1142/2024 BANCO COMAFI SA (TF 41833-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 Comafi SA recurrió ante el Tribunal Fiscal de la Nación la resolución n° 100/2014 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) impugnó las declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias (IG) de los periodos fiscales 2008 y 2009; (ii) determinó de oficio el IG de dichos periodos por las sumas de $ 8.321.982,21 y $ 40.730.043,83, respectivamente; (iii) determinó un saldo a favor de la recurrente en materia de IG del periodo fiscal 2008 equivalente a $ 3.637.390,47; y (iv) impuso la obligación de ingresar el IG del periodo fiscal 2009 por un monto de $ 3.819.124,42, con más los intereses resarcitorios por la suma de $ 6.391.941,24, y aplicó una multa graduada en el 70% del importe omitido en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

A su vez, solicitó que se resuelva el pedido de repetición por un total de $ 135.122,41 que requirió "en su escrito de descargo presentado el 28.03.2014 con relación al IG de los períodos fiscales 2008 y 2009 [...] con más sus intereses" y que la AFIP omitió tratar.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió:

1. Revocar la resolución recurrida, con costas.

2. Admitir "la repetición ensayada por la parte actora, con más los intereses desde la fecha de interposición del respectivo reclamo administrativo, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada

mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa 'Dalmire Siderca S.A.I.C.' del 27/12/93 [...], con costas".

3. Ordenar a la AFIP a que practique la nueva liquidación.

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 estos juzgadores, 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".

(x) "[L]a repetición ensayada por la parte actora [por la suma de $ 135.122,41] debe prosperar", toda vez que los peritos contadores constataron que la impugnación de gastos erróneamente efectuada por la recurrente "produjo una disminución del quebranto computable en el ejercicio 2008 y un mayor saldo a pagar en el ejercicio fiscal 2009".

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

(i) La jurisprudencia citada por el Tribunal Fiscal de la Nación "no ha sido consentida por mi mandante, existiendo también otra serie de precedentes jurisprudenciales que sí han confirmado su postura (fundante de la resolución recurrida), sin que la cuestión litigiosa haya sido definitivamente resuelta por el Alto Tribunal".

(ii) "[L]os dividendos constituyen una renta no comprendida en la determinación de la ganancia neta sobre la cual debe tributarse el impuesto a las ganancias, razón por la cual les resulta aplicable lo establecido en el art. 17 tercer párrafo de la ley 20.628 [...] en cuanto impide deducir como gasto una erogación vinculada con ganancias no computables en ese impuesto".

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

(iv) La inexistencia de "computabilidad" provoca la improcedencia de la deducción de los gastos.

(v) La pretensión del contribuyente "al solicitar la repetición (y lo ordenado por el inferior en la sentencia apelada)" es improcedente, en tanto aquél "no presentó [...] rectificativa alguna ni pagó de más, destacando que solo se dedujo en cada año un importe que, cuando se determinó, se computó impugnando menos gastos".

(vi)"[E]n el supuesto de confirmarse la procedencia de la repetición pretendida, correspondería aplicar las tasas de interés establecidas por la Resolución (MEyP) N° 314/2004 y por la Resolución (ME) N° 598/2019 que, entró en vigencia el 1°/8/2019".

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 este juicio. Por tanto, corresponde rechazar los agravios de la AFIP-DGI y confirmar la sentencia apelada en este punto.

VI. Los restantes agravios de la AFIP giran en torno a la procedencia de la repetición ordenada y a la tasa de interés aplicada.

VII. Esta cámara, por sus diversas salas, ha dicho invariablemente que no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación de las circunstancias fácticas de la causa, dado los límites del recurso que prevé el artículo 86, inciso 'b', de la ley 11.683, a menos que se pruebe que aquel tribunal haya incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causas "*ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI*" y "*Junquera, Marta Aurora*", pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa "*Ambulancias Privadas Argentinas SA*", pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa "*Banco de Italia y Río de La Plata SA*", pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996, y Sala V, causas *"Devez, Manuel Rodolfo"* y "*Del Buono, Jorge"*, pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente).

Asimismo, esta sala ha expresado que debe reconocerse la validez de las conclusiones expuestas en los peritajes para decidir sobre aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, de las que sólo cabría apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos (artículo 477 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; Fallos: 319:469; 320:326 y 332:1688; 340:991; 341:180, entre otros; esta sala, causa "*Burgwardt y CIA SAICA – EN-DNV s/ proceso de conocimiento*", pronunciamiento del 11 de abril de 2023, entre otros).

VIII. Los agravios que la AFIP ofrece para intentar rebatir el pronunciamiento, en cuanto a la procedencia de la repetición solicitada por la firma actora, soslayan los medios probatorios que fueron ponderados y propone una interpretación que no logra controvertir idóneamente sus conclusiones.

Ciertamente, el pronunciamiento dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación hizo especial hincapié en que "no encontrándose cuestionado en autos que los gastos erróneamente impugnados por la aquí apelante al momento de confeccionar sus declaraciones juradas originales fueran necesarios para la obtención de [las rentas no computables], resulta procedente su deduccción".

También, precisó que los peritos contadores constataron que "al momento de confeccionar su balance impositivo la actora detrajo de su resultado contable determinados gastos vinculados a estas rentas no computables en el orden de los $ 221.892,95 en 2008 y $ 164.171,17 en 2009, lo que se tradujo en una detracción por valor de $ 77.662,53 respecto del quebranto que arrojara el ejercicio fiscal 2008 y de un mayor saldo a pagar por valor de $ 57.459,91 en el ejercicio 2009" y que "de no haber procedido a impugnar los referidos gastos, el resultado final para cada uno de los periodos fiscales hubiera arrojado [...] una disminución del quebranto computable en el ejercicio fiscal 2008 y un mayor saldo a pagar en el ejercicio de 2009".

En definitiva, las apreciaciones que realiza la AFIP en su memorial comportan consideraciones genéricas sin sustento específico ni respaldo concreto en las pruebas existentes en la causa, circunstancia que no permite advertir que haya mediado un error para apartarse de la decisión que tomó el Tribunal Fiscal de la Nación, por lo que cabe tener por válidas sus conclusiones.

IX. La tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina es aplicable hasta el 31 de julio de 2019 (esta sala, causas "*Telefónica de Argentina SA c/ ENAFIP-DGI s/dirección general impositiva*" y "*Central Puerto SA c/ ENAFIP-DGI s /dirección general impositiva*", pronunciamientos del 9 de mayo de 2019 y del 3 de septiembre de 2019, respectivamente; en igual sentido, Sala II, causa "*American Express Argentina SA c/ EN-AFIP DGIs/ Dirección General Impositiva*", pronunciamiento del 27 de abril de 2017; Sala V, causa "*Osram Argentina SA c/EN-AFIP-Resol 30/11 s/Dirección General Impositiva*", pronunciamiento del 15 de agosto de 2017; y Sala III, causa "*Thomas de Sudamérica SAc/ DGA s /recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 12 de octubre de 2017).

A partir del 1° de agosto de 2019 debe aplicarse la tasa efectiva mensual que publica la AFIP, en cumplimiento de la resolución nº 598 /2019, y para los intereses devengados desde el 1º de septiembre de 2022 hasta el momento del efectivo pago se aplica las tasas previstas en el artículo 4º de las resoluciones nºs 559/2022 y 3/2024 (esta sala, causas "*Grossi Gallegos, Hugo Osvaldo José c/ EN -AFIP s/ amparo ley 16.986*" e "*Industrial and Comercial Bank of China SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*", pronunciamientos del 30 de julio de 2020 y del 4 de febrero de 2021, entre otros).

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

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Rechazar los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos, con excepción de los intereses (considerando IX). **2.** Imponer las costas de esta instancia a su cargo (considerando X).

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.).

Fecha de firma: 20/08/2024
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38662082#421202070#20240819085955989