lo actuado en el expediente administrativo, encuadró la cuestión suscitada en los artículos 17, 64, 80 de la ley del Impuesto a las Ganancias y 117 de su decreto reglamentario y efectuó un cálculo del coeficiente de prorrateo de gastos considerando, en el numerador, como ingresos “exentos” o “no computables” a los dividendos cobrados y, en el denominador, al total de los ingresos obtenidos netos de incidentales, determinando que éste se compondría por los dividendos cobrados, los ingresos por servicios administrativos prestados y los ingresos diversos. Por ello, estableció un coeficiente de 79,48% y señaló que, al aplicarlo sobre los gastos de administración, neto de los montos impugnados por la rubrada de su resultado contable al momento de presentar la declaración jurada, obtuvo un monto de gastos no deducibles impugnables.

En virtud de lo antedicho, se confirió vista por 15 días de las actuaciones a la contribuyente de lo actuado y del cargo formulado con relación al tributo del caso y dejó constancia del carácter parcial de la vista, notificando lo decidido el 28 de diciembre de tal año. Ello así, también cabe advertir que el 30/01/2017 la actora solicitó una prórroga del referido plazo y que ella fue concedida el 6/02/2017 por otros 15 días, aclarando el Fisco Nacional que el nuevo vencimiento del plazo se produciría el 14/03/2017 (fs. 445/452 y 455/460 del “Cuerpo III”).

e) El 14/03/2017 la accionante presentó su descargo, oportunidad en la cual planteó la nulidad de la Resolución detallada en el inciso que antecede, la prescripción de las facultades del Fisco para determinar de oficio el tributo del caso y aplicar multas respecto del período fiscal 2010, la inaplicabilidad de los artículos 17 de la ley 26.860 y “65.1” de la ley 11.683, la improcedencia del cómputo de los dividendos como ingresos “exentos” a los fines del prorrateo de gastos, la improcedencia del

propio prorrateo y reservó la facultad de plantear inconstitucionalidades futuras y de ampliar sus defensas (fs. 461/488 del “Cuerpo III”).

f) El 16/05/2017 se elaboró el dictamen jurídico que analizó, previo al dictado del acto definitivo, las consideraciones esbozadas por la firma y, finalmente, el 22/06/2017 se le notificó a la sociedad la Resolución 73/2017 (DV DEOB) (ver partes 1, 2 y 3), por medio de la cual se impugnó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias de la sociedad actora, se determinó de oficio el resultado impositivo de fuente argentina en el tributo referido correspondiente al período fiscal 2010 en la suma de $9.737.789,16 (monto que se estimó totalmente absorbido por quebrantos trasladables de ejercicios anteriores) y se estableció un saldo a favor de la contribuyente en el período citado por la suma de $680.757,39.

Para así decidir, reseñó las incidencias que tuvieron lugar en la verificación del caso, desestimó la nulidad articulada por la firma recurriendo al citado de diferentes antecedentes jurisprudenciales, posturas doctrinarias y dictámenes y concluyó que el acto cuestionado había sido dictado por la autoridad competente, siguiendo el procedimiento aplicable y sustentándose en los hechos y el derecho aplicable, de modo tal que no correspondía hacer lugar al planteo impetrado.

Por otra parte, y en cuanto al planteo de prescripción, explicó el planteo actoral, citó lo normado por los artículos 17 de la ley 26.680 y 7 de la Resolución General de A.F.I.P. 3509/2013, pasajes del pronunciamiento de la C.S.J.N. recaído en los autos “D.G.I. c/Distribuidora el Plata S.R.L.” y estimó que los términos de la normativa aplicable eran suficientemente claros, circunstancia que determinaba que el carácter general de la suspensión allí establecida debía ser sostenido. En ese orden, refirió al plazo de prescripción y su suspensión que contenía la ley 11.683 y al dictamen emitido por el servicio jurídico.

En torno al planteo de inconstitucionalidad del artículo 7 de la Resolución General 3509/2013 expresó que no se encontraba facultada a pronunciarse la Administración Federal y, respecto de la disconformidad de la contribuyente en torno al carácter jurídico de los dividendos provenientes de sociedades locales, señaló que las normas aplicables al caso determinaban que, en el caso en el cual el sujeto pasivo hubiera obtenido simultáneamente en un período fiscal rentas gravadas, no gravadas o exentas y existieran gastos comunes a tales categorías, debería aplicarse

como procedimiento general de imputación de tales cargos el prorrateo de ellos en base al porcentaje de las rentas gravadas con relación a la ganancia total obtenida por el sujeto.

Respecto de los dividendos del caso, agregó que, si bien la utilidad de las sociedades solo llegaba a sus miembros previo pago del tributo, esa circunstancia necesariamente implicaba que previamente se hubieran deducidos los gastos para la generación de la renta y que, por ello, eran resultados netos que fueron sometidos al impuesto, acontecimiento que determinaba que no se deberían gravar en cabeza de los accionistas nuevamente.

Además, refirió a la Resolución General 5/97 y al decreto 937/93, definió de forma general a los gastos deducibles y abordó las críticas de la sociedad actora al cálculo efectuado por el organismo remitiendo a diferentes dictámenes y antecedentes ocurridos en las actuaciones, en el entendimiento que deberían confirmarse las consideraciones allí adoptadas.

Finalmente, corresponde advertir que el 13/07/2017 la actora informó al Fisco Nacional la interposición de un recurso ante el Tribunal Fiscal, en los términos del artículo 76, inciso “b” de la ley 11.683 (fs. 500/508, 518/539 y 541 del “Cuerpo III”).

IV.- Que, por otra parte, es menester señalar que de la lectura del expediente administrativo que tramitó bajo la Orden de Intervención Nº 1.064.924 surge, en lo sustancial, que:

a) El 4/08/2014 se le notificó a la sociedad actora que la A.F.I.P., en uso de las facultades conferidas por el artículo 35 de la ley 11.683 y el artículo 1 del decreto 618/97 “y/o” del decreto 507/93, había dispuesto la fiscalización de ella respecto de las obligaciones vinculadas al Impuesto a las Ganancias en Sociedades por el período fiscal 2011 (fs. 4/6 del “Cuerpo I”).

b) El 19/08/2014 la actora acompañó un detalle del resultado por tenencia (por la suma de $411.932.754) y dividendos ganados por participaciones permanentes (por el monto de $361.364.003) y documentación respaldatoria al 30/06/2011. Por lo demás, también adjuntó copia de las facturas emitidas por los servicios administrativos prestados en el ejercicio finalizado el 30/06/2011 y copia en soporte CD del libro “IVA Ventas” por el referido ejercicio (fs. 23/138 del “Cuerpo I”). Además, el 25/02/2015 la sociedad adjuntó copia del balance de sumas y saldos al

30/06/2011, detalle de ajustes impositivos consignados en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias (F.713) y constancias del estado de la situación patrimonial, de resultados, la nota 4 a los estados contables y el Anexo VIII (por requerimiento del artículo 64, inciso “b” de la ley de sociedades (fs. 141/200 del “Cuerpo I” y fs. 201/207 del “Cuerpo II”).

c) El 7/09/2015 se efectuó un “pre-informe” penal en donde fue propuesta la impugnación de los gastos no vinculados con la generación de rentas gravadas en el tributo del caso (fs. 208/210 del “Cuerpo II”). Además, el 25/02/2016 la sociedad adjuntó documental titulada “Anexo VIII – Balance de Publicación 2011” y un anexo con ajustes impositivos que impactaban en el “Anexo VIII de gastos de administración período fiscal 2011 (fs. 229/233 del “Cuerpo II”).

d) El 12/09/2016 se puso en conocimiento de la firma actora la vigencia de la ley 27.260, cuerpo normativo que establecía una serie de beneficios aplicables a los contribuyentes que adhirieran al “Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país o en el exterior” o al “Régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras” (fs. 234/238 del “Cuerpo II”).

e) El 16/12/2016 se le notificó a la actora el ajuste propuesto por el Fisco en el Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2011), actuación que ella se encargó de cuestionar el 22/12/2016 (fs. 274/vta. del “Cuerpo II). Asimismo, es menester destacar que el 26/12/2016 se elaboró el informe final de inspección (fs. 297/305 del “Cuerpo II) y, el 9/11/2017 el Fisco Nacional efectuó una síntesis de los antecedentes fácticos de la incidencia, encuadró la cuestión suscitada en los artículos 17, 64, 80 de la ley del Impuesto a las Ganancias y 117 de su decreto reglamentario y efectuó un cálculo del coeficiente de prorrateo de gastos considerando, en el numerador, como ingresos “exentos” o “no computables” a los dividendos cobrados y, en el denominador, computando como ingresos totales a los dividendos cobrados, los ingresos por servicios administrativos prestados y los ingresos diversos. Por ello, estableció un coeficiente de 91,16% y señaló que, al aplicarlo sobre los gastos de administración, neto de los montos ajustados por la rubrada de su resultado contable al momento de presentar la declaración jurada, obtuvo un monto de gastos no deducibles impugnables.

En virtud de lo antedicho, se confirió vista por 15 días de las actuaciones a la contribuyente de lo actuado y del cargo formulado con relación al tributo del caso y dejó constancia del carácter parcial de la vista, notificándose de ello a la sociedad en esa misma fecha (09/11/17). Ello así, también cabe advertir que el 10/11/2017 la actora solicitó una prórroga del referido plazo y que ella fue concedida el 15/11/2017 por otros 15 días, aclarando el Fisco Nacional que el nuevo vencimiento del plazo se produciría el 26 de diciembre de 2017 (fs. 362/370 y 372/377 del "Cuerpo II").

f) El 22/12/2017 la accionante presentó su descargo, oportunidad en la cual se opuso a la prosecución de los actuados por haberse presentado la declaración jurada de confirmación de datos prevista en el artículo 85 de la ley 27.260 (circunstancia que determinaba la aplicabilidad de los beneficios contenidos en el artículo 46 de la ley), planteó la nulidad de la vista conferida por encontrarse viciada, adujo la prescripción de las facultades del Fisco para determinar de oficio el tributo del caso y aplicar multas respecto del período fiscal 2011, la inaplicabilidad de los artículos 17 de la ley 26.860 y "65.1" de la ley 11.683, la improcedencia del cómputo de los dividendos como ingresos "exentos" a los fines del prorrateo de gastos, la improcedencia del propio prorrateo y reservó la facultad de plantear inconstitucionalidades futuras y de ampliar sus defensas (fs. 379/400 del "Cuerpo II" y 401/407 del "Cuerpo III").

g) Asimismo, el 22/12/2017 se acompañó una copia de la declaración jurada de confirmación de datos prevista por el artículo 85 de la ley 27.260, del 27/10/2016, por el período fiscal 2015 (fs. 421/422 del "Cuerpo III") y, 4/04/2018 el servicio jurídico emitió el dictamen pertinente respecto de la pretensión de la firma, oportunidad en el cual consistió la prosecución del trámite que terminaría con el acto administrativo determinativo de oficio (fs. 439/453 del "Cuerpo III).

h) Finalmente, el 4 de junio de 2018 se notificó a la sociedad la Resolución Nº 47/2018 (DV DEOB), por medio de la cual se impugnó la declaración jurada en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2011 de la parte actora, se determinó de oficio el resultado impositivo de fuente argentina en el tributo y período mencionados por la suma de $5.288.149,82 (monto que se estimó parcialmente absorbido por quebrantos trasladables de ejercicios anteriores) y se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2011) en la suma de $ 1.325.516,52, el que se

estimó totalmente cancelado con retenciones y/o percepciones y sumas ingresadas en la declaración jurada originalmente presentada y -asimismo- por la compensación prevista en el anteúltimo párrafo del artículo 81 de la ley de rito, por el pago en exceso generado en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta del período fiscal 2011.

Para así decidir, el Fisco Nacional reseñó los antecedentes fácticos de la cuestión y las consideraciones vertidas en el dictamen que precedió al acto que cuyo dictado se estaba realizando. En ese orden, desestimó lo planteado en torno a la aplicación de los beneficios contenidos en el artículo 85 de la ley 27.260 (por entender que el ajuste del caso no derivaba de tenencias y/o bienes susceptibles de sinceramiento en los términos de la norma), a la nulidad pretendida (por estimar que se habían cumplido con los requisitos sustanciales y procedimentales en el trámite administrativo, en los términos de la ley 19.549 y concordantes).

Por otra parte, y en cuanto a la defensa de prescripción, explicó el planteo actoral, citó lo normado por los artículos 17 de la ley 26.680 y 7 de la Resolución General de A.F.I.P. 3509/2013, pasajes del pronunciamiento de la C.S.J.N. recaído en los autos “Dirección General Impositiva c/Distribuidora el Plata S.R.L.” y estimó que los términos de la normativa aplicable eran suficientemente claros, circunstancia que determinaba que el carácter general de la suspensión allí establecida debía ser sostenido. En ese orden, refirió al plazo de prescripción y su suspensión que contenía la ley 11.683 y al dictamen emitido por el servicio jurídico.

En torno al planteo de inconstitucionalidad de los artículos 17 de la ley 26.860 y 7 de la Resolución General 3509/2013 expresó que no se encontraba facultada a pronunciarse la Administración Federal y, respecto de la disconformidad de la contribuyente en torno al carácter jurídico de los dividendos provenientes de sociedades locales, señaló que las normas aplicables al caso determinaban que, en el caso en el cual el sujeto pasivo hubiera obtenido simultáneamente en un período fiscal rentas gravadas, no gravadas o exentas y existieran gastos comunes a tales categorías, debería aplicarse como procedimiento general de imputación de tales cargos el prorrateo de ellos en base al porcentaje de las rentas gravadas con relación a la ganancia total obtenida por el sujeto.

Respecto de los dividendos del caso, agregó que, si bien la utilidad de las sociedades solo llegaba a sus miembros previo pago del

tributo, esa circunstancia necesariamente implicaba que previamente se hubieran deducidos los gastos para la generación de la renta y que, por ello, eran resultados netos que fueron sometidos al impuesto, acontecimiento que determinaba que no se deberían gravar en cabeza de los accionistas nuevamente.

Además, refirió a la Resolución General 5/97 y al decreto 937/93, definió de forma general a los gastos deducibles y abordó las críticas de la sociedad actora al cálculo efectuado por el organismo remitiendo a diferentes dictámenes y antecedentes ocurridos en las actuaciones, en el entendimiento que deberían confirmarse las consideraciones allí adoptadas (fs. 463/488 del "Cuerpo III").

V.- Que, efectuado el análisis que antecede, resulta oportuno recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que se pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo en aquellas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. *Fallos:* 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre muchos otros).

VI.- Que, en primer término, corresponde abordar los agravios de la recurrente dirigidos a cuestionar el rechazo de la prescripción opuesta respecto de las facultades del Fisco Nacional para determinar de oficio el Impuesto a las Ganancias en los períodos fiscales 2010 y 2011.

Ello así, en primer término cabe recordar que el art. 56 de la ley 11.683 establece, en cuanto aquí interesa, que: *"[L]as acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben: […] Por el transcurso de CINCO (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la A.F.I.P. o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación […]"*.

Al respecto, es dable destacar que la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que la prescripción constituye un instituto general del derecho (cfr. C.S.J.N., *in re,* "Filcrosa S.A. s/quiebra", *Fallos:* 326:3899, del 10/09/2003) y que ella responde, principalmente, a principios como la certeza y seguridad jurídica (cfr. en sentido concordante, Asorey, R.O.,

“Acerca de la imprescriptibilidad de tributos”, LL 2011 A-835 y C.S.J.N. *in re* “Fisco Nacional –D.G.I. c/Compañía de Seguros del Interior”, *Fallos:* 318:1416, del 10/08/1995).

En idéntico sentido, la doctrina ha sostenido que la potestad de cobro de tributos impone sobre el Fisco Nacional una especial diligencia en su ejercicio, dentro de la cual debe observarse el curso de la prescripción y sus incidencias en la integración de las arcas estatales (en sentido concordante, Capria, A. *“Prescripción de los poderes y acciones del Fisco en materia tributaria”*, en López Herrera, E. (dir.) “*Tratado de prescripción liberatoria”*, pág. 880).

Sentado lo anterior, corresponde analizar el planteo formulado desde el punto de vista formal. Al respecto recuérdese que, en el ámbito del Tribunal Fiscal de la Nación, la prescripción debe ser planteada por la contribuyente al momento de interponer el recurso de apelación ante el referido órgano jurisdiccional, oportunidad en la cual se deben expresar todos los agravios y oponer las excepciones pertinentes (arg. art. 166 y concordantes de la ley 11.683 y esta Sala *in re* “Banco Patagonia S.A. (TF 47079-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, expte. Nº 3012/2021, sentencia del 10/12/21).

Sobre el punto, asimismo es dable advertir que, si bien su introducción no resulta obligatoria dentro del procedimiento determinativo de oficio (y, en particular, al contestar la vista que establece el art. 17 de la ley 11.683) la jurisprudencia de esta Cámara ha confirmado el criterio sostenido en el párrafo que antecede, al confirmar la imposibilidad de fallar sobre capítulos no propuestos en el marco del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal (cfr. Sala I, *in re,* “Friar S.A. c/D.G.I.”, sentencia del 16/09/2008).

En este contexto, se desprende de la lectura de las constancias agregadas a la causa que la accionante efectivamente introdujo el planteo prescriptivo respecto de las facultades del Fisco Nacional para determinar de oficio el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2010 y 2011 al momento de controvertir los actos administrativos detallados en los puntos “e” y “f” de los Considerandos III y IV de la presente (estas son, las Resoluciones 73/2017 y 47/2018) motivo por el cual corresponde inclinarse por la validez formal del agravio esgrimido por la recurrente.

Sin embargo, y analizando el planteo desde el punto de vista sustancial, debe adelantarse que el planteo actoral no puede prosperar; ello así, para desarrollar la tesis propuesta resulta conveniente, en primer lugar, advertir que el artículo 57 de la ley 11.683 dispone que: *"[C]omenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen […]".*

En este sentido, es menester advertir que el referido artículo establece una pauta que se aleja del criterio sostenido en el derecho privado (particularmente del artículo 2554 del Código Civil y Comercial) y prevé la *anualidad*, según el año calendario, del curso de la prescripción con el objeto de uniformar el ejercicio de las acciones fiscales respecto de la totalidad de los contribuyentes (ver, en este sentido, las modificaciones introducidas por el decreto-ley 14.341/46 –B.O. 27/05/46 y la exposición de motivos referente al aludido decreto, bol. Nº 10, Año I – Ministerio de Hacienda de la Nación, del 1/06/46). Asimismo, se ha sostenido que la solución adoptada encontró su explicación en que el Fisco Nacional poseía a su cargo una "significativa masa de contribuyentes", circunstancia que dificultaba considerar un curso de prescripción individual para cada uno de ellos y según el impuesto, si se tomara la fecha de vencimiento de la obligación (cfr. Díaz Ortiz, J.A. *"Prescripción de impuestos nacionales. Conflictos de interpretación*", Impuestos, 1991-A, pág. 865).

De tal manera, cabe destacar -en cuanto al modo en el cual deben computarse los plazos- que la Corte Suprema ha entendido que, en tal aspecto, debería regir necesariamente el Código Civil (cfr. C.S.J.N., *in re,* "Pirolo de Capurro, Lucía y otros c/Gobierno Nacional", *Fallos:* 249:246). En dicho sentido, el Alto Tribunal expresó que, si la ley impositiva fijaba lisa y llanamente un plazo en años, resultaba de aplicación el Código Civil (*Fallos:* 330:3552, "Maelic S.A. c/D.G.I." del 14/08/07 y esta Sala *in re* "Banco Patagonia" citado).

En tal orden, el Código Civil y Comercial establece (manteniendo el criterio sostenido por los artículos 25 y 27 del Código Civil derogado), en su artículo 6º, que: *"[L]os plazos de meses o años se computan de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera*

día equivalente al iniciar del cómputo, se entiende que el plazo expira el último día de ese mes. Los plazos vencen a la hora veinticuatro del día del vencimiento respectivo […]".

Ahora bien, en este contexto resulta posible verificar que efectivamente -y de acuerdo a la normativa aplicable y a las constancias adjuntadas en el caso- la prerrogativa determinativa de oficio en el Impuesto a las Ganancias de la demandada respecto de los períodos fiscales 2010 y 2011 no se encuentra prescripta. Ello, toda vez que no ha transcurrido en exceso el lapso de cinco (5) años establecido en el artículo 56 de la ley 11.683, computado de acuerdo a las pautas expuestas precedentemente.

En efecto, con relación al período fiscal 2010, debe advertirse que el inicio del plazo de prescripción al que se refiere ocurrió el 1/01/2012 y que su término natural debería haber acontecido el 31/12/2016, pero que este fue diferido por las circunstancias que seguidamente se explicarán. De esta manera, en tanto el acto determinativo de oficio (detallado en el punto "f" del Considerando III de la presente) fue notificado el 26/06/2017 no cabe sino concluir que no han operado los efectos del instituto analizado respecto de la obligación -por el período referido- que el Fisco determinó en la Resolución Nº 73/2017 (DV DEOB).

Asimismo, y con relación al período fiscal 2011, cabe señalar que el plazo de prescripción inició el 1/01/2013 y que su vencimiento debería haber ocurrido el 31/12/2017, pero que el plazo fue prorrogado -de igual modo- por los motivos que se abordarán a continuación. En dicho contexto, toda vez que el acto determinativo de oficio (al que se aludió en el punto "h" del Considerando IV de este pronunciamiento) fue notificado el 4/06/2018, debe concluirse que no han operado los efectos de la prescripción respecto de la obligación del mentado período, que la demandada determinó en la Resolución 47/2018 (DV DEOB).

Al respecto, corresponde poner de resalto que lo antedicho se concluye exclusivamente teniendo en cuenta (en ambos casos) la suspensión que dispone el artículo sin numerar situado a continuación del art. 65 de la ley 11.683. Ello así, a efectos de demostrar la afirmación antecedente conviene rememorar que la norma citada establece la suspensión por 120 días del curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el pago de los impuestos y para determinar y exigir multas desde la fecha de notificación de la vista del

procedimiento de determinación de oficio (art. 17) o de la instrucción del sumario correspondiente (art. 70), cuando se trate de períodos fiscales próximos a prescribir y que dichos actos se notifiquen dentro de los 180 días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción.

Y, sobre lo expresado en el párrafo que antecede, no puede dejar de advertirse que deben ser desestimadas las manifestaciones de la actora, destinadas a lograr que se declare la inaplicabilidad del artículo referido por haber sido notificadas las vistas contempladas en dicha norma "dentro" del plazo de 180 días que confiere el cuerpo legal, pero "sin que pudiera efectivizarse el inicio del procedimiento de determinación de oficio de ese plazo" (ver en especial fs. 277, primer párrafo).

En efecto, de la lectura lisa y llana del artículo aludido se desprende que, los únicos requisitos que el legislador ha establecido para la procedencia de la suspensión del plazo prescriptivo, con motivo de la notificación de la vista mencionada, son la existencia de un período fiscal próximo a prescribir y que la noticia correspondiente sea emitida dentro de los 180 días a que la extinción de la potestad determinativa se produzca. De esta manera, resulta claro y evidente que el legislador no ha previsto expresamente ningún otro mecanismo restrictivo respecto de los efectos de la suspensión mentada, erigiéndose necesariamente la circunstancia apuntada como un supuesto de excepción al lapso quinquenal que, para casos como el presente, prevé la norma de rito.

En ese contexto, también corresponde apuntar que el art. 4 de la mentada ley dispone que: *"[P]ara todos los términos establecidos en días en la presente ley se computarán únicamente los días hábiles administrativos* [y que] *Para todos los términos establecidos en las normas que rijan los gravámenes a los cuales es aplicable esta ley, se computarán únicamente los días hábiles administrativos, salvo que de ellas surja lo contrario o así corresponda en el caso […]".* Asimismo, el art. 18 de decreto 1397/79 (reglamentario de la ley de procedimiento tributario) establece que *"[S]e consideraran días hábiles administrativos los que son tales para la administración pública […]".*

Sentado lo anterior es que cabe destacar que, en el caso del período fiscal 2010, el 27/12/2016 el Fisco Nacional emitió el acto por medio del cual corrió vista (en los términos del art. 17 de la ley 11.683) de las

actuaciones administrativas con relación a la determinación en curso y se lo notificó a la actora el 28/12/2016 (ver Considerando III, punto “d”). Así, tomándose como referencia la fecha de noticia a la actora de la vista (habida cuenta de que ella constituye el elemento que otorga eficacia a lo decidido por la Administración Pública) debe concluirse que el vencimiento de la prórroga conferida por la normativa de procedimiento ocurrió el 26/06/2017, esto es, con posterioridad a que se dictara el acto cuestionado (el 22/06/2017, ver Considerando III, punto “f”) y a que se hubiera completado el plazo liberatorio quinquenal.

De igual modo debe señalarse que, en el caso del período fiscal 2011, el 9/11/2017 el Fisco Nacional dictó y notificó el acto de concesión de vista (en idénticos términos a los señalados en el párrafo que antecede). Ello así, cabe destacar que el vencimiento de la prórroga excepcional ya referida ocurrió el **11/05/2018 y que para entonces, restaban aún computarse 52 días corridos de conformidad con los parámetros aplicables a la incidencia,** en razón de lo cual, el vencimiento del lapso prescriptivo debía ocurrir el 03/07/18.

Y frente a ello, preciso es advertir que el acto determinativo de oficio fue notificado el 4/06/18, esto es, con anterioridad a que se completara el plazo liberatorio de cinco años (ver Considerando IV, punto “h”), aplicable al supuesto aquí analizado.

Las circunstancias precedentemente descriptas, permiten concluir que las potestades de determinación de oficio del Fisco Nacional respecto del Impuesto a las Ganancias en Sociedades, por los períodos fiscales 2010 y 2011, no se encuentran prescriptas.

VII.- Que, teniendo en cuenta lo antedicho, es que deviene insustancial pronunciarse acerca de la aplicabilidad (o no) a la especie del plazo anual de suspensión de la prescripción que contemplan los artículos 17 de la ley 26.860 y 7 de la Resolución General 3509 de la A.F.I.P. (dejando a salvo que este Tribunal mantiene el criterio expresado en el precedente “Banco Patagonia”, ya citado) y, asimismo, del agravio vinculado al reproche de inconstitucionalidad del cuerpo legal referido con sustento en el artículo 52 de la Constitución Nacional.

En efecto, la conclusión a la que se llega es pertinente si se repara en que, aún en la hipótesis de que se considerase que la suspensión

anual de la prescripción no es aplicable al caso, el lapso de prescripción liberatoria tampoco se encontraría cumplido.

Por lo expuesto, corresponde desestimar los agravios de la sociedad actora y confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto ha sido objeto de agravios.

VIII.- Que, de otro lado, es menester abordar las quejas de la recurrente vinculadas a la falta de aplicación de los beneficios contenidos en el artículo 46 de la ley 27.260 en la determinación del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2011.

Al respecto, conviene recordar que la ley 27.260 dispuso, en el Título I del Libro II, un sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior, como así también el mecanismo a través del cual aquellos sujetos que no hayan adherido al mismo, podían confirmar los datos exteriorizados en las declaraciones juradas del impuesto a las Ganancias, del impuesto sobre los Bienes Personales o, en su caso, del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, correspondiente al último ejercicio fiscal cerrado al 31/12/2015.

Por su parte, también es del caso destacar que el artículo 85 de la ley establece la figura de la Declaración Jurada de Confirmación de Datos y que ella alcanza a las personas físicas, las sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el artículo 49 de la ley de Impuesto a las Ganancias y que no realicen la declaración voluntaria y excepcional.

Allí, los contribuyentes referidos deberán indicar que la totalidad de los bienes y tenencias que poseen son aquellos exteriorizados en las DD.JJ. del Impuesto a las Ganancias; del Impuesto sobre los Bienes Personales o, en su caso, del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, correspondientes al último ejercicio fiscal cerrado al 31/12/2015.

A su vez, señala que éstos gozarán de los beneficios previstos en el artículo 46 de la ley 27.260, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído “lo mantengan o no en su patrimonio” con anterioridad al último ejercicio fiscal cerrado al 31/12/2015 y no lo hubieren declarado y, también gozarán de los beneficios previstos para contribuyentes cumplidores dispuestos en el Título III del Libro II de la ley en análisis.

Asimismo, destaca que en el caso de que la Administración Federal de Ingresos Públicos detecte cualquier bien o tenencia que les

correspondiera a los mencionados sujetos, durante el último ejercicio fiscal cerrado al 31/12/2015, que no hubiera sido incluido en la Declaración Jurada de Confirmación de Datos, privará al sujeto declarante de los beneficios indicados previamente.

Respecto de la situación fiscal de los sujetos que presenten la declaración en cuestión, se señaló que se consideran comprendidas dentro de las liberaciones referidas en el citado artículo 46 -al cual remite el artículo 85- las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial en los ámbitos penal tributario, penal cambiario y aduanero (cfr. artículos 46 de la ley 27.260 y 13 y 23 del decreto reglamentario 895/2016).

Ello así, de otro lado el artículo 24 del último decreto mencionado estableció que: *"[A] los fines del inciso d) del Artículo 46 y del Artículo 85 de la Ley N° 27.260, se entenderá por tenencias y/o bienes no declarados, aquellos que no hubieran sido incorporados por los contribuyentes en sus declaraciones juradas presentadas ante la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS […]"* (sic).

Además, por medio de la Resolución General de A.F.I.P. 3919/16 (B.O. 29/07/2016) se reglamentó el "Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior" - previsto en el Título I del Libro II de la ley 27.260- estableciendo los plazos, formas y condiciones a fin de adherir al mismo.

En su artículo 38 se dispuso que: *"[A] efectos de lo previsto en el Artículo 85 de la Ley N° 27.260 se indica lo siguiente: a) Están comprendidos las personas humanas y las sucesiones indivisas residentes en el país -conforme los términos del Capítulo I, Título IX de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones- y los sujetos a que se refiere el Artículo 49 de dicha ley, que no hayan adherido al sistema previsto en el Título I del Libro II de la Ley N° 27.260. b) Respecto de la situación fiscal de los sujetos se tendrán en cuenta las declaraciones juradas originales y/o rectificativas presentadas hasta la fecha de promulgación del citado texto legal […]"*.

Asimismo, se agregó como apartados "c" y "d" que los contribuyentes deberían cumplir con ciertos requisitos formales tales como: 1) constituir domicilio fiscal electrónico ante la A.F.I.P.; 2) informar una

dirección de correo electrónico y un número de teléfono particular y 3) la presentación de la DD.JJ. de Confirmación de Datos hasta el 31/10/2016.

Por su parte, el artículo 46 de la ley 27.260 –al que remite el artículo 85 analizado previamente– indica que: *"[L]os sujetos que efectúen la declaración voluntaria y excepcional e ingresen el impuesto especial, en caso de corresponder, que se establece en el artículo 41 y/o adquieran alguno de los títulos o cuotas partes previstos en el artículo 42, y los sujetos del antepenúltimo párrafo del artículo 38 por quienes puede hacerse la declaración voluntaria y excepcional, conforme a las disposiciones de este Título, gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados: […] c) Quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes y tenencias de moneda declarados en forma voluntaria y excepcional, de acuerdo con las siguientes disposiciones:*

1. Impuestos a las Ganancias, a las salidas no documentadas (conforme el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias) […] respecto del monto de la materia neta imponible del impuesto que corresponda, por el equivalente en pesos de la tenencia de moneda local, extranjera y demás bienes que se declaren. La liberación comprende, asimismo, los montos consumidos hasta el periodo fiscal 2015, inclusive. No se encuentra alcanzado por la liberación, el gasto computado en el impuesto a las ganancias proveniente de facturas consideradas apócrifas por la Administración Federal de Ingresos Públicos […]" (sic).

Con relación a lo expuesto, el artículo 13 del decreto reglamentario 895/16 dispuso que: *"[S]e consideran comprendidas dentro de las liberaciones referidas en el Artículo 46 de la Ley N° 27.260 las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial en los ámbitos penal tributario, penal cambiario y aduanero"* (sic).

Y, asimismo, el artículo 30 de la Resolución General 3919/16 (modificada por la Resolución General 3944/16) reglamentó lo previsto por el referido artículo 46 de la ley y sostuvo que las liberaciones allí abordadas alcanzarían a las obligaciones que se encontraran en curso de discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial, siempre que, en su caso, la determinación de oficio no se encuentre firme a la fecha de la promulgación de dicha ley. Y añadió que: *"[E]n este supuesto el*

contribuyente deberá allanarse total e incondicionalmente a la pretensión fiscal, y desistir y renunciar a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo, en su caso, el pago de las costas y gastos causídicos.

A fin de formalizar el allanamiento deberá presentar el formulario de declaración jurada N° 408 (Nuevo Modelo), en la dependencia de este Organismo en la que se encuentre inscripto y que resulte competente para el control de las obligaciones fiscales por las cuales se efectúa la adhesión […]" (sic).

Por su parte, se ha expresado que la Instrucción General de A.F.I.P. N° 1008/17 (en la cual se fijaron las pautas aplicables respecto al comportamiento a seguir por los empleados, funcionarios y profesionales que intervienen por el organismo fiscal en las áreas "Investigación, Fiscalización y Revisiones y Recurso, Determinaciones de oficio"): *"[g]uarda coherencia al instruir que en los casos con ajuste detectados por Investigación/fiscalización de carácter "técnico" (F.1.a), "deberán continuar con el proceso de fiscalización de acuerdo a las Instrucciones Generales vigentes, sin otorgar ningún tratamiento particular vinculado a la liberación establecida por el art . 46 de la ley 27.260 […]"* (cfr. Sala III, *in re:* "Falaschi, Víctor Hugo c/ D.G.I.", expte. N° 71.085/2016, del 17/10/2017 y esta Sala *in re,* "E.I.C.E. de Argentina (TF) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", expte. Nº 6654/2021, sentencia del 3/12/2021).

De todo lo expuesto, y en lo que al caso interesa, resulta con total claridad que la Declaración Jurada de Conformación de Datos prevista en el artículo 85 de la ley 27.260 (y sus normas complementarias y reglamentarias) es de carácter optativo y, como su nombre lo indica, a través de ella el sujeto obligado le "confirma" a la A.F.I.P., con exactitud, que la totalidad de bienes y/o tenencias que posee son aquellas ya exteriorizadas en las DD.JJ. oportunamente presentadas respecto del impuesto que corresponda (para el caso de autos, el Impuesto a las Ganancias), con relación al último ejercicio fiscal cerrado al 31/12/2015.

Por lo tanto, es claro que la previsión legal se encuentra dirigida a un universo de contribuyentes que, si bien no lleva a cabo una exteriorización voluntaria y excepcional (también prevista en la citada ley, en particular en su artículo 36), sí lo hace cuando estos proceden a confirmar que la totalidad de los bienes y tenencias que poseen son aquellos

exteriorizados en las DD.JJ. de los tributos pertinentes (Impuestos a las Ganancias, a los Bienes Personales y a la Ganancia Mínima Presunta) correspondientes al último ejercicio fiscal cerrado el 31/12/2015.

Para acceder al régimen, es necesario que la presentación de las DD.JJ. originales o rectificativas de los gravámenes alcanzados por la norma hubiera sido presentada con anterioridad a la promulgación de la ley 27.260.

A respecto, conviene recordar que la Sala I de esta Cámara ha sostenido -respecto de lo dispuesto por el artículo 85 bajo estudio- que: *"[s]e dirige a los sujetos que, previo a la sanción de la ley, hubieran exteriorizado en forma espontánea en las declaraciones juradas de los impuestos detallados, la totalidad de los bienes y tenencias, pudiendo en tal caso presentar una declaración jurada de confirmación de datos, a fin de gozar de los beneficios previstos en el art. 46 de la disposición legal y de los beneficios de los contribuyentes cumplidores […] aun cuando estas incluyan bienes que permanecían ocultos en su patrimonio en ejercicios anteriores al cerrado el 31 de diciembre de 2015. De esta manera, la ley 27.260 beneficia tanto a los contribuyentes que realicen la declaración jurada y excepcional del art. 36 como a los que regularizaron espontáneamente su situación patrimonial antes de la promulgación de la ley […]"* (cfr. Sala I, *in re:* "Pitte Fletcher, Denis c/E.N. – P.E.N. -A.F.I.P. y otro s/Proceso de Conocimiento", causa n° 54.203/16, del 17/04/2018 y esta Sala *in re* "E.I.C.E. de Argentina" citada).

Asimismo, y para el caso en que sea procedente la DD.JJ. del artículo 85 de la ley 27.260, debe estarse a lo previsto por en su artículo 46 y las disposiciones reglamentarias y complementarias dictadas respecto de las normas indicadas.

En concordancia con lo hasta aquí expuesto, se ha expedido la Sala III en la causa "Falaschi, Víctor Hugo" ya citada, en la cual concluyó que, además de la presentación de la DD.JJ. de Confirmación de Datos por parte del contribuyente, resultaba necesario el cumplimiento de los requisitos establecidos el artículo 30 de la Resolución General Nº 3919/16, referida con antelación.

IX.- Que, en el *sub examine*, como surge de la reseña efectuada y la normativa analizada en los considerandos que anteceden, se advierte que la pretensión actoral no puede prosperar, debiendo ser

confirmada, en este aspecto, la tesitura adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Ello es así, habida cuenta de que a criterio de esta Alzada, la Declaración Jurada de Confirmación de Datos prevista en el artículo 85 de la ley 27.260 que fue acompañada por la actora en estos actuados (que, cabe aclarar, se limita a remitir a los Formularios 713, 715 y 899 del período fiscal 2015, sin acompañarlos ni individualizar circunstancia concreta alguna), no resulta aplicable al supuesto de autos, por cuanto prevé, en definitiva, la realización de una conducta del contribuyente referida a la identificación y declaración de bienes y tenencias, situación que difiere sustancialmente del supuesto aquí configurado.

Tal conclusión obedece a que mediante la referida declaración la firma actora no "confirmó" bienes y/o tenencias que ya se encontraban en su posesión involucrando a DD.JJ. tanto originales como rectificativas que ya hubieran sido presentadas; sino que la declaración presentada guarda relación con ajustes técnicos que se determinaran de oficio mediante la Resolución N° 47/2018 -objeto de autos- que, como se viera con antelación, responden a operaciones comerciales en las cuales resultó objetado -por el organismo recaudador-, el sujeto consignado como emisor de estas, por manera que no se trata en el caso de exteriorización o declaración de bienes, sino del cuestionamiento de la veracidad del resultado impositivo vinculado al tributo del caso, supuesto que como es de toda claridad, difiere sustancialmente del aprehendido en la norma cuya aplicación persigue la recurrente (cfr. en igual sentido, esta Sala *in re* "E.I.C.E. de Argentina", citado).

En tal sentido, la pretensión de la firma actora (acogimiento al beneficio previsto por el artículo 85 de la ley 27.260) resulta inatendible, toda vez que el tributo que pretende ser regularizado no es resultado de una declaración o exteriorización de bienes o tenencias, sino de un ajuste que -por cierto- no se encuentra comprendido en el régimen analizado.

Idéntica interpretación ha efectuado el T.F.N., en una causa análoga a la presente en la cual, la parte actora pretendió gozar los beneficios de la citada ley respecto de un ajuste técnico efectuado en sede administrativa (cfr. Tribunal citado, *in re:* "Foxtrot S.A. s/Apelación", causa n° 40.001-I, del 6/08/2019).

En consecuencia, cabe concluir que no concurren en el supuesto en estudio las condiciones previstas en la normativa aplicable que habiliten la procedencia del beneficio pretendido, por lo que corresponde rechazar el recurso intentado en este aspecto.

X.- Que, a mayor abundamiento, corresponde destacar que tampoco cabría convalidar una interpretación destinada a lograr que, con la sola presentación de la DD.JJ. de Confirmación de Datos en los términos del artículo 85 de la ley 27.260, se habilite la procedencia de los beneficios allí previstos.

Ello es así, por cuanto de conformidad con lo resuelto por la Sala III en la citada causa: "Falaschi, Víctor Hugo" -cuya interpretación se comparte-, ha sostenido para el rechazo de la pretensión allí formulada que: *"[l]a presentación de la parte actora no puede ser encuadrada como el allanamiento total e incondicionado de la pretensión fiscal, ni tampoco como el desistimiento o renuncia a toda acción y derecho, así como tampoco ha invocado —ni mucho menos acreditado— la tramitación del formulario n° 408 […] y no se da, en la especie, alguno de los supuestos que la ley contempló para tener por condonadas las multas y los intereses resarcitorios,* [por lo que] *corresponde rechazar su pretensión tendiente a que se revoque la sentencia apelada con sustento en haber efectuado la "confirmación de datos" de conformidad con lo establecido por el art . 85 de la ley 27.260 y sus artículos concordantes y reglamentarios […]".*

Por los motivos expresados, es que cabe desestimar el planteo formulado por la actora y confirmar el pronunciamiento de la instancia de origen respecto del punto abordado.

XI.- Que, a los efectos de abordar el tercer agravio de la recurrente (esto es, el cuestionamiento a la asimilación que realizó el Fisco Nacional de los dividendos del caso a rentas "no gravadas" o "no computables"), deben efectuarse las siguientes precisiones:

a) En primer lugar, y respecto de la naturaleza jurídica de los "dividendos", cabe señalar que se los ha conceptualizado como "las utilidades periódicamente repartibles" producto de la actividad de una sociedad comercial (cfr. De Gregorio, A. *"De las sociedades y las asociaciones comerciales"*, Tº II, Nº 408), el beneficio neto abonable periódicamente sobre cada acción (cfr. Vivante, C. *"Trattato di Diritto Commerciale"*, 5ª Ed., Milano, Nº 570, pág. 570); así también, como aquella

parte de los beneficios de la sociedad que la asamblea decide distribuir como utilidades sobre cada acción conforme a los estatutos y a los resultados del balance de cierre de ejercicio (cfr. Sasot Betes, M.A. y Sasot, M. P. *"Sociedades anónimas: Los dividendos"*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1985, pág. 3) y en análoga consideración, como la cuota que corresponde a cada acción, proporcional a su monto, al dividir las ganancias de una sociedad comercial (cfr. Ossorio, M., *"Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales"*, Ed. Heliasta, Bs. As., 1982, pág. 260)

Del mismo modo, se ha expresado que ellos son la verdadera concreción del derecho del socio a participar en las utilidades, mediante la decisión de la asamblea de distribuir las utilidades del ejercicio (cfr. Chindemi, M. H., *"Régimen de utilidades en las sociedades anónimas",* Ad Hoc, Buenos Aires, 2004, pág. 155).

b) En segundo término, y en cuanto a las normas vigentes en los períodos fiscales involucrados (2010 y 2011), corresponde tener en consideración lo regulado por los artículos 17, 45, 46, 64, 69 *bis* y 80 de la ley del Impuesto a las Ganancias (texto vigente con anterioridad a la sanción de la ley 27.430 -B.O. 29/12/2017-) y el artículo 117 del decreto 1344/98.

Ello así, el artículo 17 de la ley del tributo dispone que: *"[P]ara 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. Para establecer la ganancia neta sujeta a impuesto se restarán del conjunto de las ganancias netas de la primera, segunda, tercera y cuarta categorías las deducciones que autoriza el artículo 23. En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto".*

A su vez, el artículo 45 del mismo cuerpo legal indica, en cuanto aquí interesa, que: *"[E]n tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley (referido a las ganancias de tercera categoría), constituyen ganancias de la segunda categoría: […] i) Los dividendos y utilidades, en dinero o en especie, que distribuyan a sus accionistas o socios las sociedades comprendidas en el inciso a) del artículo 69".*

De otro lado, el artículo 46 establece que: *"[L]os dividendos, así como las distribuciones en acciones provenientes de revalúos o ajustes*

contables, no serán incorporados por sus beneficiarios en la determinación de su ganancia neta. Igual tratamiento tendrán 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 […]" (el subrayado no corresponde al original).

En el mismo sentido, artículo 64 expresa que: *"[L]os dividendos, así como 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 la determinación de la misma 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 de este gravamen. Igual tratamiento tendrán 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 […]"* (el subrayado no corresponde al original).

Por su parte, en el artículo 69 *bis*, se dispone que: *"[C]uando los sujetos comprendidos en los apartados 1, 2, 3, 6 y 7 del inciso a) del artículo 69, así como también los indicados en el inciso b) del mismo artículo, efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, el 35% (treinta y cinco por ciento) sobre el referido excedente. A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, la ganancia a considerar en cada ejercicio será la que resulte de detraer a la ganancia determinada en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, el impuesto pagado por el o los períodos fiscales de origen de la ganancia que se distribuye o la parte proporcional correspondiente y sumarle los dividendos o utilidades provenientes de otras sociedades de capital no computados en la determinación de dicha ganancia en el o los mismos períodos fiscales […]".*

En este orden, el artículo 80 señala que: *"[L]os 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. 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. Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras […]".

Por último, el artículo 117 del decreto reglamentario de la ley del tributo precisa 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 […]".*

XII.- Que, sentado lo expuesto y dentro del encuadre normativo precedentemente aludido, resulta posible concluir que los agravios esgrimidos por la parte actora sobre el punto resultan admisibles; ello asi, habida cuenta de que los dividendos en cuestión encuadran en la categoría de renta "gravada" para la sociedad distribuidora y que, como corolario de ello, se erigen como ganancias "no computables" para los accionistas, con la finalidad de prevenir la doble imposición.

En efecto, de la lectura de los preceptos aplicables a la especie se desprende que una interpretación disímil a la que aquí se propone necesariamente implicaría un apartamiento del principio de la "realidad económica" que rige en la materia impositiva y que la Corte Federal ha sostenido, al expresar que *"[t]oda interpretación debe realizarse atendiendo esencialmente a la realidad económica de que se trate, de modo tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo a una razonable y discreta interpretación de sus términos […]"* (cfr. *Fallos*: 302:661).

De esta manera es posible afirmar que, si bien es cierto que los dividendos a los que aluden los artículos del Considerando que antecede no son computables en la operación determinativa de la ganancia neta los sujetos que los perciben, ello no implica necesariamente que las ganancias recibidas por los accionistas no hayan sido -anteriormente- la causa material del pago del tributo por parte de quien tiene a su cargo la distribución de los referidos dividendos. Es que, de una lectura contextualizada de los preceptos analizados se desprende que, si la ley exime del cómputo de un

determinado monto a los beneficiarios de una relación jurídica que involucra una renta susceptible de ser gravada (siendo estos, en el caso, los accionistas que perciben dividendos), ello debe inevitablemente involucrar una integración previa del tributo que recae sobre las ganancias comprendidas y que, en la especie, se encontró a cargo de la sociedad holding por imperio de lo dispuesto en el art.69 bis de la ley del tributo.

En este orden de ideas, preciso es reparar en que, por un lado, en el origen de esas rentas (vinculadas a las inversiones en acciones que generan dividendos para sus accionistas, respecto de las cuales las sociedades cuyo capital está integrado con esas acciones, realizan gastos necesarios para la obtención de las respectivas rentas) ya se pagó el impuesto por vía de la ya mencionada retención en la fuente, y por el otro, que la normativa vigente para los períodos del caso preveía que, de no haber acontecido dicho abono, se debía ingresar el impuesto de igualación (vigente durante los períodos fiscales del caso), convirtiendo, de este modo, la renta en "gravada" (cfr. artículo 69 *bis* y, en igual sentido, Sala IV *in re* "HSBC New York Life Seguros de Vida S.A. (TF 28978-I) c/D.G.I.", pronunciamiento del 21/05/2013).

En estas circunstancias, conviene recordar también que se 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 (en igual sentido, Fernandez, L.O. *"El tratamiento de los dividendos en el impuesto a las ganancias. A propósito del fallo Macchiavello"*, Revista de Impuestos, La ley, 2006-13) y que: *"[L]os 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 […]"* (cfr. Sala I, *in re* "Pampa Energía S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I. s/proceso de conocimiento", sentencia del 4/04/2018).

Ello así, también se ha sostenido que: *"[l]a expresión utilizada por el legislador en el artículo 64 de la ley del Impuesto a las Ganancias, 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 S.A. c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 27/11/2018).

Por otra parte, y a los efectos de descalificar la tesis que propone encuadrar a los dividendos en la categoría de ganancias "exentas", debe recordarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha acuñado una doctrina invariable en razón de la cual la franquicia rige por imperio de la ley. Es decir, las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que la establecen; fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta y restrictiva de las cláusulas respectivas (cfr. *Fallos:* 304:1736, 305:635, 314:1842, *in rebus*, "Cindor S.A. c/D.G.I.", "Editorial La Razón" y "Fisco Nacional c/Asociación de Empleados de Comercio de Rosario"; *Fallos:* 264:144, 267:247, 281:65, 185:329, 308:2554 y 284:341, y esta Sala *in re,* "Abrain, Luis Alberto (TF 33175-I)", expte. Nº 36148/2013, sentencia del 7/11/13 e "Ymaz, Juan Ignacio c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I. s/D.G.I.", sentencia del 2/02/2021).

Ello así, es dable destacar que tampoco corresponde calificar a los dividendos como renta "exenta", si se repara en que: *"[e]l 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 […]".* (cfr. Sala V, *in re* "Grupo Financiero Galicia S.A.", citado).

Estas circunstancias precedentemente descriptas determinan la admisión de los agravios vertidos por la parte actora sobre el punto y la desestimación de la tesis fiscal según la cual los dividendos del caso configurarían ganancias "exentas" o "no gravadas".

XIII.- Que, a causa de lo expresado anteriormente, es que se torna admisible pretensión actoral en cuanto estima que resulta posible deducir los gastos asociados a la obtención de los dividendos de la especie.

Al respecto, primeramente, conviene aludir a los artículos 64 y 80 de la ley del tributo (citados en el Considerando IX de este pronunciamiento), y en especial, a su artículo 17 (también citado), en cuanto

dispone que el establecimiento de la *ganancia neta* se logrará a través de la resta, sobre la ganancia bruta, de los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita la ley, en las formas normativamente dispuestas; que la determinación de la *ganancia neta sujeta a impuesto* comprende la resta del conjunto de las ganancias de las primera, segunda, tercera y cuarta categorías de las deducciones autorizadas por el artículo 23 y que no se consideran deducibles los gastos relacionados a ganancias exentas o no comprendidas en el impuesto.

En este contexto, se advierte claramente que el marco legal aplicable reconoce, cuando se trate de rentas gravadas, la posibilidad de deducir los gastos necesarios para la obtención de los beneficios y que, por tanto, tampoco corresponde asimilar, en este aspecto, a las rentas gravadas y "no computables" (corolario de estas últimas) del caso (categoría que, como ya se destacó, integran los dividendos) con las rentas "exentas" o "no alcanzadas" (respecto de las cuales el ordenamiento legal no admite la deducción de gastos).

De tal modo, lo hasta aquí expuesto basta para hacer lugar a la pretensión actoral y dejar sin efecto, con el alcance aquí establecido y en el Considerando XII de este pronunciamiento, las Resoluciones Nº 73/2017 y 47/2018, que fueron dictadas por el Fisco Nacional.

XIV.- Que, por los motivos hasta aquí desarrollados, deviene inoficioso expedirse respecto de los planteos de la recurrente vinculados a la improcedencia del prorrateo de gastos, llevado a cabo por haber sido utilizados erróneamente los ingresos obtenidos, netos de incidentales como denominador del coeficiente.

XV.- Que, con respecto a las costas de la instancia de origen, en atención al modo en que se resuelve, corresponde adecuar la distribución efectuada en el Tribunal Fiscal de la Nación y disponer que las mismas se encuentren en un 20% a cargo de la recurrente y en un 80% en cabeza de la demandada (cfr. arts. 68, segunda parte, 71 y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683).

Por otro lado, y en lo que concierne a las costas de esta instancia, cabe apuntar que la naturaleza de la cuestión decidida así como el resultado de los diferentes planteos contenidos en el recurso, justifica el apartamiento del principio objetivo y su distribución en el orden causado (cfr.

artículo 68, segunda parte y 71 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683).

Como corolario de lo expuesto, este Tribunal **RESUELVE: 1º)** admitir parcialmente el recurso interpuesto por HSBC Argentina Holdings S.A. y, en consecuencia, revocar el pronunciamiento apelado, con el alcance que surge de los Considerandos XII y XIII de la presente; **2º)** dejar sin efecto las Resoluciones Nº 73/2017 y 47/2018, dictadas por la División de Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que se determinó de oficio las obligaciones de la sociedad actora frente al Impuesto a las Ganancias en los períodos fiscales 2010 y 2011; **3º)** distribuir las costas de la instancia de origen en un 20% a cargo de la recurrente y en un 80% en cabeza de la demandada (cfr. arts. 68, segunda parte, 71 y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria en los términos del art. 197 de la ley 11.683), y **4º)** distribuir los accesorios de esta instancia en el orden causado (cfr. arts. 68, segunda parte y 71 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria en los términos del art. 197 de la ley 11.683).

Se deja constancia que el Dr. José Luis Lopez Castiñeira no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 01/07/2022
Alta en sistema: 03/07/2022
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA

#36035244#328432066#20220701083521849