Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Expte. N° 12388/2021 **"HSBC ARGENTINA HOLDINGS SA (TF 64458452-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"**

Buenos Aires, de noviembre de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que a través de la resolución de fecha 28/12/2020 la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar al recurso interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, revocó la Resolución N° 55/2019 -del 19/06/2019- dictada por la División Determinaciones de Oficio "B" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales del Fisco Nacional (v pág. 511/521 de las actuaciones administrativas incorporadas al DEO N° 3132449). A través de ese acto administrativo el Fisco Nacional había impugnado la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2012 y había determinado de oficio: (i) el resultado impositivo (ganancias) de fuente argentina en la suma de $590.535.049,34 -sin considerar los quebrantos computados en la declaración jurada original-; (ii) el citado gravamen en la suma de $206.687.267,27 y la obligación de ingresar por dicho concepto la suma de $896.624,08, con más la suma de $2.028.851,08 en concepto de intereses resarcitorios; y (iii) aplicó una multa de $627.636,86, equivalente al 70% del gravamen omitido de ingresar.

Para decidir de ese modo, recordó que las actuaciones se originaron con la fiscalización en el marco de la O.I. N° 1.049.393, a fin de determinar el correcto coeficiente de prorrateo de gastos entre ganancias gravadas y exentas -o no gravadas- respecto del ejercicio 2012 de HSBC SA (conf. texto ordenado de la Ley 20.628 y el artículo 117 de su Decreto Reglamentario), para así obtener luego el resultado de las ganancias netas sujetas a impuesto. En esa oportunidad -señaló- el Fisco Nacional había observado que la actora dedujo indebidamente gastos relativos a ganancias no computables (dividendos), debido a que no había realizado de modo correcto el cálculo de prorrateo de gastos que prevé la Ley de Impuesto a las Ganancias. Puntualmente, el Fisco consideraba que HSBC SA había omitido incluir la suma en concepto de dividendos dentro del numerador de ese cálculo y que, como consecuencia, había deducido indebidamente gastos relativos a esas ganancias.

Sobre ese punto, el Tribunal Fiscal señaló que, según el criterio del Fisco, tanto las rentas computables como exentas y/o no computables debían ser merituadas con alcance similar a los efectos de dicho

prorrateo, razón por la cual debía incluirse en el numerador del cálculo a la suma en concepto de dichas ganancias no computables.

Luego, dicho Tribunal delimitó el marco legal aplicable y recordó lo previsto en los artículos 17 y 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1986 y modif.) -que establecían el mecanismo que se debía utilizar para determinar la ganancia neta y los gastos cuya deducción se admitían, respectivamente- y, además, lo previsto en el artículo 117 de su Decreto Reglamentario, que se correlacionaba con dicho artículo 80.

En base a ello, consideró -a diferencia de lo sostenido por la demandada- que existía una diferencia técnica entre los conceptos de ganancia no gravada -o exenta- y el concepto de ganancia no computable, ya que sólo las primeras se encontraban mencionadas expresamente en la regla de prorrateo establecida en la normativa citada. En tal sentido, concluyó que asistía razón a la parte actora en cuanto a que los dividendos, no obstante estar gravados, eran conceptualizados por la Ley como no computables, lo que a su vez se correspondía con lo previsto en el artículo 64 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, donde en forma expresa admitía la posibilidad de deducir todos los gastos necesarios para la obtención de rentas a los fines de determinar las ganancias netas imponibles.

En consecuencia, concluyó que los dividendos no debían incorporarse al cálculo del prorrateo de gastos para determinar la ganancia neta sujeta a impuesto y que, además, ello no obstaba a la deducción de los gastos vinculados a esas ganancias (dividendos).

Finalmente, señaló que incluir en el cálculo para el prorrateo de gastos estas rentas (“no computables”) de la misma manera que las rentas exentas y no gravadas, haría que la norma que posibilitaba la deducción de “gastos necesarios” respecto de aquellas pierda todo sentido.

II.- Que el 12/03/2021 la parte demandada interpuso recurso de apelación contra la Resolución del Tribunal Fiscal de la Nación, y expresó agravios en fecha 05/08/2021 (v. pág. 536/551 del documento incorporado al DEO N° 3132449), que fueron replicados por su contraria (v. pág. 577/616 de aquel documento).

En su presentación, el Fisco Nacional sostuvo que el sustrato material de la determinación impositiva practicada respecto del período fiscal 2012 lo constituía el hecho de que la contribuyente no había considerado en el prorrateo de gastos para la determinación del tributo a los ingresos provenientes de inversiones permanentes en otras sociedades (dividendos). Sostuvo que a los efectos del prorrateo mencionado, las rentas no computables y exentas debían ser merituadas con alcance similar, ya que un criterio diferente conduciría a que los costos incurridos para producir rentas no imponibles se

transformen en quebrantos computables, lo que a su criterio está imposibilitado por ley. Asimismo, expresó que al no considerar una parte de la ganancia como imponible, también una parte del gasto (la atribuible a la obtención de esa ganancia) no será deducible, quedando así sentado el principio de la no deducibilidad de los gastos efectuados para producir ingresos exentos o excluidos del régimen.

III.- Que previo a ingresar al análisis de la controversia, corresponde en primer lugar recordar brevemente las circunstancias que se verificaron en la presente causa y que dieron lugar a la controversia.

En el caso fue cuestionada la declaración jurada presentada por la firma actora, relativa al Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2012, en tanto el Fisco consideró que se habían deducido gastos calculados en exceso, por cuanto no se había utilizado el coeficiente de prorrateo correspondiente (ver Resolución N° 55/2019 de páginas 35/61 del expediente administrativo).

Concretamente, luego de que la parte actora hubiera acreditado la documental requerida por el Fisco en relación con participaciones permanentes en otras empresas (dividendos), la demandada consideró que el cuadro de gastos obrante en el Anexo VIII de los estados contables de HSBC SA surgía la suma de $28.080.426 en concepto de “Gastos de Administración”, y que esa suma se encontraba relacionada indistintamente con la actividad gravada y no gravada de la actora.

A partir de allí, el Fisco Nacional procedió a determinar el coeficiente de prorrateo de gastos. Para ello, recordó que el resultado por las inversiones permanentes (dividendos) de la firma -en el ejercicio 2012- había sido de $238.248.589, cifra que utilizó como numerador a los efectos del cálculo del prorrateo. Asimismo, el total de ingresos obtenidos por la sociedad había sido de $739.096.492, monto utilizado como denominador para ese cálculo. El resultado de ello fue un coeficiente del 32,24%, que fue aplicado sobre el total de gastos de administración de la sociedad ($7.110.430), lo que arrojó un total de gastos a impugnar de $2.292.055,14 y una diferencia de impuesto de $802 .219,30.

Sobre esa base, cabe aclarar que las partes no discrepan en cuanto a los importes que representan aquellos conceptos, sino en orden a la procedencia de incluir -o no- a las ganancias en concepto de dividendos en el numerador de la ecuación para el cálculo del prorrateo de gastos. La resolución de esa controversia gravita de manera directa en la cuantificación de los gastos deducibles y; por ende, del impuesto debido.

IV.- Que expuesto lo anterior, debe tenerse en cuenta el plexo normativo vigente al momento en que se perfeccionó el hecho imponible en cuestión. Ello, considerando que el texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias fue sustituido parcialmente mediante las Leyes Nros. 26.893 -con vigencia a partir de su publicación en el Boletín Oficial: 23 de septiembre de 2013-, 27.430 -con vigencia para los ejercicios fiscales que se iniciaron a partir del 1° de enero de 2018- y 27.617 -vigente a partir del 21 de abril de 2021, respecto de los períodos fiscales iniciados el 1° de enero de 2021-.

En el sub examine, el hecho imponible se perfeccionó el día 31/12/2012, ya que la firma actora cierra su ejercicio comercial el día 31 de diciembre de cada año. Por tal motivo, corresponde tener en consideración lo establecido en los artículos 17, 46, 64, 69 bis y 80, y además con el artículo 117 del Decreto N° 1344/98.

Al respecto, el artículo 64 de la Ley N° 20.628 (t.o. en 1997, vigente al momento de los hechos), disponía que los dividendos no debían ser computados por sus beneficiarios para la determinación de su ganancia neta y que, a los efectos de la determinación de la misma debían deducirse -con las limitaciones establecidas en esa ley- todos los gastos necesarios para obtención del beneficio, a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación de ese gravamen.

Por su parte, en el artículo 69 bis, primer párrafo, se establecía que “[c]uando los sujetos comprendidos en los apartados 1 [entre las que se encuentran las sociedades anónimas] […], 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 treinta y cinco por ciento (35%) sobre el referido excedente”.

A su vez, dicha norma concordaba con el régimen general instituido por el artículo 17, que establecía que para determinar la ganancia neta debían restarse 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. Además, allí se aclaraba que en ningún caso serían deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en ese impuesto (párrafo primero y tercero).

Asimismo, el artículo 80 preceptuaba que “[l]os gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, 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, exentas y/o no gravadas, generadas por

Fecha de firma: 05/11/2024
Alta en sistema: 06/11/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#35696887#433976339#20241104155858789

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– de la ley del gravamen (t.o. 1997).

Por su parte, el artículo 117 (párrafo primero) del Decreto N° 1344/98 disponía 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".

V.- Que en tales condiciones, corresponde examinar el recurso interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, el tratamiento que cabe atribuir a los ingresos obtenidos por HSBC SA en concepto de dividendos, a efectos de determinar si, como sostiene el Fisco Nacional, deben incluirse en el numerador del cálculo de prorrateo de gastos.

V.1.- En primer lugar cabe recordar que, de conformidad con la normativa antes referida, para establecer la ganancia neta sujeta a impuesto deben deducirse los gastos necesarios para obtenerla, al igual que los direccionados a mantener y conservar su fuente productora, lo que resulta del régimen general. Como excepción, no deben deducirse los gastos vinculados con ganancias exentas, no comprendidas (art. 17) o no gravadas (art. 80).

Ahora bien, el interrogante se encuentra en los ingresos no computables, que constituyen beneficios que obtiene el sujeto que, por imperativo legal, no se incluyen en la liquidación del impuesto.

Al respecto, cabe señalar que no se halla controvertido en autos que los dividendos percibidos por la firma actora constituyen rentas gravadas en cabeza del accionista que los percibe pero que, con base en la mecánica de liquidación del impuesto y con el sentido de evitar un supuesto de doble imposición, el legislador optó por caracterizarlos, para ese sujeto, como "no computables" de manera tal que no son incluidos entre las ganancias netas sobre las cuales el accionista calcula el gravamen (previa deducción de los gastos correspondientes), en tanto el impuesto es ingresado por la sociedad que los distribuye.

Ello explica la razón por la cual el artículo 69 bis impone a la sociedad el ingreso del 35% de los dividendos que no tributaron el impuesto a las ganancias, ya que el propósito de la norma, en los términos de lo expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Cerro Vanguardia SA", del 30 de junio de 2009 y "HSBC New York Life Seguros de Vida (TF 28 .978-I) c/DGI", del 11 de noviembre de 2014 es "…evitar que ganancias

consideradas exentas por la ley del impuesto se trasladen, sin la incidencia del tributo, a los accionistas o socios por vía de dividendos o de la distribución de utilidades".

V.2.- Por otro lado, cabe recordar que en causas análogas a la presente, donde se hallaba controvertido si las ganancias en concepto de dividendos debían incluirse -o no- en el numerador del cálculo de prorrateo de gastos (y si, como consecuencia, ello obstaba -o no- a la deducción de gastos vinculados a esa ganancia) se ha dicho que, teniendo en cuenta que a efectos de determinar la ganancia neta cabe descontar de las ganancias brutas aquellos gastos necesarios para obtenerlas, mantenerlas y conservarlas (arts. 17 y 80), resultaba irrazonable deducir los gastos en los que se hubiese incurrido para la obtención de una ganancia que no es computable por el contribuyente y sobre la cual; por ende, no se liquidará el impuesto que ya fue ingresado por otro sujeto, razón por la que debe incluirse el monto de las ganancias en concepto de dividendos al numerador del cálculo de prorrateo de gastos.

Dicho criterio ha sido sostenido por esta Sala en el precedente "Swiss Medical SA c/ DGI s/ Recurso Directo de Organismo Externo" (Expte. N° 2115/2021), del 12/08/2021. En esa oportunidad, se expresó que una razonable interpretación de lo establecido en el artículo 17, tercer párrafo de la Ley de Impuesto a las Ganancias conducía a afirmar que en ningún caso serían deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas. También se indicó que ello no podía ser dejado de lado so pretexto de la relación indisoluble que existe en materia de imposición de los dividendos entre la sociedad y el accionista que a su modo de ver permitiría el cómputo de aquellos en el balance impositivo del segundo, ya que se pasaría por alto lo dispuesto en la referida norma y se escaparía de toda lógica admitiéndose la deducción de un concepto que no guarda relación con las ganancias respecto de las cuales el contribuyente debe calcular el impuesto debido, generándose las consecuencias referidas en el párrafo anterior (en sentido concordante, Sala I de esta Cámara en las causas "Tonconogy, Sergio Enrique", del 5 de febrero de 2009 y "Tetra Pak SRL (TF 33279-I) c/DGI TRIBUNAL", del 11 de julio de 2013 y Sala III en las causas n° 15.282/2011, caratulada "Swift Armour SA Argentina (TF 26459- I) c/DGI", de 29 de diciembre de 2011 y "Tetra Pak SA (TF 34349-I) c/DGI" –Causa N° 36171/13–, del 18 de febrero de 2014).

A lo expuesto cabe agregar, que allí también se expresó que el propósito de la norma es gravar una única materia imponible (la utilidad societaria) en cabeza de la sociedad y en cabeza del accionista, repartiéndose la carga, en uno o en otro, según el caso. Por ello, el resultado que distribuye la sociedad pagadora por medio de dividendos ya fue objeto del pertinente prorrateo de gastos necesarios para la producción de dicho rendimiento, y por lo

tanto los mismos ya son los resultados netos que fueron sometidos a gravamen, de manera tal que no corresponde gravarlos nuevamente en cabeza del accionista ni puede pretender aquél deducir los supuestos gastos en los que habría incurrido en tanto percibe una renta que si bien, como se explicó, se halla gravada, no es computable entre sus ganancias sometidas al pago del impuesto.

Dicho en otras palabras, quien recibe una renta le debe asignar el tratamiento que corresponda al lugar que aquella ocupa en su actividad económica, con independencia del que le puede asignar la contraparte.

En este cauce, mal podría admitirse la deducción del gasto en el que se haya incurrido para la obtención de una ganancia no computable por el contribuyente, ya que derivaría en una reducción indebida de la base imponible del impuesto.

En ese mismo sentido se expidió la Sala III de la Cámara del Fuero en la causa “Banco Hipotecario SA c/ Dirección General impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo” (Expte. N° 30949/2022), del 30/03/2023 (que, con cita del precedente “Swiss Medical” ya referido, mantuvo el criterio sentado por ese Tribunal en la causa “Banco Mariva SA c/ EN-AFIP s/ Dirección General Impositiva” Expte. N° 70000/2016, del 29/11/2018). Allí, el Tribunal expresó que de conformidad con el tercer párrafo del artículo 17 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en ningún caso serían deducibles los gastos del contribuyente vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en el tributo, de modo que a los efectos de determinar el correcto coeficiente de prorrateo de gastos debía incluirse el monto en concepto de dividendos percibidos en el numerador de la ecuación.

A partir de ello, le asiste razón a la parte demandada en cuanto a que, en este tipo de casos, para establecer la ganancia neta sujeta a impuesto se deben restar los gastos necesarios para obtenerla, mantenerla o conservarla, sin que puedan deducirse de ese cálculo los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en el impuesto, como es el caso de los dividendos. Y, para ello, la parte actora debió haber incluido en el numerador del cálculo de prorrateo al monto relativo a esa ganancia.

V.3.- Por otro lado, cabe destacar que más allá de los cuestionamientos formulados por la actora en su escrito inicial en orden a la improcedencia de asimilar los conceptos de “renta no gravada”, “renta exenta” y “renta no computable”, lo cierto es que asiste razón a la demandada en cuanto a que no se advierten razones válidas para justificar la deducción de un gasto tendiente a obtener, mantener o conservar una renta que, por su carácter no computable, no es incluida en los ingresos que conforman la ganancia neta sujeta a impuesto y sobre la cual se calcula la obligación tributaria.

En efecto, el término “no computable” utilizado por el legislador para calificar a los dividendos percibidos no es una expresión técnica ni jurídica ni implica por ende otorgarle la categoría de “no gravado” o de “exento”. Por el contrario, y como se señaló, se trata de un ingreso gravado respecto del cual el accionista que los percibe fue instruido por el legislador a “no computarlo” entre las ganancias por las cuales deberá ingresar el tributo en la medida que aquél ya fue ingresado, previamente, por la sociedad que los distribuyó. En consecuencia, mal podría deducirse un gasto relativo a una ganancia no considerada en la base para su cálculo, precisamente porque no se verificaría el vínculo de “necesariedad” del gasto para obtener, conservar o mantener una renta por la cual, como se dijo, el sujeto no tributa (conf. “Swiss Medical”, ya citado).

VI.- Que en virtud de todo lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso interpuesto por la parte demandada, revocar la resolución apelada y, en consecuencia, confirmar la Resolución N° 55/19 con costas a la vencida (art. 68, primera parte, del CPCCN).

Todo lo cual, **ASÍ SE RESUELVE**.

Regístrese, notifíquese a las partes y oportunamente, devuélvanse.

Guillermo F. TREACY **Jorge Federico ALEMANY**

Pablo GALLEGOS FEDRIANI

Fecha de firma: 05/11/2024
Alta en sistema: 06/11/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#35696887#433976339#20241104155858789