3507/2024 CITIBANK NA (TF 133347293-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 20 de agosto de 2024.- AA

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma Banco Citibank recurrió ante el Tribunal Fiscal de la Nación la resolución n° 137/2022 emitida por la División Determinaciones de Oficio "B" del Departamento Técnico de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva (AFIP DGI), mediante la cual: (i) determinó de oficio el resultado neto final —ganancia— de fuente argentina en el impuesto a las ganancias (periodo fiscal 2015), (ii) determinó de oficio el impuesto a las ganancias por ese periodo, y (iii) impuso la obligación de ingresar en concepto de ese impuesto la suma de $ 281.992,95, con más la suma de $ 753.647,76 en concepto de intereses resarcitorios, y aplicó una multa graduada en el 70% del gravamen omitido en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación revocó, con costas, la resolución recurrida, y reguló los honorarios a favor de los profesionales intervinientes por la firma actora (pronunciamientos del 11 de septiembre y 30 de octubre de 2023).

Para así decidir, sostuvo diversos fundamentos:

(i) De los artículos 17 y 80 de la ley del impuesto a las ganancias se desprende la regla general para deducir gastos en ese impuesto y agregó que este último establece "a punto seguido que '[c]uando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y

conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva".

(ii) El artículo 117 del decreto reglamentario de la ley de ese impuesto aclara que "'[a] los efectos de la proporción de los gastos a que se refiere el primer párrafo del artículo 80 de la ley, cuando los mismos se efectúen con el objeto de mantener ganancias gravadas y no gravadas, se entenderá que estas últimas comprenden también a los resultados exentos del gravamen' exceptuando de la aplicación de la regla de prorrata únicamente a los conceptos amparados por el inciso l) del artículo 20 de la ley del gravamen".

(iii) El artículo 64 de la ley del impuesto a las ganancias establece "que los dividendos y las distribuciones en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables no serán computables por sus beneficiarios para la determinación de su ganancia neta. A los efectos de su determinación se deducirán -con las limitaciones establecidas en la ley- todos los gastos necesarios para la obtención del beneficio, a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación del gravamen".

(iv) "[E]l concepto 'no computable' no es similar a exento en su significado y en sus efectos. Precisamente, el segundo párrafo del artículo 64 permite deducir la totalidad de los gastos necesarios para la obtención del beneficio con la salvedad de que no hayan sido considerados en la liquidación del gravamen, los cuales no se podrían deducir si se le acordara a dichos beneficios la calidad de 'exentos', lo que llevaría al prorrateo de que trata el artículo 80 de la ley del gravamen".

(v) "La utilidad obtenida por las sociedades y otros sujetos comprendidos en el art. 69 sólo llega a sus dueños (socios) previo pago del impuesto por el ente Societario. Denominar ganancia no gravada, o exenta a un dividendo, o a la utilidad impositiva de una

sociedad de responsabilidad limitada es una falsedad desde el punto de vista de la realidad económica, pues si bien el art. 66 (actualmente 64) de la Ley establece que los dividendos y utilidades recibidos por esas sociedades no se computan en el cálculo de la ganancia neta de sus accionistas o socios, ello no significa que éstos no reciban, con ese motivo, ganancias gravadas; lo que significa sí es que ya pagaron el impuesto y no podría cobrarse dos veces el mismo gravamen".

(vi) "[D]el análisis de la normativa [y del] razonamiento expuesto en la doctrina y jurisprudencia [...], nos llevan en este caso a advertir que ha sido voluntad del legislador la de establecer una diferencia técnica entre los conceptos de ganancia gravada o exenta y el concepto de ganancia 'no computable'".

(vii) "[A]siste razón a la actora en cuanto a que los dividendos y los rendimientos de certificados de participación en fideicomisos financieros, no obstante estar gravados en cabeza de las respectivas sociedades y fideicomisos respectivamente, son conceptualizados por la Ley de Impuesto a la Ganancias como 'no computables' en cabeza de los beneficiarios de las respectivas distribuciones de utilidades, lo cual deja en evidencia que el legislador no ha querido calificarlos ni como rentas exentas ni como no gravadas, ello en linea con lo previsto en el segundo párrafo del mismo artículo 64 de la LIG, donde, en forma expresa, por si surgiera alguna duda, admite la posibilidad de deducción de todos los 'gastos necesarios' para la obtención de estas rentas a los fines de determinar las ganancias netas imponible, 'a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación de este gravamen' y que, como dice la norma, respeten 'las limitaciones establecidas por esta ley'".

(viii) "No escapa a este Tribunal, que dichas limitaciones contemplan el prorrateo de gastos comunes, pero no de la manera que lo pretende el fisco sino que eventualmente podría aplicarse en relación al cómputo de 'gastos necesarios' para obtener estas rentas no

computables, cuando dichos gastos sean comunes respecto de otras ganancias que sean consideradas exentas y/o no gravadas".

(ix) "Incluir estas rentas ('no computables') de la misma manera que las rentas exentas y no gravadas para el cálculo del mencionado prorrateo, hace que la mentada norma que posibilita la deducción de estos 'gastos necesarios' pierda todo sentido. Por lo que no hay dudas que dichas rentas deben mantenerse al margen del cálculo del prorrateo de gastos comunes, ante lo cual procede revocar el ajuste de autos".

III. Contra dicho pronunciamiento, la AFIP apeló y expresó los siguientes agravios que fueron contestados:

(i) "El artículo 17 tercer párrafo de la ley de gravamen no sólo prohíbe la deducción de gastos vinculados con ganancias exentas, sino también con rentas no comprendidas en el impuesto a las ganancias, como ser, en el caso, 'los dividendos'".

(ii) "[R]esulta indiferente el carácter de exenta o no computable de una renta para no considerar los gastos relacionados con la misma como gastos necesarios ya que estos, para que tengan justamente tal carácter, deben responder a los requisitos de estas destinados a obtener, mantener o conservar ganancias gravadas, lo que ocurriría tampoco dentro de dicha calificación de rentas no computables, pues la inexistencia de computabilidad provoca igualmente la improcedencia de la deducción de los gastos".

(iii) "Si bien desde un plano técnico podríamos aceptar que los términos 'exención' y 'no cómputo' pueden encontrar acepciones o interpretaciones distintas, en el caso operan con matices claramente análogos, al menos en lo que refiere a la imposibilidad de deducir

como gasto una erogación que se relaciona con una renta que no cabe tener en consideración o no está comprendida en la determinación de la ganancia gravada en el impuesto discutido".

A su vez, apeló "por altos" los honorarios regulados en el pronunciamiento del 30 de octubre de 2023.

IV. Que relativamente al plano sustancial de la controversia, es conveniente recordar que en las causas nºs 22.858/2022 "*Banco Hipotecario SA-TF 46961-I c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*" y 10.619/2023 "*Mercado a Termino de Buenos Aires -TF42602-I c/ Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 23 febrero y del 31 de agosto de 2023, que son sustancialmente análogas a la presente causa, esta sala expuso los siguientes argumentos:

"[S]e advierte:

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

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

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

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

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

V. Dichas consideraciones son aplicables a esta contienda, por tanto, corresponde rechazar los agravios de la AFIP-DGI y confirmar la sentencia apelada.

VI. Las costas de esta instancia son impuestas a la AFIP que resultó vencida (artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

VII. Resta pronunciarse respecto de la apelación deducida por la AFIP por considerar "altos" los honorarios regulados en la sentencia del 30 de octubre de 2023.

En función de la naturaleza del proceso y de su monto, y de la calidad de la tarea profesional desarrollada a la luz del resultado obtenido, SE ESTABLECE en 1,90 UMA y en 4,76 UMA —equivalentes a las sumas de $ 108.330,4 y de $ 271.396,16 según la resolución SGA nº 1772/2024 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— los honorarios a favor del contador Ernesto Bonomi Romero y del Dr. Eduardo M. Gil Roca, respectivamente, por su actuación en la representación procesal y dirección letrada de la firma actora en la instancia anterior (artículos 16, 20, 21, 29 y demás concordantes de la ley 27.423).

Sobre pautas análogas, en lo pertinente, a las precedentemente enunciadas, SE ESTABLECE en 0,99 UMA y en 1 UMA —equivalentes a las sumas de $ 56.445,84 y de $ 57.016, según la

resolución SGA nº 1772/2024 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— los honorarios a favor del Dres. Nicolas Pertiné y Eduardo M. Gil Roca, respectivamente, por su actuación en la representación procesal y dirección letrada de la firma actora en esta instancia (artículo 30 y demás concordantes de la ley 27.423).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Rechazar los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos, con costas. **2.** Fijar los honorarios en la forma establecida en el considerando VII.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal de la Nación.

Se hace constar que la jueza Liliana María Heiland no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).