

FACPCE

CEAT

MANUAL
de
IMPUESTO A LAS GANANCIAS
Incluye 487 Fallos Dictámenes y Respuestas de AFIP

TOMO II

PERIODO FISCAL 2025

6° EDICIÓN
18 de MAYO de 2026

Autor:

OSCAR A. FERNANDEZ

*Contador Público (UBA)

T. 77 F. 142 CPCEPBA

*Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad Austral)

*Post Grado en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad de Salamanca España)

Autor: Oscar A. Fernández

- Contador Público (UBA)
- Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad Austral)
- Post Grado en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad de Salamanca España)
- Socio del estudio "Fernández, Moya y Asociados"

Actividad docente

- Profesor de la "Maestría en Tributación" de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA.
- Profesor de la "Maestría en Derecho Tributario" de la Facultad de Derecho de la UBA.
- Profesor de la "Maestría en Derecho Tributario" de la Facultad de Derecho de la Universidad Austral
- A cargo del dictado del ciclo de actualización impositiva del CPCEPBA (delegaciones la Plata, San Martín, San Isidro, Lomas de Zamora y Mercedes)

Actividad académica

- Miembro Honorario del Observatorio de Derecho Penal Tributario (Facultad de Derecho UBA)
- Integrante del Comité Académico de la Revista Argentina de Derecho Tributario (Universidad Austral – Errepar)
- Coordinador técnico de la CEAT de la F.A.C.P.C.E.
- Miembro de la Comisión de Estudios Tributarios del C.P.C.E.P.B.A.
- Miembro de la Comisión de Impuestos de la delegación la Plata del C.P.C.E.P.B.A.
- Miembro activo de la A.A.E.F.
- Ex Investigador del CECyT (Área Tributaria)

Libros publicados

- Coautor del libro de "Convenio Multilateral" de Editorial Buyatti.
- Coautor del libro "Cuestiones Fundamentales de Procedimiento Tributario Nacional" de Editorial Buyatti.
- Coautor de distintas obras colectivas:
 - *Derecho Penal Tributario, Editorial Marcial Pons;
 - *Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional, Editorial la Ley;
 - *Derecho Penal Tributario, Editorial Ad-Hoc.
 - *Traducción Jurisprudencial del Régimen Penal Tributario, Editorial Errepar
- Autor del Informe N° 11 del CECyT Principios fundamentales para aplicar sanciones penales. Caso particular de la determinación sobre base presunta.
- Autor del Manual de Impuesto a las ganancias (CEAT – FACPCE)
- Autor del Manual de Impuesto sobre los bienes personales (CEAT – FACPCE)
- Autor del Manual de Convenio multilateral (CEAT – FACPCE)
- Autor del Manual de Monotributo (CEAT – FACPCE)
- Autor del Manual de Regímenes de Recaudación de Impuesto sobre los Ingresos brutos de Provincia de Buenos Aires (CPCEPBA)
- Autor del Manual de sobre normas de prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo (CPCEPBA)

INDICE

Impuesto a las ganancias.

Incluye la reforma a la ley de impuesto a las ganancias incorporada por la Ley 27.802 (B.O.06.03.2026) y el régimen simplificado de Impuesto a las ganancias creado por la Ley 27.799 (B.O.02.01.2026).

TOMO I

Régimen simplificado de Impuesto a las ganancias. Ley 27.799 de Inocencia fiscal

Pág.39

Introducción

Sujetos que pueden adherir al régimen simplificado.

Efecto liberatorio del pago del período fiscal base, el período fiscal 2025 de impuesto a las ganancias.

Discrepancias significativas en el período fiscal base.

Procedimiento para determinar la omisión de ingresos en el período fiscal base.

Presunción de exactitud de las declaraciones juradas presentadas de los períodos fiscales no prescriptos de impuesto a las ganancias y de impuesto al valor agregado.

Incorporación de los fondos al sistema financiero formal.

Tratamiento diferencial en materia de prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo.

Extensión de la fiscalización a los períodos fiscales no prescriptos

Actualización de los montos

Respuestas página web de ARCA

- 1) -26146107 ¿En que períodos se deben cumplir los requisitos para acceder al régimen?
- 2) -26146108 Los montos máximos de ingresos y de patrimonio para acceder al régimen, ¿se actualizan?
- 3) -26146109 ¿Qué comprende el requisito patrimonio?
- 4) -26146110 ¿Las personas Políticamente Expuestas (PEP) pueden adherir al Régimen?
- 5) -26146111 Un sujeto que adhiere al Régimen ya no debe declarar su patrimonio en la Declaración Jurada Simplificada del Impuesto a las ganancias. Ahora bien si está inscripto en Bienes Personales, ¿debe declarar su patrimonio?
- 6) -26146112 ¿Las participaciones societarias deben considerarse para determinar el cumplimiento del requisito "patrimonio"?
- 7) -26146113 ¿Se deben declarar las rentas exentas?
- 8) -26146114 Para calcular el requisito de ingresos totales, ¿deben incluirse los fondos propios o también los de terceros?
- 9) -26146115 Para calcular el requisito de ingresos totales, ¿bajo qué criterio de imputación se deben tener en cuenta los ingresos?
- 10) -26146116 Los empleados en relación de dependencia y los jubilados, ¿pueden adherir al Régimen?
- 11) -26146117 Si un sujeto adeuda declaraciones juradas de períodos fiscales anteriores, y regulariza la situación presentándolas y pagando el saldo resultante antes del vencimiento del Período Fiscal 2025, ¿puede presentar por el Régimen Simplificado el Período Fiscal 2025?
- 12) -26146118 Para obtener los beneficios del Régimen, ¿el saldo de la Declaración Jurada Simplificada se puede abonar a través de un plan de facilidades? ¿Qué ocurre si el plan caduca?
- 13) -26146119 Si un sujeto tiene ingresos de su participación como socio de una SRL y también rentas de primera categoría, ¿puede adherir al Régimen?
- 14) -26146120 ¿Es necesario bancarizar los ahorros oportunamente declarados en Bienes Personales?
- 15) -26146121 Los datos precargados por ARCA, ¿se pueden ajustar sin límites previo a la confirmación?
- 16) -26146122 ¿Es posible adherir al Régimen simplificado, ver los datos precargados por ARCA, pero luego presentar por el Régimen General?

- 17) -26146123 Si un sujeto tiene rentas de fuente argentina y de fuente extranjera, ¿puede adherir al Régimen? ¿y si solo tiene rentas de fuente extranjera?
- 18) -26146124 En el caso de una sociedad de hecho, ¿puede optar por la Declaración Jurada Simplificada solo uno de los socios?
- 19) -26146125 En el caso de una explotación unipersonal (rentas de tercera categoría, por ejemplo, explotación agropecuaria), ¿Cómo se carga el Estado de Resultados? ¿Se deben contemplar las amortizaciones y el ajuste por inflación?
- 20) -26146126 Si a un sujeto que trabaja en relación de dependencia, su empleador no le retuvo ganancias (cuando correspondía hacerlo), ¿puede ingresar en el Régimen de Declaración Jurada Simplificada?
- 21) -26146127 Si un sujeto es empleado en relación de dependencia y su empleador le retiene ganancias, por lo que no está obligado a inscribirse en el impuesto, ¿debe inscribirse obligatoriamente para acceder a los beneficios de la ley?
- 22) -26146128 Los contratos de locación de inmuebles, ¿deben continuar inscribiéndose en el RELI?
- 23) -26146129 ¿Puede adherir al Régimen Simplificado de Ganancias un contribuyente que debe cumplir con su obligación de presentar Impuesto Cedular?
- 24) -26146130 ¿A partir de que monto una impugnación por el uso de facturas apócrifas configura una discrepancia significativa?
- 25) -26146131 La discrepancia significativa, ¿incluye error técnico, por ejemplo, en el cálculo del ajuste por inflación?

Nota presentada por la FACPCE

Capítulo 1 Objeto.

Pág.59

Introducción.

Esquema de liquidación a partir de la ley 27.430.

Escala progresiva del impuesto a las ganancias

Régimen de retención del impuesto en la fuente

Vigencia. Impuesto de ejercicio anual.

Dictámenes (PTN)

- 26) Dictamen (PTN) 20/2005 del 20.01.2005
- 27) Dictamen (PTN) 224/2005 del 14.07.2005
- 28) Dictamen (PTN) 132/2005 del 19.04.2005

Jurisprudencia

- 29) Nerly Antonio TFN Sala C del 19.10.2006
- 30) Maridon Beatriz TFN Sala D del 19.10.2006
- 31) Magariños Juan Carlos TFN Sala B del 20.12.2004
- 32) Boiteaux Miguel Angel TFN Sala B del 02.08.2005
- 33) Magariños Juan Carlos CNACAF Sala II del 05.06.2008
- 34) Boiteaux Miguel Angel CNACAF Sala V del 12.04.2007
- 35) Sanatorio Otamendi y Miroli CSJN del 25.08.1988
- 36) Sambrizzi Eduardo A. CSJN del 31.10.1989

Ley 27.743 (B.O.08.07.2024). Blanqueo. Incorporación de los bienes blanqueados en la DDJJ de impuesto a las ganancias del período fiscal 2024

Deducción del REIBP en el impuesto a las ganancias

- 37) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Deducción del impuesto del blanqueo en el impuesto a las ganancias de 2024

38) Espacio Consultivo AFIP - CPCECABA Grupo de ENLACE Reunión del 29/08/2016

39) Rosenzvit Gabriel Orlando CNACAF Sala V del 12.05.2022

40) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Los bienes blanqueados se incorporan al 01.01.2024

Rentas de los bienes blanqueados

Tratamiento de los bienes de cambio blanqueados en la DDJJ de impuesto a las ganancias de 2024

41) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Bienes blanqueados. Amortización. Costo computable. Impuesto cedular del art. 99 de la LIG

Tratamiento de la venta de los inmuebles blanqueados

42) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Incorporación de la moneda extranjera blanqueada en la DDJJ de impuesto a las ganancias de 2024

43) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Tratamiento de los bienes blanqueados en el ajuste por inflación impositivo en la DDJJ de impuesto a las ganancias de 2024

44) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Objeto

Objeto del gravamen

Teoría de la fuente

Teoría del balance

Excepciones al principio de fuente

Enajenación de bienes muebles amortizables

Enajenación de acciones e instrumentos financieros

Enajenación de inmuebles y transferencia de derechos sobre inmuebles

Vigencia de la ley 27.430

Impuesto cedular

Rentas de fuente extranjera

Ley 23.905 I.T.I.

Adjudicación de inmuebles. Enajenación de derechos de un fideicomiso. Vigencia ley 27.430

45) Acta N° 31 EDI con entidades profesionales del 04/07/2019.

Cese de actividades en una explotación unipersonal

Excepciones al principio de fuente (art. 53 inciso f) de la LIG)

Régimen de Propiedad Horizontal especial de Conjunto Inmobiliario

46) Dictamen (DI ATEC) 22/2020 del 08.09.2020

Edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal (Dictámenes)

47) Dictamen (DATyJ) 66/1982 del 22/09/1982.

48) Dictamen (DAT) 80/1996 del 19/07/1996.

49) Dictamen (DAT) 66/2003 del 29/09/2003.

50) Dictamen (DAT) 72/2005 del 23/11/2005.

Loteos con fines de urbanización (Dictámenes)

51) Dictamen (DAT) 5/2008 del 04/02/2008.

Excepción al principio de fuente. Enajenación de bienes recibidos en cancelación de créditos por la actividad profesional, oficios, Etc.

Excepción al principio de fuente. Transferencia de intangibles

Excepción al principio de fuente. Rentas de cuarta categoría

Principio de fuente. Venta de caballos por parte de un abogado

52) Dictamen (DALlyRSS) 53/2006 del 18/12/2005.

Principio de fuente. Ingresos por el pase de un jugador de futbol

53) Lopez Claudio Javier TFN Sala B del 05/02/2001.

54) Lopez Claudio Javier CNACAF Sala IV del 09/03/2006.

Principio de fuente. Transferencia de los derechos económicos y federativos de un jugador de futbol.

55) Resolución (SDG TLI) 31/2009 del 04/09/2009.

Principio de fuente. Indemnización por despido y gratificaciones por retiro voluntario

56) De Lorenzo Amelia Beatriz CSJN del 17/6/2009.

57) Cuevas Luis Miguel CSJN del 30/11/2010.

58) Negri Fernando Horacio CSJN del 15/07/2014.

59) Circular (AFIP) 4/2016 (B.O.18/08/2016).

Gratificación por cese de la relación laboral. Gratificación por permanencia

60) Pagliotti Hugo Adolfo José CNACAF Sala IV del 28.02.2023

Principio de fuente. Indemnización por servidumbres petroleras

61) Yparraguirre Juan CSJN del 11/11/2014.

Habitualidad compra venta de inmuebles

62) Segura López Pedro Antonio CNACAF Sala III del 01.07.2025

63) Spanier Alberto Gabriel y Spanier Sergio Guillermo TFN Sala "A" del 11/11/2007.

64) Hesperia SA CSJN del 18/08/1943.

65) Brave Rafael CSJN del 15/10/1947.

66) Polledo Casimiro SA CSJN del 03/05/1965.

67) Tierras y Yerbales SA CSJN del 03/05/1965.

Inmueble desafectado de una explotación unipersonal

68) Furnari Roberto Vicente TFN Sala A del 25/10/2006.

69) Salerno Nelly Hilda CNACAF Sala III del 19/12/2007.

70) Salerno Nelly Hilda CSJN del 16/11/2009.

71) Rodriguez Ramón Alberto TFN Sala B del 22/04/2016.

Venta de inmueble afectado a una explotación unipersonal agropecuaria

72) Nabarri José Ernesto TFN Sala A del 17.03.2025

Cesión no habitual de derechos de software

73) Quiroga Jan Manuel CNACAF Sala IV del 14.08.2025.

74) Quiroga Jan Manuel CNACAF Sala IV del 09.2025.

Venta de obras de arte

75) Herlitzka Mauro Adolfo TFN Sala B del 19.02.2020.

Habitualidad. Compra venta de acciones

76) Dictamen (DAT) 14/2012

Habitualidad. Compra venta de cuotas parte de SRL

77) Dictamen (DAT) 31/2000

Habitualidad. Instrumentos y contratos derivados

78) Dictamen (DAT) 48/2003

Venta de inmuebles por parte de un sujeto adherido al monotributo

79) Dictamen (DAT) 45/2005 del 26/7/2005

Tratamiento de los subsidios

80) Bus del Oeste S.A. T.F.N. Sala A del 06.12.2012

81) Bus del Oeste SA CNACAF Sala II del 28/11/2013

82) Bus del Oeste SA CSJN del 09.09.2014.

83) Manuel Quinzan TFN Sala A del 27/11/2014.

84) Manuel Quinzan CNACAF Sala II del 09/09/2014.

85) Manuel Gomez TFN Sala B del 06/02/2017.

86) Cerda Jorge Antonio TFN Sala B del 08/05/2019.

Tratamiento de las jubilaciones

87) García María Isabel CSJN del 6.03.2019

88) García Blanco Esteban CSJN del 06.05.2021

89) Calderón Carlos Héctor CSJN del 28.02.2023

90) Calderón Carlos Héctor CFSS Sala II del 12.06.2017

Concepto de enajenación

Transferencia de bienes a precio no determinado

Transferencia de inmuebles afectados a una explotación unipersonal

Venta judicial de inmuebles

Residencia

Sujetos residentes en el país

Perdida de la condición de residentes en el país

Acreditación de la perdida de la residencia en el país

Carácter de beneficiario del exterior

Doble residencia

Sujetos no residentes en el país

Definición de vivienda permanente. Definición de centro de intereses vitales

91) Dictamen (DAL) 14/2000 del 17.03.2000

Perdida de la residencia

92) Dictamen (DAL) 121/2000 del 27.12.2000

Perdida de la residencia. Baja retroactiva

93) García Badaracco Ricardo CNACAF Sala II del 01.07.2025

94) Hahn Nicolás Rodolfo CNACAF Sala I del 27.05.2025

R.G.2.322 Cancelación de la inscripción

R.G.4.236 Formalidades a tener en cuenta en el caso perder la residencia en el país

R.G.4.760 Aclaraciones en el caso de pérdida de la residencia en el impuesto sobre los bienes personales

Capítulo 2 Sujetos.

Pág.174

Sujetos

Sociedades en liquidación

Tratamiento de las quiebras en el impuesto a las ganancias

95) Dictamen (DAT) 11/2002 del 11.01.2002

96) Dictamen (DAL) 6/2002 del 29.01.2002.

97) Frigorífico Mellino SA Juzgado Civil y Comercial Nº 11 de Mar del Plata

98) Austral Construcciones SA Juzgado Comercial Nº 28 del 16.03.2020

99) Austral Construcciones SA Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial Sala E del 11.11.2022

100) Frigorífico Alca SRL s/Quiebra Juzgado Comercial Nº 3 del 29.06.2023

101) Frigorífico Alca SRL s/Quiebra Cámara Comercial Sala F de 09.11.2023

102) Corijunio SA s/Quiebra CNC Sala A de 15.11.2023

Sociedad conyugal

Transferencia de un fondo de comercio por disolución de la sociedad conyugal.

103) Dictamen (DAL) 118/2000 del 20/12/2000.

Sucesión indivisa

Retención de impuesto a las ganancias, durante el periodo posterior a la declaratoria de herederos.

104) Dictamen (DAT) 30/2008 del 04/04/2008.

Menores de edad

Establecimiento permanente

Jurisdicciones no cooperantes

Jurisdicciones de baja o nula tributación

Sucursales y filiales de empresas extranjeras

Vinculación económica

Capítulo 3 Fuente.

Pág.195

Fuente

Fuente argentina

105) Dictamen (DAT) 11/2013 del 27.03.2013

Exportaciones e importaciones

Fuente extranjera

106) Resolución 47/2017 (SDG TLI) del 06.12.2017

107) Consulta vinculante 10/2025 del 26.02.2025

Fuente argentina en el caso de instrumentos financieros

La problemática de las monedas digitales y/o criptomonedas

Jurisprudencia en materia de fuente

- 108) Hidroeléctrica el Chocón SA CSJN del 17.9.2013
- 109) Banca Nazionale del Lavoro SA CSJN del 23.8.2001
- 110) Rheinstahl Hanomag Cura SA CSJN del 17.12.1973
- 111) Casa Denk – Aceros Boehler SACe I CSJN del 20.12.1972

Ganancias de fuente argentina de sujetos no residentes por enajenación indirecta de bienes del país

Capítulo 4 Criterios de imputación.

Pág.209

Imputación

Rentas que se imputan por lo devengado

Rentas que se imputan por lo percibido

Definición del concepto de percibido en la LIG

Definición de ejercicio fiscal en la LIG

Devengado exigible

Dividendos. Utilidades. Intereses o rendimientos.

Honorarios de directores y socios gerentes

Sueldos y jubilaciones retroactivas

Ajustes de inspección

Impuestos cedulares

Planes de seguro de retiro privados

Imputación de gastos

Imputación de erogaciones realizadas por empresas locales que constituyan ganancias de fuente argentina para sujetos del exterior

Incrementos patrimoniales no justificados

Transferencia de bienes a precio no determinado

Rescisión de operaciones

Descuentos, rebajas y recupero de gastos

Imputación de la ganancia producto de quitas concursales

Jurisprudencia en materia de imputación

- 112) Tecpetrol SA CSJN del 12.9.2017
- 113) Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA CSJN del 1.9.2015
- 114) Asociart SA ART CSJN del 6.5.2014
- 115) Compañía Tucumana de Refrescos SA CSJN del 24.5.2011
- 116) Dycasa SA CNACAF Sala IV del 23.2.2016
- 117) Enap Sipetrol Argentina SA CNACAF Sala III del 28.9.2012
- 118) Tinelli Hugo Marcelo CNACAF Sala I del 15.11.2005
- 119) Boca Crece SA TFN Sala B del 8.6.2016

120) Jota K SRL TFN Sala D del 8.10.2009

Dictámenes en materia de imputación

121) Dictamen (DAT) 11/2000 del 29.2.2000

Capítulo 5 Quebrantos.

Pág.227

Quebrantos

Quebrantos específicos

Actualización de quebrantos

122) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 29.11.2024

123) Acta N° 21 EDI con cámaras empresariales del 05.02.2020

Computo de quebrantos sin actualizar en el plan de facilidades de pago. Error excusable

124) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 01.09.2025

Jurisprudencia en materia de actualización de quebrantos

125) Telefónica de Argentina SA CSJN del 25.10.2022
Dictamen PGN del 09.06.2020

126) Telefónica de Argentina SA CSJN del 25.10.2022
Dictamen PGN de 02.2021

Cómputo de los quebrantos

Quebrantos específicos: Quebrantos por impuestos cedulares

Quebrantos específicos: Operaciones con instrumentos y contratos derivados.

Quebrantos específicos: Quebrantos de fuente extranjera.

Los quebrantos de fuente argentina se pueden compensar con ganancias de fuente extranjera

Quebrantos específicos de fuente extranjera por resultado por compra venta de instrumentos financieros

Los quebrantos de fuente argentina por impuestos cedulares no se pueden compensar con ganancias de fuente extranjera

Quebrantos específicos: Sujetos con rentas de tercera categoría.

Período de cómputo de los quebrantos (5 Años).

127) Maleic SA CSJN del 14.8.2007

Quebrantos provenientes de la exploración y explotación de recurso naturales en la plataforma continental y en la zona económica exclusiva.

Ganancias que tributan el impuesto con carácter de pago único y definitivo.

Las deducciones personales no pueden generar quebranto.

Capítulo 6 Deducciones personales.

Pág.243

Deducciones personales

Mínimo no imponible

Cargas de familia

Cónyuge

Conviviente

Hijos

Hijos incapacitados para el trabajo

Limitación a la deducción por cargas de familia (Ley 27.160)

128) ID 2773572 del 11.03.2022

Dictámenes y consultas en materia de cargas de familia

129) Dictamen (DAL) 24/2001 del 23.3.2001

130) ID 542733 del 13.12.2019

131) Dictamen (DAL) 92/2000 del 01.11.2000

Deducción especial

Sustitución del MNI y de la Deducción Especial por un importe mayor para jubilados y pensionados

Otros ingresos. Tratamiento de los intereses de plazo fijo

132) Acta N° 26 EDI con instituciones profesionales del 23.08.2021

Capítulo 7 Exenciones

Pág.257

Exención para rentas financieras

Exenciones para intereses

Exención para Intereses por depósitos en instituciones financieras

Exención para Intereses y rendimientos de instrumentos financieros

Exención para el resultado por compraventa de instrumentos financieros

Aspectos controvertidos respecto del alcance de la exención del inciso h) del art. 26 de la LIG modificado por la ley 27.541

Aspectos controvertidos respecto de la vigencia de la ley 27.541

Aplicación del art. 95 segundo párrafo del Decreto 1.170/2018 para el periodo fiscal 2019

Exenciones para el resultado por compraventa de instrumentos financieros

Caso particular de los FCI

Requisitos para la procedencia de la exención

Aplicación de la exención para valores alcanzados por el impuesto cedular del art. 98 de la LIG

Procesos de conversión. Transferencia gravada

Tratamiento para beneficiarios del exterior

Exención para el SAC

Exención para entidades sin fines de lucro

El caso particular de las Cajas de Profesionales

Artículo 14 bis de la Constitución Nacional

Artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires

Artículo 3 de la ley 24.241

133) Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza c/ Estado Nacional s/ Amparo CSJN del 05.05.2009

134) Banco de la Provincia de Buenos Aires c/ Estado Nacional CSJN del 15.03.1940

135) Dictamen (DATyJ) 10/1981 del 02.07.1981

136) Dictamen (DI ATEC) 45/2001 del 29.06.2001

137) Dictamen (DAT) 89/1996 del 16.08.1996

Exención para operaciones de venta de inmuebles

Exención para entidades religiosas

Exención para entidades deportivas

Exención para derechos de autor

Exención para donaciones

Exención para intereses de créditos laborales y para indemnizaciones

Exención para guardias y horas extras del personal de salud

Otras exenciones

Ley 19.640 – Actividades desarrolladas en Tierra del Fuego

138) Circular (ANSeS – DP) 58/2013 del 06.08.2013

Asignaciones familiares

139) ID 4586280 del 10.05.2010

Pérdida de la exención por transferencias a fiscos extranjeros

Jurisprudencia en materia de exenciones de entidades sin fines de lucro

140) Asociación Rosarina de Anestesiología CSJN del 16.11.2009

141) Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la Provincia de Salta CSJN del 16.11.2009

142) Cámara de Propietarios de Alojamientos CSJN del 26.11.2002

143) Fundación el Arte de Vivir CNACAF Sala III del 4.7.2019

144) Club Newman Asociación Civil CNACAF Sala IV del 25.4.2017

145) Cámara Argentina de Farmacias CNACAF Sala III del 6.4.2017

146) Asociación de Médicos de San Martín y Tres de Febrero CAMARA FEDERAL DE APELACIONES DE SAN MARTIN Sala "II" del 31.03.2015

147) Jockey Club de Rosario CSJN del 18.04.1989

148) Circulo Odontológico de Avellaneda Cámara Federal de la Plata sala III del 11.09.2025

Dictámenes en materia de exenciones de entidades sin fines de lucro

149) Dictamen (DAT) 16/2007 del 21.2.2007

150) Dictamen (DAL) 6/2000 del 8.5.2000

151) Dictamen 25/1984 D.A.T. y J. del 30.05.1984

152) Dictamen (DAL) 74/1996 del 13.09.1996

Jurisprudencia en materia de transferencias a fiscos extranjeros

153) Cascos Blancos CSJN del 9.6.2015

Dictamen en materia de transferencias a fiscos extranjeros

154) Dictamen (DI ATEC) 10/2020 del 18.05.2020

Capítulo 8 Impuesto a las salidas no documentadas.

Pág.301

Impuesto a las salidas no documentadas

Impugnación del gasto e ingreso del impuesto a las salidas no documentadas

155) Acta N° 27 EDI del 25.10.2018

No corresponde el ingreso del impuesto a las salidas no documentadas

El gasto es deducible pero se debe ingresar el impuesto a las salidas no documentadas (Servicios)

El gasto es deducible y no se debe ingresar el impuesto a las salidas no documentadas (Adquisición de bienes)

R.G. 893 (B.O.13.09.2000) (Derogada)

R.G. 4.433 (B.O.28.02.2019) (Vigente)

El impuesto a las salidas no documentadas no se puede pagar por compensación

Jurisprudencia en materia de impuesto a las salidas no documentadas

Se debe diferenciar claramente TRES ETAPAS distintas:

-Antes del dictado de la R.G. 893 (B.O.13.09.2000)

-Luego del dictado de la R.G. 893 (B.O.13.09.2000) y hasta la reforma de la ley 27.430 (B.O.29.12.2017) y el dictado de la R.G. 4.933 (B.O.28.02.2019)

-A partir del dictado de la ley 27.430 (B.O.29.12.2017) con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 01.01.2018

156) Geigy Argentina SA CSJN del 10.10.1969

157) Radio Emisora Cultural SA CSJN del 9.11.2000.

158) Red Hotelera Iberoamericana SA CSJN del 26.08.2003

159) Bolland y Cía. SA CSJN del 21.02.2013

160) ANTU Aplicaciones Industriales Integradas SA C.S.J.N. del 31.07.2012

161) Barrick Exploraciones Argentinas SA CNACAF Sala II del 21.02.2023

162) La Segunda ART SA CSJN del 12.09.2023

163) La Segunda ART SA PGN del 07.09.2020

164) Lo Bruno Estructuras SA PGN del 28.08.2025

Jurisprudencia sobre la aplicación de sanciones sobre el impuesto a las salidas no documentadas

165) D` Ingianti Rosario Vicente CSJN del 12.10.2010

166) Quercia José Luis Dictamen Procuración General de la Nación del 29.09.2017

167) JBS Argentina SA Dictamen Procuración General de la Nación del 01.12.2020

168) JBS Argentina SA CSJN del 16.05.2023

169) Laser Internacional Group SA CNACAF Sala V del 29.12.2021

170) Megamodel SA CNACAF Sala I del 09.02.2021

171) Giubel SA CNACAF SALA V del 20.08.2020

172) Modart SACIF CNACAF SALA II del 11.04.2011

173) Bullacio Argentina SA Cámara Federal de Tucumán del 06.11.2020

174) XESALUD SA CNACAF Sala I del 05.06.2025

Jurisprudencia sobre la aplicación de sanciones penales sobre el impuesto a las salidas no documentadas

175) Santos Pedro Javier José C.F.C.P. Sala III del 28.11.2012

176) Santos Pedro Javier José Cam. Fed. Comodoro Rivadavia del 09.04.2012

Las conclusiones de las VI Jornadas de Derecho Penal Tributario organizadas por la AAEF en octubre de 2011

Algunas reflexiones y conclusiones.

Jurisprudencia sobre la posibilidad de pagar el impuesto a las salidas no documentadas por compensación

177) PC Arts Argentina SA CNACAF SAL I del 13.03.2020

Capítulo 9 Rentas de primera categoría.

Pág.367

Rentas de primera categoría

Locación de inmuebles

Deducción de alquileres incobrables

Derechos reales

Mejoras

Impuestos pagados por el inquilino

Alquiler de cosas muebles accesorias al inmueble

Inmuebles destinados a recreo o veraneo del propietario

Inmuebles cedidos gratuitamente o a precio indeterminado

Inmuebles en condominio

Valor locativo

Arrendamientos en especie

Cesión gratuita de nuda propiedad con reserva de usufructo

Deducciones especiales de primera categoría

Determinación de la ganancia de primera categoría

Amortizaciones

Sublocación

Inmuebles adquiridos durante el año fiscal

Rentas de primera categoría de fuente extranjera

Jurisprudencia en materia de valor locativo

178) Beilison Eduardo Federico TFN Sala B del 12.10.2018

179) Petrucci Anselmo TFN Sala C del 11.07.2007

Jurisprudencia en materia de mejoras

180) Reynoso Pedro Alberto TFN Sala D del 16.7.2004

181) Reynoso José CNACAF Sala V del 04.09.2006

182) Sansevich Cosme A. TFN Sala C del 28.04.2005

Inmueble que no estuvo alquilado. Deducción de gastos

183) Dictamen (DAT) 41/2004 del 30.06.2004

Alquileres percibidos por adelantado, mediante la entrega de un inmueble

184) Dictamen (DAT) 62/2002 del 28.06.2002

Alquileres percibidos por la instalación de una antena en la terraza de un edificio

185) Dictamen (DAT) 18/2010 del 20.04.2010

Inmueble utilizado en forma ocasional como casa habitación por razones laborales y estudiantiles

186) Resolución (SDG TLI) 22/2011 del 19.04.2011

Inmueble ubicado en un barrio privado en el cual el contribuyente vive los sábados y domingos. De lunes a viernes vive en CABA

187) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 05.09.2011

Deducción de gastos de un inmueble que solo estuvo alquilado 3 meses en el curso del año

188) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 14.04.2010

Deducción de gastos de un inmueble destinado a recreo o veraneo

189) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 05.09.2011

Durante que períodos se debe declarar el valor locativo como renta presunta de primera categoría y durante que períodos se puede deducir los gastos de un inmueble destinado a recreo o veraneo

190) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 27.05.2009

Inmueble cedido gratuitamente en usufructo

191) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 28.05.2008

Inmueble cedido gratuitamente en usufructo. Dedución de gastos

192) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 02.07.2008

Capítulo 10 Rentas de segunda categoría.

Pág.386

Rentas de segunda categoría

Rentas producto de la colocación del capital

Locación de cosas muebles, derechos, regalías y subsidios

Rentas vitalicias

Planes de seguro de retiro. Beneficios

Planes de seguro de retiro. Rescates.

Obligaciones de no hacer

Interés accionario que distribuyen las cooperativas

Transferencia definitiva de patentes, regalías

Dividendos y utilidades de sociedades de capital

Resultados de instrumentos y contratos derivados

Resultado por compra venta de instrumentos financieros e inmuebles

Tratamiento de los dividendos y utilidades

Dividendos en especie

Rescate de acciones

Dividendos y utilidades presuntos

Primer límite

Segundo límite

Tercer límite

Definición de regalía

Intereses presuntos

Deducciones especiales de segunda categoría

Rentas de segunda categoría de fuente extranjera

Jurisprudencia en materia de financiación de la venta de acciones

193) Soldati Santiago Tomás CSJN del 15.10.2013

Intereses de un préstamo realizado a su cónyuge y a su sobrino

194) Eliades María C. Díaz de CNACAF Sala I del 28.04.1981

Venta de un inmueble mediante la constitución de un contrato oneroso de renta vitalicia

195) Dictamen (DATyJ) 8/1980 del 09.05.1980

Capítulo 11 Rentas de cuarta categoría.

Pág.407

Rentas de cuarta categoría

Aclaración respecto del impuesto cedular de los artículos 101.1 a 101.5 de la LIG

Empleados en relación de dependencia en el sector público

196) Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional CSJN del 27/11/2018.

197) Resolución (C.M.) 8.2019 (B.O.06.03.2019)

Empleados en relación de dependencia en la actividad privada

Jubilaciones y pensiones

Jurisprudencia en materia de jubilaciones

- García María Isabel CSJN del 26/03/2019
- García Blanco Esteban CSJN del 06/05/2021
- Calderón Carlos Héctor CSJN del 28.02.2023
- Calderón Carlos Héctor CFSS Sala II del 12.06.2017

Planes de seguro de retiro privados

Servicios prestados por socios de cooperativas de trabajo

Profesiones, oficios, directores

Honorarios de los administradores de la "SAS"

Actividad profesional y oficios. Rentas de tercera categoría

Jurisprudencia en relación con la actividad profesional

198) Paracha Jorge Daniel CSJN del 02/09/2014.

Corredor, viajante de comercio, despachante de aduana

Bienes recibidos en cancelación de créditos

Indemnizaciones y retiros voluntarios

Jurisprudencia en relación con las indemnización y retiros voluntarios

199) De Lorenzo Amelia Beatriz CSJN de fecha 17/6/2009.

200) Cuevas Luis Miguel CSJN del 30/11/2010.

201) Negri Fernando Horacio CSJN del 15/07/2014.

202) Circular 4.2021 (B.O.18.10.2021)

203) Consulta vinculante N° 95/2021 del 22.12.2021

204) García Gustavo Hernán CNACAF Sala IV de 02:2024.

Jurisprudencia

205) Mouratian Lucía Mónica CNACAF Sala V del 15.07.2021

206) Turconi Horacio Antonio CNACAF Sala V del 28.06.2017

207) De Freitas Antonio Joaquin CNACAF Sala IV del 08.03.2016

208) Cano Juan Carlos CNACAF Sala IV del 29.10.2020

209) laquinta José CNACAF Sala III del 29.12.2016

210) Bielicki Myriam Judith Cámara Nacional del Trabajo Sala VIII del 20.11.2020

211) Cavilla Daniel Luis Cámara Nacional del Trabajo Sala II del 05.09.2018

212) De Carli Marcelo Alberto Cámara Nacional del Trabajo Sala VIII del 04.09.012

213) Bevilacqua Norberto Luis Cámara Nacional del Trabajo Sala I del 27.04.2010

Opción de compra de acciones

Instituto de venta y reemplazo y desuso

Jurisprudencia. Opción de compra de acciones de la compañía

214) Almirón Juan Manual TFN Sala C del 03.07.2013

215) Almirón Juan Manual CNACAF Sala I del 20.10.2016

216) Almirón Juan Manual CNAPE Sala B del 31.10.2007

Jurisprudencia. Habitualidad dentro de las rentas de cuarta categoría. Abogado que trabaja en relación de dependencia y percibe una gratificación excepcional por única vez por labores jurídicas

217) Foreza Arturo TFN Sala A del 16.07.2017

Jurisprudencia. Tratamiento de las propinas dentro de las rentas de cuarta categoría

218) Huarte Atilio CSJN del 19.05.1961

Dictamen. Cesión de honorarios

219) Dictamen (DAL) 95/1999 del 05.10.1999

Capítulo 12 Impuestos cedulares.

Pág.460

Impuestos cedulares

Intereses de fuente argentina

Intereses gravados a la alícuota del 5%

Intereses gravados a la alícuota del 15%

220) Acta N° 33 EDI Con Instituciones profesionales del 06/11/2019.

Plazos fijos UVA

Plazos fijos intereses pagados en millas

Rescate de cuota parte de fondos comunes de inversión en distintas monedas

Beneficiarios del exterior

Intereses de fuente extranjera

Diferimiento de intereses de títulos públicos y de obligaciones negociables

221) Acta N° 29 EDI Con Instituciones profesionales del 11/03/2019.

222) Acta N° 31 EDI Con Instituciones profesionales del 04/07/2019.

Determinación de la ganancia

Cuando el valor se suscribe o adquiere al precio nominal residual

Adquisición de valores que contengan intereses corridos. Opción

223) Acta N° 30 EDI Con Instituciones profesionales del 02/05/2019.

Suscripción o adquisición de valores emitidos bajo la par. Tratamiento del descuento

224) Acta N° 29 EDI Con Instituciones profesionales del 11/03/2019.

Suscripción o compra de un valor pagando un precio neto de intereses superior al nominal residual. Opción.

Las opciones deben mantenerse por 5 años

Imputación por lo devengado

Dividendos y utilidades de fuente argentina

Retención sobre dividendos y utilidades

Fondos comunes de inversión abiertos

Beneficiarios del exterior

Dividendos o utilidades percibidos por sociedades simples, explotaciones unipersonales o fideicomisos transparentes

Imputación de los dividendos

Dividendos no computables

Dividendos y utilidades de fuente extranjera

R.G. 4.478 (B.O.09.05.2019)

Retención sobre dividendos y utilidades

Resultado por compra venta de instrumentos financieros de fuente argentina

Resultados por compraventa gravados a la alícuota del 5%

Resultados por compraventa gravados a la alícuota del 15%

Resultados por compraventa gravados a la alícuota del 15%

Vigencia particular. Solamente para operaciones de compra de valores realizadas a partir del 01/01/2018

FCI Abiertos y fideicomisos financieros. Tratamiento del activo subyacente principal exento

Valores emitidos en distintas monedas

Determinación de la ganancia bruta

Beneficiarios del exterior

Caso en el que el comprador es un sujeto no residente

Procesos de conversión. Transferencia gravada.

R.G. 4.190 (B.O.12.01.2018). No corresponde aplicar la retención de impuesto a las ganancias de la R.G. 2.139

Resultado por compra venta de inmuebles o de derechos sobre inmuebles de fuente argentina

Determinación de la ganancia bruta

Enajenación de inmuebles afectados a una explotación unipersonal

Vigencia

Aclaraciones del decreto reglamentario de la LIG

Momento a partir del cual se configura la adquisición

Adquisición de inmuebles

Adquisición de boletos sobre inmuebles

Herencias o donaciones

Obras em construcción al 1 de enero de 2018. (I.T.I.)

Boleto de compraventa y 75% del precio pagado antes del 1 de enero de 2018 (I.T.I.)

Inmuebles. Rentas de fuente argentina

Cuando no se pueda determinar el valor de adquisición del inmueble

Inmuebles ubicados en el exterior

Personal humanas residentes en el exterior

Retención del impuesto

Comprador y vendedor no residentes

Presunción del art. 52 de la LIG.

225) ACTA N° 31 EDI Con Instituciones profesionales del 04/07/2019.

R.G. 4.190 (B.O.12.01.2018). No corresponde aplicar la retención de impuesto a las ganancias de la R.G. 2.139

Deducción especial para ciertos impuestos cedulares

Deducciones admitidas en los impuestos cedulares

Deducciones no admitidas en los impuestos cedulares

Impuestos cedulares. Normas de aplicación supletoria

R.G. 4.468 (B.O.26.04.2019)

ACTA N° 31 EDI Con Instituciones profesionales del 04/07/2019.

R.G. 4.488 (B.O.20.05.2019)

R.G. 4.501 (B.O.06.06.2019)

Impuesto semi cedular. Resultado por compra venta de instrumentos financieros e inmuebles de fuente extranjera

Los intereses deben discriminarse del precio de venta. Esos intereses se gravan a la alícuota progresiva del art. 94 primer párrafo (5% al 35%).

Costo computable de fuente extranjera. Moneda dura

TOMO II

Capítulo 13 Deducciones.

Pág.39

Deducciones

Gastos necesarios para obtener mantener y conservar la fuente

Gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas

Tratamiento de las ganancias no computables a la hora de realizar el prorrateo

Jurisprudencia

226) Banco Hipotecario SA CNACAF Sala I del 23.02.2023

227) P & G Holding Company SRL CNACAF Sala IV del 10.09.2023

228) Telecom Argentina SA CSJN del 27.12.2024

229) Funarg SRL CSJN del 27.12.2024

230) Grupo Financiero Galicia SA CSJN del 27.12.2024

Tratamiento de los gastos realizados en el país y en exterior

Resultado por compraventa de instrumentos financieros de fuente extranjera. Deducciones.

Deducciones generales

Intereses de deudas

Principio de afectación patrimonial

Intereses por créditos hipotecarios

Rentas de tercera categoría. Deducción de intereses por deudas financieras contraídas con sujetos vinculados.

Primas de seguro para caso de muerte

Donaciones

Los aportes para jubilaciones y pensiones

Las amortizaciones de los bienes inmateriales

Los aportes para obras sociales y cuotas de medicina prepaga

Los honorarios médicos

Deducción de gastos de medicamentos

231) ID 667851 del 13/12/2019

Alquiler del inmueble destinado a casa habitación.

R.G. 4.003 Anexo II Apartado D inciso h). Requisitos para el cómputo de la deducción

232) Grupo de enlace AFIP – CPCECABA del 27.04.2017 (Pregunta nº 6)

233) Grupo de enlace AFIP – CPCECABA del 27.04.2017 (Pregunta nº 7)

234) Grupo de enlace AFIP – CPCECABA del 27.04.2017 (Pregunta nº 5)

Aportes a planes de seguro de retiro privados

Servicios con fines educativos y herramientas destinadas a fines educativos

Deducción del 10% del alquiler de inmuebles destinados a casa-habitación. Tanto para el locador y para el locatario

Personal doméstico

Deducciones especiales de primera, segunda, tercera y cuarta categoría.

Los impuestos

Las primas de seguros

Las pérdidas extraordinarias

Delitos cometidos por los empleados

Los gastos de movilidad y viáticos

Las amortizaciones

Amortización de inmuebles

Amortización de bienes muebles

Jurisprudencia

Jurisprudencia relacionada con la deducción de pérdidas extraordinarias

235) Roque Vasalli SA CSJN del 13.05.1982

236) Astra Capsa CSJN del 2.02.2011

Jurisprudencia relacionada con la deducción de intereses del impuesto a los réditos

237) Sociedad Argentina de Edificación SA CSJN del 12.7.1967

Jurisprudencia relacionada con la deducción de amortizaciones

238) Telintar SA CSJN del 22.05.2012

239) Telintar SA CNACAF Sala IV del 25.09.2009

240) Telintar SA TFN Sala B del 28.07.2005

241) Oleoductos del Valle S.A. C.S.J.N. del 16.02.2010

242) Yacylec SA CSJN del 27.06.2023

243) Yacylec SA CNACAF Sala II del 22.11.2023

244) Transporte Automotores Plusmar S.A. C.N.A.C.A.F. Sala III del 06/10/09

245) Transporte Automotores Plusmar S.A. T.F.N. Sala A del 30/11/05

246) Centrales Térmicas Patagónicas SA C.N.A.C.A.F. Sala II del 26.02.09

247) Oleoducto Trasandino Argentina SA CSJN del 08.04.2008

248) CEP SA CNACAF Sala I del 30.08.2005

249) Alto Palermo Shopping Argentina SA TFN Sala D DEL 11.04.2005

250) Central Costanera SA TFN Sala C del 29.6.2001

Jurisprudencia relacionada con la actualización de las amortizaciones

Jurisprudencia relacionada con la deducción de gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas

251) Magdalena Ruiz Guiñazú TFN Sala D del 05.03.2008

252) Gelblung Samuel CNACAF Sala IV del 14.02.2012

253) Trucco Pedro Agustín CNACAF Sala IV del 18.06.2013

254) Fiume Angel TFN Sala A del 12.08.2014

255) Rosen Mónica Graciela CNACAF Sala III del 21.04.2021

256) Tavil Juan Manual CNACAF Sala IV del 22.03.2022

Jurisprudencia relacionada con la finalidad económica del gasto

257) Loma Negra C.I.A.S.A. CNACAF Sala IV del 11.08.2020

258) Loma Negra C.I.A.S.A. PGN del xx.08.2022

259) Loma Negra CIASA CSJN del 27.08.2024

260) Pan American Energy LLC Sucursal Argentina CSJN del 26.08.2014

Jurisprudencia relacionada con el principio de afectación patrimonial en el caso de una SA

261) INC SA CSJN del 15.07.2021

Jurisprudencia relacionada con la deducción del impuesto sobre los bienes personales

262) Aldrey Florencio CNACAF Sala I del 12.06.2018

263) Ceide Néstor Raúl CNACAF Sala IV del 18.12.2012

264) Blaquier Carlos Pedro CNACAF Sala IV del 04.09.2013

265) Dictamen (DAT) 55/2002 del 31.05.2002

Jurisprudencia relacionada con donaciones

266) Asociación Civil Jockey Club CSJN del 23.11.2004

Jurisprudencia relacionada con la deducción del impuesto al valor agregado

267) Antares TFN Sala A del 21.09.1992

268) Ascona SA Cía. de Reaseguros CNACAF Sala II del 02.10.2007

Capítulo 14 Deducciones no admitidas.

Pág.138

Deducciones no admitidas

Los gastos personales y de sustento del contribuyente

Los intereses por capitales invertidos en sociedades simples o residuales y en explotaciones unipersonales

El sueldo del cónyuge o pariente

El impuesto a las ganancias

Los sueldos de directores que actúen en el extranjero y los honorarios por asesoramiento técnico financiero prestados desde el exterior

Las inversiones y mejoras

Las utilidades

Las amortizaciones de llaves y marcas

Las donaciones no deducibles. Las prestaciones de alimentos. Las liberalidades

Las pérdidas por operaciones ilícitas y cohecho

El fondo para constituir le reserva legal

Amortizaciones y gastos de automóviles

Jurisprudencia sobre la deducción de gastos de automóvil

269) Janssen Cilag Farmacéutica SRL CSJN del 29.11.2011

270) Roux Ocefa SA CSJN del 29.11.2011

271) Instituto de Sanidad Ganadera S.R.L. C.N.A.C.A.F. Sala "IV" del 12.08.09

272) Janssen Cilag Farmacéutica SRL CNACAF Sala V del 21.08.2007

273) Bayer S.A. C.N.A.C.A.F. Sala II" del 09.10.07

274) EMI Odeon SAlyC C.N.A.C.A.F. Sala "I" del 28-03-06

275) Asege S.A. C.N.A.C.A.F. Sala "I" del 12-09-03

Automóviles adaptados para transporte de carga

276) ABS Argentina SA CNACAF Sala III del 25.10.2022

277) Astori Hector Eduardo TFN Sala D del 30.12.1998

Falta de razonabilidad. Inconstitucionalidad de los topes

278) Roemmers SAICF CNACAF Sala IV del 10.07.2025

Las retribuciones por la explotación de marcas y patentes de sujetos del exterior

Intereses y multas

Jurisprudencia en materia de deducción de multas

279) Empresa Distribuidora La Plata SA TFN Sala C del 28.11.2022

280) Loma Negra C.I.A.S.A. TFN Sala C del 29.12.2021

281) Edesal SA CSJN del 20.02.2025

282) Edesal SA CNACAF Sala II del 80.11.2022

Sujetos incluidos en el "Repsal"

Impugnación del gasto por no actuar como agente de retención

Jurisprudencia

283) San Juan SA CSJN del 27.10.2015

284) André Luis Enrique TFN Sala B del 14.03.2017

285) Kalina SA TFN Sala B del 21.09.2018

286) Muelle Ocho SA CNACAF Sala III del 19.09.2024

Limitación de la deducción del gasto de proveedores monotributistas

Art. 29 de la ley de monotributo

Art. 43 del decreto reglamentario de la ley de monotributo

Art. 72 de la R.G. 4.309

Jurisprudencia respecto de la deducción de proveedores monotributistas

287) Golba Construcciones SA CNACAF Sala V del 30.09.2008

288) SMG Life Compañía de Seguros de Retiro SA TFN Sala B del 13.11.2023

Capítulo 15 Prestamos entre familiares.

Pág.184

Introducción técnica

Jurisprudencia

- 289) Zucchini Alfredo Enrique CNACAF Sala IV del 27.02.2014
- 290) De Martino Conrado FTN Sala B del 31.05.1994
- 291) Beker Alejandro José TFN Sala D del 15.12.1999
- 292) Soriano Suarez Nelson Humberto TFN Sala B del 09.02.1999
- 293) Lañin Aaron TFN Sala B del 26.03.2003
- 294) Ochoa Carlos Alejandro TFN Sala A del 11.10.2012

Capítulo 16 Modificación del consumo en menos.

Pág.193

Introducción técnica

Jurisprudencia

- 295) Games Fernando Jorge CNACAF Sala II del 07.04.2009.
- 296) Figlioli Jorge Delfor TFN Sala A del 08.03.2006.
- 297) Ekserciyan Armenak TFN Sala C del 17.11.2006.
- 298) Bocanera Rubén Mario CNACAF Sala II del 23.08.2024

Capítulo 17 Pago a cuenta en el impuesto a las ganancias del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios.

Pág.204

Ley 27.264 (Art. 6)

Decreto 1.101 (Art. 2)

Micro, pequeñas y medianas empresas tramo 1

Art. 13 Decreto 380

Resto de los sujetos

Reglamentación de la AFIP

R.G. 2.111 (Art. 26 a 32)

R.G. 3.946 (B.O.19.10.2016)

Capítulo 18 Normas de valuación del patrimonio al inicio y al cierre para personas humanas.

Pág.209

R.G. 2.527

TOMO III

Capítulo 19 Rentas de tercera categoría

Pág.39

Sujetos

Las sociedades de capital

Dictamen sobre la vigencia del impuesto a las ganancias para las sociedades

- 299) Dictamen (DATJ) 17/1982 del 15.2.1982

Las demás sociedades

Los fideicomisos transparentes

Cesión de participación. Consulta vinculante

- 300) Resolución 38/2021 del 01.06.2021.

Las explotaciones unipersonales

Ciertos auxiliares de comercio

Excepciones al principio de fuente

Loteos con fines de urbanización

Edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal

Desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios

Rentas no incluidas en 1º, 2º o 4º categoría

Compensaciones y viáticos

Caso particular de la actividad profesional u oficios

Definición de explotación unipersonal

Jurisprudencia sobre el concepto de explotación unipersonal

301) Fara Luis Ernesto TFN del 11.07.1986

302) Pifano Juan J. TFN Sala B del 29.09.1986

Circular sobre el concepto de explotación unipersonal

303) Circular (DGI) 1080 (B.O.11.09.1979)

Dictamen sobre el concepto de explotación unipersonal

304) Dictamen (DATJ) 7/1980 del 07.05.1980

Dictamen sobre la actividad de taxista

305) Dictamen (DAT) 37/1995 del 17.3.1995

Dictámenes sobre la actividad de productor de seguros

306) Dictamen (DAL) 70/2000 del 18.10.2000

307) Dictamen (DAT) 107/1989 del 29.5.1989

Tratamiento de los fideicomisos de construcción y/o inmobiliarios

Fideicomisos tipificados en el art. 53 de la LIG

Fideicomisos tipificados en el art. 73 de la LIG

Importante aclaración del art. 130 del D.R. de la LIG (S/Decreto 1.170/2018)

La primera cuestión a analizar: La entrega en fiducia.

La segunda cuestión a analizar: La cesión de derechos de un fideicomiso.

La tercera cuestión a analizar: La adjudicación de unidades.

La cuarta cuestión a analizar: La posterior venta de las unidades adjudicadas.

Venta de derechos de un fideicomiso inmobiliario

308) Acta N° 31 EDI con entidades profesionales del 04/07/2019.

Tratamiento de los fideicomisos mixtos

309) Fideicomiso Edificio la Favorita de Rosario CNACAF Sala II 18.6.2020

310) Fideicomiso Edificio la Favorita de Rosario CSJN del 05.03.2024

311) Resolución (SDG TLI) 6/2011 del 16.02.2011

312) Resolución (SDG TLI) 11/2011 del 03.03.2011

313) Dictamen (DI ALIR) 8/2010 del 07.09.2010

- 314) Dictamen (DI ALIR) 9/2010 del 13.09.2010
- Tratamiento de la entrega en fiducia de un inmueble a un fideicomiso de construcción al costo que además realiza ventas a terceros
- 315) Dictamen (DAT) 1/2014 del 07.02.2014
- Entrega de un inmueble en fiducia por parte de una persona humana
- 316) Dictamen (DAT) 55/2005 del 26.09.2005
- Costo computable de los terrenos aportados en fiducia a precio no determinado
- 317) Dictamen (DI ATEC) 99/2011 del 11.11.2011
- Adjudicación de unidades y posterior venta de las unidades adjudicadas
- 318) Dictamen (DAT) 18/2006 del 16.03.2006 (GANANCIAS e IVA)
- 319) Dictamen (DAT) 16/2006 del 06.03.2006 (IVA)
- Aporte de un inmueble a una SA por parte de una persona humana
- 320) Dictamen (DAT) 7/2007 del 29.01.2007
- Impuesto al valor agregado
- 321) López Mariana y otros CNACAF Sala III 6.8.2013
- 322) López Mariana y otros CSJN del 15.05.2014
- Retención de impuesto a las ganancias
- Adjudicación de unidades funcionales de un fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios
- R.G. 2.139
- 323) Dictamen (DAT) 78/2008 del 30.12.2008
- 324) Resolución (SDG TLI) 53/2008 del 30.12.2008
- 325) Dictamen (DAT) 09/2007 del 31.01.2007
- 326) Dictamen (DAT) 27/2007 del 30.04.2007
- Tratamiento de los fideicomisos de administración
- 327) Dictamen (DAT) 12/2007 del 31.01.2007
- 328) Dictamen (DIALIR) 06/07 del 14.02.2007
- 329) Dictamen (DAT) 103/2001 del 31.11.2001
- 330) Dictamen (DAL) 8/2002 del 21.01.2002
- 331) Dictamen (DAT) 17/2002 del 04.02.2002
- 332) Resolución (SDG TLI) 28/2018 del 10.05.2018
- Fideicomiso de administración en los cuales el fiduciante beneficiario es un sujeto exento de impuesto a las ganancias
- 333) Dictamen (DAT) 25/2011 del 19.4.2011
- 334) Dictamen (DAT) 37/2009 del 11.06.2009
- 335) Dictamen (DAT) 1/2009 del 06.01.2009
- Fideicomisos que administran inversiones de "Cajas de Profesionales" Provinciales
- Artículo 14 bis de la Constitución Nacional
- Artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires
- Artículo 3 de la ley 24.241
- 336) Caja de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza CSJN del 05.05.2009.

- 337) Banco de la Provincia de Buenos Aires c/Estado Nacional C.S.J.N. del 15.03.1940
 - 338) Dictamen (DAT) 25/2011 del 19.04.2011
 - 339) Dictamen (DAT) 37/2009 del 11.06.2009
 - 340) Dictamen (DAT) 01/2009 del 06.01.2009
 - 341) Dictamen (DAT) 04/2013 del 14.03.2013
 - 342) Dictamen (DAT) 09/2012 del 11.06.2012
 - 343) Dictamen (PTN) 05/2008 del 10.01.2008
 - 344) Dictamen (DATyJ) 10/1981 del 02.07.1981
- Tratamiento de los fideicomisos de garantía
- 345) Dictamen (DAT) 60/2007 del 16.08.2007
- Tratamiento de los consorcios de propietarios
- 346) Dictamen (DAT) 77/2011 del 06.10.2011
 - 347) Dictamen (DAT) 18/2010 del 20.04.2010
 - 348) Dictamen (D.A.T.) 75/01 del 31.10.2001
 - 349) Dictamen (DAT) 118/1995 del 31.10.1995
- Determinación del resultado impositivo en las rentas de 3° categoría
- Bienes recibidos en cancelación de créditos por honorarios profesionales
- Sujetos que confeccionen balances
- Sujetos que no confeccionen balances
- Jurisprudencia sobre balance contable versus balance impositivo
- 350) Huelva SA TFN Sala A del 14.9.1972
 - 351) Marincola Jorge TFN Sala D del 14.12.2000
 - 352) Industrias Plásticas D'Accord SRL TFN Sala A del 17.12.1997
 - 353) Industrias Plásticas D'Accord SRL CNACAF Sala I del 06.07.2000
 - 354) Industrias Plásticas D'Accord SRL CSJN del 17.07.2001
- Bienes adjudicados a los socios por disolución de la sociedad
- Distribución de los resultados en el caso de las demás sociedades, fideicomisos transparentes y explotaciones unipersonales
- Ventas de bienes de cambio. Determinación de la ganancia bruta
- Jurisprudencia sobre el tratamiento de los envases como bienes de cambio o como bienes de uso
- 355) Coca Cola SA TFN Sala D del 26.03.1974
 - 356) San Martín Refrescos SA CNACAF Sala III del 22.06.1982
 - 357) San Martín Refrescos SA TFN Sala C del 30.08.1977
- Valuación de bienes de cambio (Excepto inmuebles)
- Mercadería de reventa (última compra)
- Productos elaborados (última venta menos gastos de venta y % de utilidad)
- Productos en curso de elaboración
- Hacienda

Cereales, oleaginosas, frutas, etc.
Sementeras (en función de las inversiones)
Determinación y valuación del inventario de bienes de cambio
Deducciones y provisiones globales
Actualización
Las inversiones no son bienes de cambio
Bienes de cambio (excepto inmuebles) fuera de moda, deteriorados, mal elaborados, etc.
Establecimiento de cría (costo estimativo por revaluación anual)
Hacienda bovina, ovina y porcina
Otras haciendas
Vientres
Establecimientos de cría. Ejercicio de inicio de actividad. Valuación de las existencias finales de hacienda
Hacienda bovina, ovina y porcina
Otras haciendas
Hacienda que tiene el carácter de bien de cambio
Hacienda que tiene el carácter de bien de uso
Animales adquiridos
Animales de propia producción
Valuación de inmuebles que tienen el carácter de bienes de cambio
Inmuebles adquiridos
Inmuebles construidos
Obras en construcción
Mejoras
Enajenación de inmuebles
Venta de inmuebles que tienen el carácter de bienes de cambio y de bienes de uso
Venta de inmuebles sin costo individual
Venta judicial de inmuebles por subasta pública
Venta de inmuebles afectados a una explotación unipersonal
Venta de lotes (loteos con fines de urbanización)
Valor de plaza
Jurisprudencia sobre valuación de bienes de cambio a valor de plaza
358) Bodegas San Telmo SA CNACAF Sala V del 26.12.2005
Retiro de mercadería para uso particular
Bienes de uso que se afectan como bienes de cambio
Venta de bienes muebles amortizables. Determinación del costo computable
Bienes adquiridos
Bienes fabricados
Bienes de cambio que se afecten como bienes de uso

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Actualización

Jurisprudencia relacionada con la actualización del costo computable

Venta de inmuebles que no sean bienes de cambio. Determinación del costo computable

Inmuebles adquiridos

Inmuebles construidos

Obras en construcción

Mejoras

Amortizaciones

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Venta de bienes intangibles. Determinación del costo computable

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Venta de bienes intangibles de propia producción. Determinación del costo computable

Venta de acciones, participaciones sociales, FCI, ADRS, CEDEARS, fideicomisos, Etc. Determinación del costo computable

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Señas o anticipos que congelan precio

Venta de títulos públicos, monedas digitales, Etc. Determinación del costo computable

Venta de otros bienes. Determinación del costo computable

Dividendos y utilidades no computables dentro de las rentas de la 3ª categoría

Bienes muebles amortizables fuera de uso (Desuso)

359) Dictamen (DAT) 31/2006 del 05.05.2006

Venta y reemplazo de bienes de uso

R.G. 2.140

Jurisprudencia y dictámenes sobre venta y reemplazo

360) Dictamen (DAT) 43/2004 del 15.07.2004

361) Dictamen (DAT) 73/2006 del 21.11.2006

362) Dictamen (DAT) 12/2015 del 13.11.2015

363) Dictamen (DAT) 65/2000 del 11.12.2000

364) Dictamen (DAT) 92/2007

365) Resolución (SDG TLI) 21.2006 del 21.11.2006. Consulta vinculante

366) Resolución (SDG TLI) 25.2017 del 10.05.2017. Consulta vinculante

367) Resolución (SDG TLI) 44.2017 del 03.11.2017. Consulta vinculante

368) Dictamen (DAT) 57/2008 del 23.07.2008.

369) Dictamen (DAT) 42/2013 del 30.10.2013.

370) Dictamen (DAT) 45/2013 del 06.11.2013

371) Resolución N° 11/2014 (SDG TLI) del 27.03.2014.

372) Resolución N° 2/2014 (SDG TLI) del 14.01.2014.

373) Escarpatri SA TFN Sala A del 16.08.2007.

- 374) Santiestrella SA TFN Sala B del 05.12.2006.
- 375) Fadenburg SA TFN Sala B del 06.02.2017
- 376) Moroni Omar Ernesto CNACAF Sala IV del 14.06.2017
- 377) Chiappero Oscar Domingo TFN Sala A del 12.09.2016
- 378) Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA CNACAF Sala V del 11.09.2025
- Falta de comunicación a la AFIP de la venta y reemplazo
- 379) Gena S.A. Agrícola Ganadera T.F.N. Sala "B" del 28.03.2006
- 380) Perfecto López y CIA S.A. T.F.N. Sala "B" del 04.05.06
- 381) Dictamen (DI ATEC) 36/2009 del 01.ñ07.2009
- Tratamiento de las diferencias de cambio
- 382) Dictamen (DAT) 40/2005 del 04.07.2005
- 383) Dictamen (DI ATEC) 71/2004 del 25.11.2004.
- 384) Acta EDI N° 12 con Instituciones profesionales del 10.03.2017.
- Alícuotas del impuesto en las rentas de 3° categoría
- Impuesto de igualación
- Tratamiento de los dividendos o utilidades en especie
- Disposición de fondos o bienes a favor de terceros
- Sujetos alcanzados por el instituto de disposición de fondos o bienes a favor de terceros
- Disposición de fondos
- Disposición de bienes
- Pagos por el uso de los bienes dispuestos
- Operaciones en condiciones de mercado
- Dividendos o utilidades presuntos
- Definición de operaciones realizadas en interés de la empresa
- Renta presunta para la sociedad vs. Dividendos o utilidades presuntos
- Disposición de fondos. Tasa de interés
- Disposición de bienes. Pago por el uso de los bienes
- Base imponible para la aplicación de la presunción del 8% o del 20%
- Valor de plaza de los inmuebles
- Valor de plaza de los bienes muebles
- Devolución de los fondos o de los bienes
- Operaciones realizadas en condiciones de mercado. Informe de contador público
- Intervención de un establecimiento permanente
- Renta presunta para la sociedad vs. Dividendos o utilidades presuntos
- Liberalidades. Gasto no deducible
- Jurisprudencia sobre disposición de fondos o bienes a favor de terceros
- 385) Macro Fundamentals SA TFN Sala B del 19.02.2020
- 386) Exxon Mobil Business Support Center Argentina SRL TFN Sala B del 07.11.2019

- 387) Exxon Mobil Business Support Center Argentina SRL CNACAF Sala IV del 06.09.2022
- 388) Compañía de Transporte de Energía Eléctrica de Alta Tensión Transener SA CSJN del 10.05.2016
- 389) Colima SA TFN Sala C del 26.11.2004
- 390) Rondo Difusión TFN Sala D del 24/5/2005
- 391) Dictamen DI ALIR 4/2005
- 392) Servando Pedrido SAIC CNACAF Sala III del 11.10.2005
- 393) Servando Pedrido SAIC TFN Sala D del 22.12.2000
- 394) Akapol SA CSJN del 3.5.2012
- 395) Fiat Concord SA CSJN del 06.03.2012
- 396) BJ Service SRL CSJN del 06.03.2012
- 397) Petroquímica Rio Tercero SA CSJN del 14.07.2015
- 398) Dragados y Obras Portuarias SA CSJN del 24.04.2012

Tratamiento de las empresas de construcción

Tratamiento de las minas, canteras y bosques

Deducciones de 3º categoría

Gastos inherentes al giro del negocio

Deducción de diferencias de cambio producto de una deuda con los accionistas por el pago de dividendos

- 399) Resolución (SDG TLI) 53.2021 del 21.07.2021

Gastos no deducibles. Empleadores incluidos en el REPSAL

Pérdidas extraordinarias por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de "dólar bolsa" o "dólar MEP", con títulos públicos.

- 400) Circular 5/2014 (B.O.19.11.2014)
- 401) Exterran Argentina SRL TFN Sala B del 12.04.2022
- 402) Exterran Argentina SRL TFN Sala A del 20.12.2023
- 403) Exterran Argentina SRL CNACAF Sala V del 29.08.2025
- 404) EDI del 04.01.2023 AFIP - ACARA

Jurisprudencia sobre gastos inherentes al giro del negocio

- 405) Colegio Victoria SA TFN Sala B del 15.4.2004
- 406) Pihue SA CNACAF Sala A del 28.11.2019
- 407) Molinos Rio de la Plata SA TFN Sala B del 13.06.2002
- 408) Molinos Rio de la Plata SA TFN Sala D del 20.11.2003

Malos créditos

Definición de malos créditos (Créditos dudosos y Créditos incobrables)

Índices de incobrabilidad

Créditos de escasa significación

Créditos con garantía

Cálculo de previsión por malos créditos

Implementación de la previsión por malos créditos

Información a la AFIP

Jurisprudencia y dictámenes sobre malos créditos

Definición de malos créditos

- 409) Sullair Argentina S.A. C.S.J.N. del 21.02.2013
- 410) Multicanal S.A. C.S.J.N. del 18.12.2012
- 411) Telefónica de Argentina S.A. C.S.J.N. del 14.02.2012
- 412) Banco Frances S.A. C.S.J.N. del 09.11.2010
- 413) Aguas Argentina S.A. C.S.J.N. del 11.10.2016

A modo de resumen

Mediación prejudicial obligatoria

- 414) Resolución (SDG TLI) 58/2019 del 07.11.2019.

Malos créditos momento de imputación

- 415) Athuel Electrónica SA TFN Sala A del 3.10.2010

Operaciones comerciales

- 416) Dictamen (DAT) 17/1995 del 21.2.1995

Cálculo de la previsión por malos créditos

- 417) Dictamen (DAT) 29/1996 del 3.5.1996

Los préstamos a terceros no se deducen como malos créditos

- 418) Bioimplant SA TFN Sala B del 16.11.2006
- 419) Bioimplant SA CNPE Sala "A" del 30.05.2006
- 420) Biomplant SA JNPT N° 2 del 13.02.2006 (Causa 2055/2004)

Los anticipos de proveedores no se deducen como malos créditos

- 421) Aisa SA TFN Sala A del 29.02.2006

Gastos de organización

Compañías de seguros. Reservas matemáticas

Gastos incurridos en el extranjero

Jurisprudencia sobre gastos realizados en el exterior

- 422) Pedro Moscuza e hijos SA CNACAF Sala IV del 19.12.2006
- 423) Cafiero y Pollio SA TFN Sala A del 28.6.2001

Gastos realizados en favor del personal

Aportes de los empleadores a planes de seguro de retiro

Gastos de representación

Definición de gastos de representación

No son gastos de representación

Tope para la deducción de gastos de representación

Gastos por viajes

Jurisprudencia sobre gastos de representación

- 424) Red Link SA TFN Sala A del 13.08.2015

Honorarios de directores, síndicos y socios gerentes

Limitación de la deducción en cabeza de la sociedad

Honorarios de síndicos

Incremento del monto fijo de \$ 12.500

Tope deducible para directores, miembros de consejo de vigilancia y socios administradores

Tope del 25% definición del resultado contable

425) Dictamen (DAT) 60/2003 del 01.09.2003

426) Dictamen (DAT) 67/2003 del 02.10.2003

427) Dictamen (DAT) 72/2003 del 19.11.2003

428) Dictamen (DAT) 64/2005 del 20.10.2005

429) Dictamen (DATyJ) 23/1981 del 05.08.1981

Definición del término utilidad contable

430) Papel Prensa SACIF CNACAF Sala I del 27.05.2025

Requisitos para la deducción

Conceptos deducibles sin aplicación del tope en cabeza de la sociedad

Renta no computable en cabeza del director

Carácter de socios administradores

Jurisprudencia sobre honorarios de directores

Honorarios sin asignación individual:

431) Tecnología Integral de Mantenimiento S.A. T.F.N. Sala "B" del 17.06.08

432) Nueva Subgra TFN Sala B del 26.05.2003

Período en que corresponde la deducción de los honorarios:

433) Ruta 22 SA TFN Sala B del 29.9.2003

Tratamiento de un director suplente:

434) Comisión de enlace AFIP CPCECABA reunión del 28.5.2008.

435) Comisión de enlace AFIP CPCECABA reunión del 2.7.2008.

Tratamiento de un gerente no socio de una SRL

436) Dictamen (DAT) 46/2008 del 12.09.2008

Se trata de un ejercicio con quebrantos:

437) Longvie SA CNACAF Sala IV del 23.03.2006

Deducción de honorarios por funciones técnico administrativa

438) Picapau SRL CNACAF Sala V del 20.02.2020

439) Surpiel S.A. T.F.N. Sala "D" del 17.04.06

Análisis del tema laboral y de los recursos de la seguridad social

440) Comisión de enlace AFIP - DGI/CPCECABA reunión del 12/10/2011

441) Dictamen 41/2013

Art. 27 LCT

Resolución (ANSES) 443/1992

Art. 261 ley 19.550

442) Dictamen (Dirección Coordinación Operativa) 34/1996 del 15.01.1996

443) Serca SA CSJN del 05.11.2020

Análisis del tratamiento en el impuesto al valor agregado de los honorarios por funciones técnicas

444) Dictamen (D.A.T.) 45.2002 del 30.05.2002

445) Scaramella Julio Cesar TFN Sala A del 27.12.2012

446) Paolini Eugenio TFN Sala B del 11.06.2008

447) Freire Andrés y Bilinkis Santiago T.F.N. Sala D del 23.11.2007

448) Garat Howard Luís, C.N.A.C.A.F. Sala V del 05.09.2001

449) Garat Howard Luís T.F.N. Sala A del 01.09.1999

450) Trod Luís Moisés C.N.A.C.A.F. Sala III del 01.02.2000

451) Trod Luís Moisés T.F.N. Sala D del 10.03.1999

Reservas y provisiones

Jurisprudencia sobre provisiones

452) Clínica Oftalmológica de Alta Complejidad SA CNPE Sala B del 16.05.2006

Actualizaciones en la ley de impuesto a las ganancias

Ajuste por inflación impositivo

Introducción

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Vigencia del ajuste por inflación impositivo

453) Acta n° 30 EDI c/entidades profesionales del 02.05.2019

Computo del ajuste por inflación impositivo

454) Acta n° 35 EDI c/entidades profesionales del 25.06.2020

455) Acta n° 36 EDI c/entidades profesionales del 26.08.2020

Mecanismo del ajuste por inflación impositivo

Ajuste por inflación estático

Activos computables y activos no computables

Tratamiento de los bienes de cambio

Tratamiento de las inversiones del exterior

456) Dictamen (DAT) 2/2009 del 03.04.2009.

457) Dictamen (DAT) 85/2007 del 14.11.2007.

458) Dictamen (DAT) 37/2004 del 02.06.2004.

459) Dictamen (DAT) 26/2005 del 12.05.2005.

Tratamiento de los saldos a favor técnicos de IVA

460) Dictamen (DAT) 7/1981 del 20.05.1981.

461) Alcalis de la Patagonia CSJN del 06.05.1986

462) Gipsy Traslados Marinos SRL TFN Sala B del 24.05.2005

Correcciones del activo no computable

Pasivos computables y pasivos no computables
Cálculo del ajuste por inflación estático
Ajuste por inflación dinámico
Ajustes dinámicos positivos
Ajustes dinámicos negativos
Cálculo del ajuste por inflación
Normas de valuación para los sujetos del ajuste por inflación impositivo
Normas de aplicación para los sujetos del ajuste por inflación impositivo

463) Instrucción general (DGI) 236/1978

Jurisprudencia respecto del ajuste por inflación impositivo

464) Bodegas Esmeralda SA Juzgado Federal de Córdoba N° 1 del 15.08.2019

465) Bio Bahía SA Cámara Federal de Bahía Blanca del 03.02.2022

466) Santiago Dugan Trocello SRL CSJN del 30.06.2005

467) Candy SA CSJN del 03.07.2009

468) Giorno SA CSJN del 24.06.2021

469) Swaco de Argentina SA CSJN del 14.02.2012

470) Estancias Argentinas el Hornero SA CSJN del 2.10.2012

471) Alubia SA CSJN del 4.11.2014

472) M. Royo SA CSJN del 5.7.2016

473) Eduardo Jorge Feler CSJN del 06.08.2020

Relevamiento de Gustavo Naveira de Casanova de 111 fallos de la CSJN

Capítulo 20 Beneficiarios del exterior.

Pág.414

A modo de introducción

Rentas de fuente argentina principio general

Rentas de fuente argentina excepciones al principio general:

Derechos reales

Instrumentos o contratos derivados

Empresas de transporte internacional. Armadores

Agencias de noticias internacionales

Operaciones de seguros o reaseguros

Remuneraciones o sueldos de directores que actúen en el extranjero

Honorarios o remuneraciones por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior

Servicios prestados en la nube por sujetos no residentes

474) Resolución (SDG TLI) 47/2017 del 06.12.2017

Jurisprudencia. Asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior (Respecto del sistema Amadeus)

475) Aerolíneas Argentinas SA CNACAF Sala I del 05.02.2008.

476) Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur SA CNACAF Sala V del 02.06.2009.

477) Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur SA TFN Sala A del 6.02.2007.

Explotación de películas extranjeras; transmisiones de radio desde el exterior; transmisiones de televisión desde el exterior; proyección, reproducción, transmisión, o difusión de imágenes y sonidos desde el exterior

Régimen de retención a beneficiarios del exterior

Retención del 35% sobre la presunción de ganancia

Presunción de ganancia de fuente argentina:

Contratos de transferencia de tecnología

Resolución (INPI) 328/2005.

Resolución (INTI) 13/1987.

Ley 22.426 de transferencia de tecnología

Jurisprudencia en materia de renovación y requisitos de contratos de tecnología

478) Oleoducto Trasandino Argentino SA CSJN del 08.04.2008

479) Ecolab SA CNACAF Sala I del 05.03.2020

480) Rovafarm Argentina SA CNACAF Sala V del 19.2.2015

481) Edesur SA CSJN del 02.03.2011

482) Accenture SA CNACAF Sala III del 09.10.2008

Prestaciones derivadas en cesiones de derechos o licencias o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el apartado 1) del inciso a) del art. 104 de la LIG

Derechos de autor

Jurisprudencia en materia de derechos de autor

483) Application Software SA CSJN del 22.02.2011

Intereses por préstamos obtenidos en el exterior

Intereses por depósitos en instituciones financieras

Sueldos y honorarios

Alquiler de cosas muebles

Alquiler de inmuebles

Venta de bienes de sujetos empresa del exterior

Inciso residual para las restantes rentas

Opción para determinar la ganancia en forma real

Dividendos y utilidades

Resultado por venta de instrumentos financieros

R.G. 739 Régimen de retención a beneficiarios del exterior

R.G. 3.497 Impuesto a las ganancias. Sujetos comprendidos en convenios sobre doble imposición. Procedimiento informativo

Capítulo 21 Rentas de fuente extranjera.

Pág.452

Rentas de fuente extranjera

Establecimiento permanente del exterior

Determinación del resultado del establecimiento permanente del exterior

Operaciones con sujetos vinculados del exterior

Determinación de la ganancia neta y de la ganancia neta sujeta a impuesto de fuente extranjera

Determinación del resultado impositivo de fuente extranjera del establecimiento permanente del exterior

Conversión a pesos de las ganancias de fuente extranjera obtenidas a través de un establecimiento permanente del exterior

Conversión a pesos de las ganancias de fuente extranjera obtenidas en forma directa en el exterior

Imputación de ganancias y gastos de fuente extranjera

Determinación del resultado del establecimiento permanente del exterior

Imputación del resultado del establecimiento permanente del exterior

Imputación de las rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa

Honorarios de directores, síndicos, etc. residentes en el país de sociedades del exterior

Beneficios de planes de seguro de retiro del exterior

Erogaciones realizadas por empresas del país que constituyan ganancias de fuente argentina para sujetos del exterior

Transparencia fiscal internacional

Trust, Fideicomisos y Fundaciones de interés privado del exterior

Sociedades del exterior sin personalidad fiscal

Sociedades del exterior con personalidad fiscal

Casos en los cuales no resulta de aplicación la transparencia fiscal internacional del art. 130 incisos d), e) y f) de la LIG

Tratamiento de los quebrantos de fuente extranjera

Los quebrantos de fuente extranjera no se pueden computar contra ganancias de fuente argentina

Determinación de la ganancia neta de fuente extranjera

Los quebrantos de fuente argentina se computan contra las ganancias de fuente extranjera

Quebrantos específicos de fuente extranjera por compra venta de acciones e instrumentos financieros

Los quebrantos cedulares de fuente argentina no se pueden computar contra ganancias de fuente extranjera

El MNI y las cargas de familia no pueden generar quebrantos de fuente extranjera

Exenciones de fuente extranjera

Tratamiento de las diferencias de cambio de fuente extranjera

Dictamen sobre diferencias de cambio de fuente extranjera

484) Dictamen (DAT) 40/2005 del 04.07.2005

Salidas no documentadas de fuente extranjera

Rentas de primera categoría de fuente extranjera

Rentas de segunda categoría de fuente extranjera

En las rentas de segunda categoría el costo computable se determina en moneda dura

Rentas de tercera categoría de fuente extranjera

Determinación del resultado impositivo de un establecimiento permanente del exterior

Asignación del resultado impositivo de un establecimiento permanente del exterior

Asignación del resultado impositivo en el caso de las demás sociedades, fideicomisos transparentes, explotaciones unipersonales, y profesiones u oficios que se complementen con una explotación comercial

Valuación de las existencias de bienes de cambio en el exterior. Adecuaciones

Enajenación de bienes de uso, bienes intangibles, inversiones y otros bienes. Determinación del costo computable

Enajenación en el exterior de bienes muebles exportados para consumo en el exterior. Determinación del costo computable

Actualización del costo computable. En las rentas de tercera categoría el costo computable se determina en moneda dura

Disposición de fondos o bienes en el exterior a favor de terceros que no sea en interés de la empresa

Establecimientos permanentes del exterior que realicen actividades de empresas de construcción

Minas, canteras y bosques naturales del exterior

Tipo de cambio para convertir a pesos las operaciones en monedas de distintos países. Tratamiento de las diferencias de cambio

Jurisprudencia

485) TNT Logistics Argentina SA TFN Sala D del 20.10.2021

Establecimientos permanentes con operaciones en monedas de distintos países. Tratamiento de las diferencias de cambio. Remisión de utilidades a sus titulares sujetos empresa

Rentas de cuarta categoría de fuente extranjera

Planes de seguro de retiro del exterior Beneficios netos de aportes

Compensaciones en dinero o en especie gravadas como rentas de cuarta categoría

Deducciones de fuente extranjera

Determinación de la ganancia neta de fuente extranjera

Deducciones generales y especiales de fuente extranjera

Amortizaciones

Actualización de las amortizaciones en el exterior. Conversión a pesos de las amortizaciones

Deducciones no admitidas de fuente extranjera

Determinación del impuesto de fuente extranjera

Crédito por impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior

Crédito de impuesto por impuestos análogos efectivamente pagados correspondientes a rentas de fuente extranjera

Impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior correspondientes a rentas presuntas

Socios o accionistas residentes en el país de sociedades o estructuras del exterior. Impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior por la sociedad o estructura del exterior

Definición de impuestos análogos al impuesto a las ganancias

Se debe tratar de impuestos efectivamente pagados en el exterior

Conversión a pesos de los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior

Titulares de establecimientos permanentes del exterior. Impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior por el establecimiento permanente del exterior

Existencia de ganancias de fuente argentina. Ajuste del impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior por el establecimiento permanente

Conversión a pesos del impuesto análogo efectivamente pagado por el establecimiento permanente del exterior

Período de imputación del impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior

Rentas que tributan por transparencia fiscal (Art. 130 Incisos d), e) y f) de la LIG). Impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior por la sociedad o estructura del exterior

Rentas que no tributan por transparencia fiscal (Art. 130 Incisos d), e) y f) de la LIG). Impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior por la sociedad o estructura del exterior

Rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa. Impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior

Remesa de utilidades a los titulares de establecimientos permanentes del exterior o a los accionistas o socios de sociedades del exterior

Residentes del país que deben liquidar el impuesto análogo en el exterior

Pago de diferencias de impuestos análogos correspondientes a períodos anteriores

Reconocimiento en el exterior de impuestos análogos pagados en exceso

Demás sociedades y explotaciones unipersonales con rentas de fuente extranjera. Cómputo del impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior

El impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior (que resulte no computable en un período fiscal) se puede computar durante los 5 años siguientes

Recupero del impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior. Reducción del crédito de impuesto

Jurisprudencia sobre planificación fiscal internacional

486) Molinos Río de la Plata SA CSJN del 02.09.2021

487) Molinos Río de la Plata SA CNACAF Sala I del 19.05.2016

ACLARACION RESPECTO DE LA JURISPRUDENCIA, LOS DICTAMENES Y LAS OPINIONES DEL FISCO

En los fallos en los dictámenes y en las opiniones del fisco, los destacados son nuestros. Las transcripciones son literales.

=====

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Capítulo 13. DEDUCCIONES.

INDICE

Deducciones

Gastos necesarios para obtener mantener y conservar la fuente

Gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas

Tratamiento de las ganancias no computables a la hora de realizar el prorrateo

Jurisprudencia

Banco Hipotecario SA CNACAF Sala I del 23.02.2023

P & G Holding Company SRL CNACAF Sala IV del 10.09.2023

Telecom Argentina SA CSJN del 27.12.2024

Funarg SRL CSJN del 27.12.2024

Grupo Financiero Galicia SA CSJN del 27.12.2024

Tratamiento de los gastos realizados en el país y en exterior

Resultado por compraventa de instrumentos financieros de fuente extranjera. Deducciones.

Deducciones generales

Intereses de deudas

Principio de afectación patrimonial

Intereses por créditos hipotecarios

Rentas de tercera categoría. Deducción de intereses por deudas financieras contraídas con sujetos vinculados.

Primas de seguro para caso de muerte

Donaciones

Los aportes para jubilaciones y pensiones

Las amortizaciones de los bienes inmateriales

Los aportes para obras sociales y cuotas de medicina prepaga

Los honorarios médicos

Deducción de gastos de medicamentos

ID 667851 del 13/12/2019

Alquiler del inmueble destinado a casa habitación.

R.G. 4.003 Anexo II Apartado D inciso h). Requisitos para el cómputo de la deducción

Grupo de enlace AFIP – CPCECABA del 27.04.2017 (Pregunta n° 6)

Grupo de enlace AFIP – CPCECABA del 27.04.2017 (Pregunta n° 7)

Grupo de enlace AFIP – CPCECABA del 27.04.2017 (Pregunta n° 5)

Aportes a planes de seguro de retiro privados

Servicios con fines educativos y herramientas destinadas a fines educativos

Deducción del 10% del alquiler de inmuebles destinados a casa-habitación. Tanto para el locador y para el locatario

Personal doméstico

Deducciones especiales de primera, segunda, tercera y cuarta categoría.

Los impuestos

Las primas de seguros

Las pérdidas extraordinarias

Delitos cometidos por los empleados

Los gastos de movilidad y viáticos

Las amortizaciones

Amortización de inmuebles

Amortización de bienes muebles

Jurisprudencia

Jurisprudencia relacionada con la deducción de pérdidas extraordinarias

Roque Vasalli SA CSJN del 13.05.1982

Astra Capsa CSJN del 2.02.2011

Jurisprudencia relacionada con la deducción de intereses del impuesto a los réditos

Sociedad Argentina de Edificación SA CSJN del 12.7.1967

Jurisprudencia relacionada con la deducción de amortizaciones

Telintar SA CSJN del 22.05.2012

Telintar SA CNACAF Sala IV del 25.09.2009

Telintar SA TFN Sala B del 28.07.2005

Oleoductos del Valle S.A. C.S.J.N. del 16.02.2010

Yacylec SA CSJN del 27.06.2023

Yacylec SA CNACAF Sala II del 22.11.2023

Transporte Automotores Plusmar S.A. C.N.A.C.A.F. Sala III del 06/10/09

Transporte Automotores Plusmar S.A. T.F.N. Sala A del 30/11/05

Centrales Térmicas Patagónicas SA C.N.A.C.A.F. Sala II del 26.02.09

Oleoducto Trasandino Argentina SA CSJN del 08.04.2008

CEP SA CNACAF Sala I del 30.08.2005

Alto Palermo Shopping Argentina SA TFN Sala D DEL 11.04.2005

Central Costanera SA TFN Sala C del 29.6.2001

Jurisprudencia relacionada con la actualización de las amortizaciones

Telefónica de Argentina SA CSJN del 25.10.2022
Dictamen PGN del 09.06.2020

Telefónica de Argentina SA CSJN del 25.10.2022
Dictamen PGN de 02.2021

Jurisprudencia relacionada con la deducción de gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas

Magdalena Ruiz Guiñazú TFN Sala D del 05.03.2008

Gelblung Samuel CNACAF Sala IV del 14.02.2012

Trucco Pedro Agustín CNACAF Sala IV del 18.06.2013

Fiume Angel TFN Sala A del 12.08.2014

Rosen Mónica Graciela CNACAF Sala III del 21.04.2021

Tavil Juan Manual CNACAF Sala IV del 22.03.2022

Jurisprudencia relacionada con la finalidad económica del gasto

Loma Negra C.I.A.S.A. CNACAF Sala IV del 11.08.2020

Loma Negra C.I.A.S.A. PGN del xx.08.2022

Pan American Energy LLC Sucursal Argentina CSJN del 26.08.2014

Jurisprudencia relacionada con el principio de afectación patrimonial en el caso de una SA

INC SA CSJN del 15.07.2021

Jurisprudencia relacionada con la deducción del impuesto sobre los bienes personales

Aldrey Florencio CNACAF Sala I del 12.06.2018

Ceide Néstor Raúl CNACAF Sala IV del 18.12.2012

Blaquier Carlos Pedro CNACAF Sala IV del 04.09.2013

Dictamen (DAT) 55/2002 del 31.05.2002

Jurisprudencia relacionada con donaciones

Asociación Civil Jockey Club CSJN del 23.11.2004

Jurisprudencia relacionada con la deducción del impuesto al valor agregado

Antares TFN Sala A del 21.09.1992

Ascona SA Cía. de Reaseguros CNACAF Sala II del 02.10.2007

=====

DEDUCCIONES

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR LA FUENTE

Art. 23 de la LIG

El **art. 23 de la LIG**, en materia de deducción de gastos, establece que:

GANANCIA NETA

GASTOS NECESARIO PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR LA FUENTE

Para 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.

GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO

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 30 de la LIG (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

GASTOS RELACIONADOS CON GANANCIAS EXENTAS O NO GRAVADAS

En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto.

INVERSIONES DE LUJO Y RECREO PERSONAL

Cuando el resultado neto de las inversiones de lujo, recreo personal y similares, establecido conforme con las disposiciones de esta ley, acuse pérdida, no se computará a los efectos del impuesto.

=====

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR GANANCIAS GRAVADAS.

Art. 83 de la LIG

El **art. 83 de la LIG**, en materia de deducción de gastos, establece que:

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR GANANCIAS GRAVADAS

Los 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.

GASTOS AFECTADOS A GANANCIAS GRAVADAS, NO GRAVADAS Y EXENTAS. PRORRATEO.

Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar **ganancias gravadas, exentas y/o 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.

TRATAMIENTO DE LAS GANANCIAS NO COMPUTABLES A LA HORA DE REALIZAR EL PRORRATEO

Para realizar el prorrateo entre ganancias gravadas por un lado y ganancias no gravada o exentas por otro lado, cabe preguntarse qué tratamiento reciben las ganancias no computables.

Es decir si deben sumarse a las ganancias gravadas o si por el contrario deben sumarse a las ganancias no gravadas o exentas.

JURISPRUDENCIA

A los efectos del prorrateo de gastos las ganancias no computables deben considerarse como ganancias gravadas.

Banco Hipotecario SA CNACAF Sala I del 23.02.2023

P & G Holding Company SRL CNACAF Sala IV del 10.09.2023

Banco Hipotecario SA CNACAF Sala I del 23.02.2023

Deducción de gastos vinculados con Ingresos no computables

EL TFN CONFIRMO LA DETERMINACION DE OFICIO

LA CNACAF REVOCO LA SENTENCIA DEL TFN

ART. 23. ART. 83 Y ART. 68 DE LA LIG

DIVIDENDOS – UTILIDADES POR PARTICIPACION EN FIDEICOMISOS FINANCIAROS – INTERESES POR PRESTAMOS GARANTIZADOS

SON RENTAS NO COMPUTABLES QUE SE DIFERENCIAN DE LAS RENTAS EXENTAS Y NO GRAVADAS

LOS GASTOS NECESARIOS PARA SU OBTENCION SON DEDUCIBLES

SE DEBE DIFERENCIAR:

-LAS RENTAS GRAVADAS

-LAS RENTAS NO GRAVADAS

-LAS RENTAS EXENTAS

-LAS RENTAS NO COMPUTABLES

“J. Que el Banco Hipotecario S.A. (BHSA) recurrió ante el Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 46/107, 326/433, 643/700 y 923/975) los siguientes actos emitidos por la División Determinaciones de Oficio “A” del Departamento Técnico de Grandes Contribuyentes Nacionales (Subdirección General de Operaciones Impositivas) de la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva (AFIPDGI):

*(i) **La resolución n° 84/2016** (DV DEOA), mediante la cual impugnó la declaración jurada del impuesto a las ganancias (período fiscal 2008) y determinó de oficio el resultado impositivo de fuente argentina (quebranto).*

*El ajuste se sustentó en las observaciones que los funcionarios fiscalizadores realizaron respecto de la **deducción de los gastos vinculados con “ingresos no computables”** obtenidos en ese período fiscal (**dividendos y utilidades por participación en fideicomisos financieros**) al considerar que el BHSA realizó un “prorrateo de gastos” parcial.*

*Puntualmente, observaron dos diferencias de criterio en el “coeficiente de prorrateo de gastos” elaborado por el BHSA: (a) no consideró a los ingresos provenientes de **dividendos cobrados** y de **utilidades correspondientes a certificados de participación en fideicomisos** “en el numerador y el denominador del coeficiente aplicado”; y (b) no incluyó dentro de la “masa de gastos prorrateables” a los “egresos financieros” (a excepción de las erogaciones en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos y del “aporte al fondo de garantía de depósitos”).*

Por consiguiente, la inspección modificó el “coeficiente de prorrateo de gastos” elaborado por el BHSA e incorporó en el numerador y el denominador a los “ingresos no computables” del período fiscal. Y, además, elaboró un “coeficiente específico de prorrateo” sobre los “egresos financieros”, con sustento en que esos egresos también contribuyeron a la obtención de los “ingresos no computables”.

De ese modo, incluyó en la base imponible del impuesto a las ganancias la proporción de los “gastos no deducibles”, que arrojó como resultado una disminución del quebranto operado en el período fiscal investigado.

*(ii) **La resolución n° 59/2017** (DV DEOA), mediante la cual impugnó la declaración jurada del impuesto a las ganancias (período fiscal 2009), determinó de oficio el resultado impositivo de fuente argentina (ganancia) que compensó en su totalidad con el quebranto computable del ejercicio fiscal anterior y estableció el saldo a favor de BHSA en el período investigado.*

*El ajuste se sustentó en las observaciones que los funcionarios fiscalizadores realizaron respecto de la **deducción de los gastos vinculados a los “ingresos no computables”** obtenidos en ese período fiscal (**dividendos e intereses de préstamos garantizados**) al considerar que el BHSA realizó un “prorrateo de gastos” parcial.*

*Concretamente, observaron dos diferencias de criterio en el “coeficiente de prorrateo de gastos” elaborado por el BHSA: (a) no consideró a los ingresos provenientes de **dividendos percibidos** y de **intereses por préstamos garantizados**, “en el numerador y el denominador del coeficiente aplicado”; y (b) no incluyó dentro de la “masa de gastos prorrateables” a los “egresos financieros” (a excepción de las erogaciones en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos).*

*En ese sentido, la inspección modificó el coeficiente elaborado por el BHSA e incorporó, en el numerador y en el denominador, a los “ingresos no computables” del período fiscal (**dividendos percibidos e intereses por préstamos garantizados**), que dio como resultado un mayor gasto no deducible. Y, además, elaboró un “coeficiente específico de prorrateo” sobre los “egresos financieros”, con sustento en que dichos egresos también contribuyeron a la obtención de los “ingresos no computables”.*

De ese modo, al aplicar el nuevo coeficiente, se produjo un incremento del monto de gastos a impugnar en el ejercicio.

*(iii) **La resolución n° 41/2018** (DV DEOA), mediante la cual impugnó la declaración jurada del impuesto a las ganancias (período fiscal 2010), determinó de oficio el resultado impositivo de fuente argentina (quebranto) y estableció un saldo a favor del BHSA en dicho ejercicio.*

*El ajuste fue sustentado en las observaciones que los funcionarios fiscalizadores realizaron respecto de la **deducción de los gastos vinculados con “ingresos no computables”** obtenidos en ese período fiscal (**dividendos, utilidades***

percibidas por la participación en fideicomisos financieros e intereses por préstamos garantizados) al considerar que el BHSA realizó un “prorratio de gastos” parcial.

Puntualmente, procedió de un modo análogo a los dos ajustes anteriores y modificó el coeficiente de prorratio de gastos elaborado por el BHSA.

De esa forma, al aplicar el nuevo coeficiente, obtuvo como resultado un incremento del monto de gastos a impugnar en el ejercicio.

(iv) **La resolución n° 174/2018** (DV DEOA), mediante la cual impugnó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2011 y 2012), determinó de oficio el resultado impositivo de fuente argentina (ganancia) de esos períodos, compensó dichos resultados con quebrantos de ejercicios anteriores (en forma total en el período 2011 y parcial en el período 2012) y determinó el saldo a favor de la AFIP en el período de 2012 en la suma de \$1.936.450,23 (neto del cómputo de retenciones y/o percepciones, y del monto del impuesto declarado en la rectificativa n° 1, que fue totalmente compensado por el pago en exceso efectuado en el impuesto a la ganancia mínima presunta del mismo período).

El ajuste se sustentó en las observaciones que los funcionarios fiscalizadores realizaron respecto de la **deducción de los gastos vinculados con “ingresos no computables”** obtenidos en ese período fiscal (**dividendos, y utilidades percibidas por la participación en fideicomisos**) al considerar que el BHSA realizó un “prorratio de gastos” parcial.

Por consiguiente, procedió de un modo análogo a los ajustes anteriores y modificó el coeficiente de prorratio de gastos elaborado por el BHSA.

De esa manera, al aplicar el nuevo coeficiente, obtuvo como resultado un incremento del monto de gastos a impugnar en los ejercicios investigados.

FUNDAMENTOS DE LA AFIP PARA IMPUGNAR LA DEDUCCION DEL GASTO

II. Que los ajustes practicados en las referidas resoluciones fueron sustentados en los siguientes fundamentos:

(i) Para la determinación de la ganancia neta sujeta a impuesto, la ley del impuesto a las ganancias (LIG) **admite la deducción de todos los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las rentas gravadas.**

(ii) El método aplicable para concretar dicha imputación consiste, en principio, “en individualizar o atribuir en forma directa los gastos a cada fuente productora de renta” y, sólo cuando aquéllos se vinculan con la generación de distintos tipos de rentas, deben ser atribuidos a cada una de esas rentas “en la parte o proporción respectiva”. Es decir que **si el sujeto pasivo obtuvo simultáneamente rentas “gravadas” y “no gravadas o exentas”,** y existen gastos comunes a ambas categorías de ganancias, se aplicará como procedimiento general de imputación de dichos gastos el **prorratio según el porcentaje de las “rentas gravadas” con relación a la “ganancia total”** obtenida por el sujeto.

(iii) Si bien el **tratamiento de los dividendos** en la LIG fue modificado en el tiempo, el régimen **siempre se orientó a gravar la materia imponible sólo en cabeza de uno de los sujetos: “la sociedad o el accionista, pero no en la de ambos”.**

(iv) El **artículo 64 de la LIG** (HOY ART. 68 DE LA LIG) establece que **los 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 efectos de la determinación de la ganancia neta se deducirán, con las limitaciones establecidas en la ley, todos los gastos necesarios para la obtención del beneficio, a condición de que no hubieren sido considerados en la liquidación del gravamen.

(v) **Si el Congreso Nacional hubiese querido desgravar los dividendos en cabeza del accionista, las ganancias de los fideicomisos o los intereses por préstamos garantizados, habría modificado el objeto del impuesto para excluirlos o creado una exención, pero no hizo ninguna de las dos cosas. Por tanto, esas rentas están incluidas en el objeto del gravamen.**

(vi) El significado del término “no computable” “refiere a “algo que no se debe tomar en cuenta”, pero no a “algo ajeno o que no pertenece”.

En el impuesto a las ganancias los dividendos, los resultados de los fideicomisos y los intereses por préstamos garantizados “no se deben computar, considerar, contar, pero ello no significa que sean ajenos (que no formen parte) de la materia imponible”.

(vii) **Los gastos cuya deducción admite la LIG deben guardar relación de causalidad con las ganancias “gravadas o computables”** a los efectos de la conformación de la base imponible. La ley determinó, por ejemplo, que sólo se dedujeran los impuestos que gravan bienes afectados a la obtención de ganancias gravadas que sean computables en el gravamen para el sujeto pasivo. Para realizar el prorratio, **las rentas “no computables y exentas” deben ser tratadas con alcance similar,** “lo contrario conduciría a que los costos incurridos para producir rentas no imponibles se transformen en quebrantos, lo cual está imposibilitado en la propia economía del impuesto”.

(viii) **Resulta indiferente el carácter de “exenta o no computable” de una renta a efectos de no considerar a las erogaciones relacionadas con ellas como gastos necesarios,** “ya que estos, para que tengan justamente tal carácter, deben responder a los requisitos de estar destinados a obtener, mantener o conservar réditos gravados”. La inexistencia de computabilidad provoca la improcedencia de la deducción de los gastos.

(ix) Las ganancias provenientes de los dividendos, de los resultados de participación en fideicomisos financieros y de los intereses por préstamos garantizados, constituyen ganancias “no computables” y forman parte del prorrateo de gastos de la misma manera que las ganancias “exentas y no gravadas”.

SENTENCIA DEL TFN

III. Que la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones recurridas por el BHSA, con costas, y reguló los honorarios a favor de los profesionales intervinientes por la AFIP-DGI (ver el pronunciamiento de fs. 1090/1095).

Para decidir de ese modo, expuso diversos fundamentos:

(i) El BHSA plantea que la AFIP efectuó un examen incorrecto de las normas aplicables al caso y sostiene que los “ingresos no computables” se caracterizan por permitir la plena deducción de los gastos que puedan tener asociados.

(ii) “En un antiguo precedente, este Tribunal expresó que ‘resulta 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 estar destinados a obtener, mantener o conservar réditos gravados, lo que no ocurriría tampoco dentro de dicha calificación de réditos no computables, pues la inexistencia de computabilidad provocaría igualmente la improcedencia de la deducción de los gastos’ (sentencia de fecha 30 de octubre de 1970 recaída en la causa ‘Santa Marta S.A.’).”

(iii) “No resultan atendibles las quejas que formula la actora sobre la mención que hace el juez administrativo sobre dicho precedente, puesto que más allá de que al momento de su dictado no se encontraba vigente la ley del impuesto a las ganancias lo cierto es que la situación allí resuelta resulta análoga a la aquí planteada”.

(iv) “Donde haya un ingreso que forme parte de la base imponible del impuesto, habrá costos deducibles si simultáneamente respetan la causalidad legalmente preordenada. El análisis debe circunscribirse subjetivamente a las relaciones fiscales de cada uno de los contribuyentes involucrados. Es decir, la sociedad pagó el impuesto por obtener un resultado que posteriormente se distribuye entre sus accionistas y así también pudo deducir los gastos respectivos que insumió en su generación. El resultado que distribuye la sociedad pagadora por medio de dividendos ya fue objeto del correspondiente neto de los gastos necesarios para la producción de dicho rendimiento. Ya son resultados netos que fueron sometidos al impuesto, por lo que no corresponde gravarlos nuevamente en cabeza del accionista que nada habrá de pagar por ellos en concepto de este impuesto y, por lo tanto, nada habrá de deducir a su respecto”.

(v) A partir de esas premisas, “resta analizar las pruebas ofrecidas por la actora como sustento de su posición, y cuya producción fue admitida por el Tribunal”.

(vi) Acerca del “informe técnico jurídico”, las respuestas brindadas “son ‘opiniones’ (...) que vierte el profesional sobre la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, y que de su lectura se evidencia que sigue el mismo lineamiento que la recurrente expone en su escrito de inicio, lo que lejos está de ser un aporte imparcial sobre la materia en debate, sin que ello implique de modo alguno desmerecer la tarea realizada por el letrado, sino que las conclusiones a las que arriba no acercan, en consecuencia, nuevos elementos y se basan además en informes referidos por la propia entidad recurrente -sin el sustento documental que la avale-, (...) lo que le resta objetividad”.

(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA

VI. Que la cuestión a resolver reside en determinar si a efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias los gastos vinculados a los “ingresos no computables” son plenamente deducibles sin necesidad de prorrateo, como sostiene el BHSA, o si, según afirma la AFIP-DGI, en las determinaciones de oficio que fueron convalidadas por el Tribunal Fiscal, la inexistencia de “computabilidad” provoca la improcedencia de la deducción de los gastos relacionados con las rentas “exentas o no computables”, formando parte del prorrateo de gastos.

LA CAMARA ANALIZA EL ART. 23, EL ART. 83 Y EL ART. 68 DE LA LIG

VII. Que con esa finalidad, es conveniente efectuar una reseña de las normas que resultan pertinentes para resolver esa controversia, según el texto vigente en los períodos fiscales investigados.

(i) A efectos de la liquidación del gravamen, la regla general para la deducción de los gastos está contenida en los artículos 17 y 80 de la LIG (HOY ART. 23 Y ART. 83 DE LA LG).

ART. 23 DE LA LIG

La primera norma dispone que “para 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. (...) En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto”.

ART. 83 DE LA LIG

La segunda norma establece que “los 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”.

En este punto cabe resaltar que el artículo 117 del decreto reglamentario de la LIG 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 obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, se entenderá que estas últimas comprenden también a los resultados exentos del gravamen” y exceptúa de la aplicación de la regla de prorrateo únicamente a las rentas alcanzadas por la exención prevista en el inciso ‘1’ del artículo 20 de la LIG.

ART. 68 DE LA LIG

(ii) Paralelamente, el artículo 64 de la LIG 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”. Y agrega que “igual tratamiento otorga a las utilidades que los sujetos comprendidos en los apartados 2, 3, 6 [fideicomisos] y 7 del inciso a) del artículo 69, distribuyan a sus socios o integrantes”.

CALIFICACION DE LA RENTAS

VIII. Que de la lectura de esas normas se advierte, por un lado, que el Congreso Nacional utilizó diferentes términos para calificar a las rentas obtenidas por las personas obligadas al pago del impuesto a las ganancias, a saber: “**rentas gravadas**”, “**rentas no gravadas**”, “**rentas exentas**” o “**rentas no computables**”; y, por otro lado, que, a efectos de la determinación del gravamen, el tratamiento concerniente a la deducción de los gastos vinculados con dichas rentas también es diferente.

A partir de las definiciones expuestas por la doctrina especializada en la materia¹, se advierte que cada uno de esos términos presentan características distintivas.

De ese modo, puede retenerse los siguientes conceptos:

(i) “**Rentas gravadas**”: Son los ingresos respecto de los cuales se verifican las condiciones establecidas en la definición del hecho imponible con arreglo a los artículos 1° y 2° de la LIG² (según el texto vigente al momento en que se practicaron los ajustes examinados). Para la determinación del gravamen, son deducibles los gastos efectuados con el objeto de obtener, mantener y conservar la fuente generadora de esas rentas.

(ii) “**Rentas no gravadas**”: son los ingresos que no poseen encuadramiento en la definición del hecho imponible y, por tanto, se encuentran al margen del impuesto. Consecuentemente, las erogaciones incurridas para generar esos ingresos no son deducibles a efectos de la determinación del gravamen.

(iii) “**Rentas exentas**”: son los ingresos que si bien presentan las características del hecho imponible definido en los artículos 1° y 2° de la LIG, el Congreso Nacional decidió dispensarlos del pago del gravamen.

Los gastos vinculados con este tipo de rentas no son deducibles; a efectos de la determinación del gravamen debe efectuarse el prorrateo de gastos previsto en el artículo 80 (ver, asimismo, artículo 117 del decreto reglamentario de la LIG).

(iv) “**Rentas no computables**”: si bien se trata de ingresos gravados por el impuesto, la LIG dispone que no deben ser considerados a efectos de la liquidación del gravamen. Y en cuanto a los gastos vinculados con estas rentas, la LIG permite su deducción (artículo 64, segundo párrafo).

PAMPA ENERGIA CNACAF SALA I DEL 04.04.2018

IX. Que en línea con las definiciones ofrecidas por la doctrina, **esta sala**, en la causa n° 36.538/2014 “**Pampa Energía SA c/ EN- AFIP- DGI s/ Proceso de Conocimiento**”, pronunciamiento del 4 de abril de 2018, ha señalado:

(i) “**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 (Fernández, Luis Omar ‘El tratamiento de los dividendos en el impuesto a las ganancias. A propósito del fallo Macchiavello’;

Revista de Impuestos, La Ley, 2006-13); y

(ii) “**los 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 (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, causa ‘Bazar Avenida SA s/ Recurso de apelación’, pronunciamiento del 21 de diciembre de 2016)’**”.

PAMPA ENERGIA CSJN DEL 17.12.2020

Cabe destacar que **esa decisión adquirió firmeza en virtud de que la Corte Suprema de Justicia de la Nación desestimó, por inadmisión, el recurso extraordinario interpuesto por la AFIP-DGI (ver el pronunciamiento del 17 de septiembre del 2020)**.

X. Que a partir del texto de las normas aplicables, reseñadas en el considerando VII, las definiciones aportadas por la doctrina y las consideraciones expuestas **por esta sala en el precedente “Pampa Energía S.A.” (considerandos VIII y IX), se 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 “prorratio de gastos” contemplada en el artículo 80 de la LIG (HOY ART. 83 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 “prorratio de gastos” establecido en esos artículos sino que, contrariamente, el segundo párrafo del artículo 64 de la LIG (HOY ART. 68 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 “prorratio de gastos” deja sin sentido la previsión contenida en el segundo párrafo del artículo 64 de la LIG (HOY ART. 68 DE LA LIG) que posibilita la deducción de los “gastos necesarios”.**

XI. Que en un sentido análogo se han expedido otras salas de esta cámara:

TELECOM ARGENTINA SA CNACAF SALA IV DEL 23.08.2022

(i) En la causa n° 9.548/2021 **“Telecom Argentina S.A. (TF 70161445-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 23 de agosto de 2022, la Sala IV sostuvo:**

“El carácter legal de los dividendos no resulta ser, para su beneficiario, el de ‘exentos’ o ‘no gravados’ o ‘no comprendidos’, sino el de ‘no computables’. (...) Las ganancias obtenidas por las sociedades mencionadas en el art. 69 de la ley del impuesto, que se distribuyen en forma de dividendos o utilidades, según corresponda, son no computables para los beneficiarios que reciben dichas rentas, a fin de evitar una doble imposición (los sujetos que las distribuyen ya han tributado el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los dividendos o utilidades distribuidos). (...) De este modo, los 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”.

“Las sucesivas reformas legislativas han puesto de resalto la vinculación existente entre la renta ‘no computable’ y la deducibilidad de los gastos asociados (véase por ejemplo, la alusión expresa a la aplicación o no del prorratio previsto en el art. 80 y la posterior incorporación del segundo párrafo del art. 64 de la LIG). En consecuencia, es desacertado colegir (...) que la utilización de la terminología ‘no computable’ carece de efectos respecto de la deducibilidad de los gastos vinculados a ella. Por el contrario, es razonable concluir que el legislador incorporó una nueva categoría de renta y determinó el tratamiento aplicable a sus gastos asociados, a propósito de la existencia de ‘rentas exentas’ y ‘no alcanzadas’ y sus correspondientes disposiciones en materia de gastos (art. 17 y 80 de la LIG)”.

“La ratificación del criterio fiscal equivaldría a desoír y deslegitimizar la letra [del artículo 64 de la LIG] en cuanto dispone que ‘(...) 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 del gravamen”.

“El segundo párrafo del art. 64 de la LIG: (i) despeja toda duda con relación a las ganancias de tercera categoría y (ii) ratifica la improcedencia de asimilar la renta ‘no computable’ a la ‘renta exenta’ o ‘no alcanzada’ en materia de gastos”.

GRUPO FINANCIERO GALICIA CNACAF SALA V DEL 27.11.2018

(ii) En la causa n° 66.322/2017 **“Grupo Financiero Galicia S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 27 de noviembre de 2018, la Sala V señaló:**

“El argumento de la [AFIP-DGI] referido al carácter de no computables de los dividendos en la determinación de la ganancia neta, no resulta suficiente para desvirtuar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación. En efecto, la expresión utilizada por el legislador en el artículo 64 de la LIG únicamente alcanza a los beneficiarios (conforme la letra clara de la norma), más no significa que esa renta (de tercera categoría) no se encuentre alcanzada por el tributo. Por el contrario, debe entenderse que es la sociedad la que debe liquidar e ingresar el gravamen correspondiente aplicable sobre los dividendos, de modo tal que el beneficiario no los computará en la determinación de su ganancia neta.

De lo contrario, se generaría una doble imposición sobre la misma porción de renta, primero en cabeza de la sociedad y luego en cabeza del beneficiario”.

“El análisis que antecede respecto de los dividendos no resulta baladí. Al contrario, genera consecuencias directas en relación con todos los elementos de la obligación jurídico-tributaria, entre los que se encuentran los gastos deducibles. Por lo que ninguna duda puede existir acerca del derecho de la recurrente de deducir como gastos necesarios para la determinación de su ganancia neta, los intereses devengados por los préstamos por ella tomados para la adquisición de acciones (conf. arts. 17, 80 y 81 inc. a) de la LIG)”.

IVAX ARGENTINA SA PGN DEL 17.08.2022

XII. Que, asimismo, debe destarse que en un caso análogo (causa CAF 33717/2017/1/RH1. “Recurso Queja N° 1 - **Ivax Argentina SA** C/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”), la **Procuración General de la Nación, en el dictamen del 17 de agosto de 2022, expuso:**

(i) "Es principio inconcuso de hermenéutica que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 320:61 y 305; 323:1625, entre otros)".

(ii) "Si la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que ellos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:165; 304:1820, entre otros)".

(iii) "No puede ignorarse que el art. 17 de la LIG, invocado por la AFIP como sustento de su posición, únicamente prohíbe la deducción de los gastos relacionados con ganancias 'exentas' o 'no gravadas' en el impuesto, mas no los vinculados a las 'no computables'".

(iii) "Lo expuesto (...) resulta plenamente corroborado por el segundo párrafo del art. 64, en el que expresamente se autoriza la deducción de los gastos necesarios para la obtención de los beneficios no computables en el cálculo de la ganancia neta del contribuyente".

(iv) "Por lo tanto, aplicar la limitación del art. 17 a tales dividendos implicaría prescindir de la letra empleada tanto en ese precepto cuanto en el art. 64 de la LIG, extendiendo las previsiones del primero a un supuesto no previsto por legislador, cuya inconsecuencia o imprevisión no corresponde presumir".

CONCLUSION DE LA CAMARA

XIII. Que, en suma, **cabe concluir** en que **las rentas obtenidas por el BHSA provenientes de los dividendos, de los resultados de participación en fideicomisos financieros y de los intereses por préstamos garantizados, constituyen rentas "no computables" que se diferencia de los conceptos de rentas "exentas" y "no gravadas", razón por la cual los gastos necesarios para la obtención del beneficio son plenamente deducibles** en los términos del artículo 64 de la LIG (HOY ART. 68 DE LA LIG).

XIV. Que por tanto, corresponde admitir los agravios ofrecidos por el BHSA, revocar el pronunciamiento recurrido y dejar sin efecto las resoluciones n°s 84/2016, 59/2017, y 41 y 174/2018 de la División Determinaciones de Oficio "A" del Departamento Técnico de Grandes Contribuyentes Nacionales (Subdirección General de Operaciones Impositivas) de la AFIP-DGI.

XV. Que las costas deben ser impuestas, en ambas instancias, a la AFIP-DGI vencida (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

XVI. Que en atención al modo en que se decide, deviene insustancial examinar los restantes planteos formulados por el BHSA.

XVII. Que teniendo en cuenta la imposición de las costas a la AFIPDGI, corresponde dejar sin efecto las regulaciones de los honorarios fijadas en los puntos 2 a 7 de la sentencia de fs. 1090/1095 y declarar abstracto emitir un pronunciamiento sobre las apelaciones deducidas contra aquéllas en las presentaciones de fs. 1094 y punto VIII del escrito de fs. 1128/1214.

En mérito de las razones expuestas, **el tribunal RESUELVE**: 1. Admitir los agravios del Banco Hipotecario S.A, **revocar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación** de fs. 1090/1095 y **dejar sin efecto las resoluciones** n°s 84/2016, 59/2017, y 41 y 174/2018 de la División Determinaciones de Oficio "A" del Departamento Técnico de Grandes Contribuyentes Nacionales (Subdirección General de Operaciones Impositivas) de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva. 2. Imponer las costas de ambas instancias a la parte vencida. 3. Dejar sin efecto las regulaciones de los honorarios fijadas en el pronunciamiento recurrido y declarar insustancial el tratamiento de los recursos dirigidos contra aquéllas".

P & G Holding Company SRL CNACAF Sala IV del 10.09.2023

Deducción de gastos (Intereses y Diferencias de cambio).

Por un préstamo contraído en el exterior.

Para adquirir acciones.

Los dividendos son no computables.

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la resolución del TFN.

Dentro del objeto social se incluye la compraventa y la permuta de toda clase de títulos, acciones y valores públicos y privados.

Interpretación del art. 68 de la LIG.

La CNACAF recuerda el estado de la jurisprudencia.

Banco Hipotecario S.A. CNACAF Sala I del 23/02/23.

HSBC Argentina Holdings SA CNACAF Sala II del 01.07.2022.

Grupo Financiero Galicia S.A. CNACAF Sala V del 27.11.2018.

Ivax Argentina S.A PGN del 17/08/22.

Grupo Financiero Galicia SA. PGN del 14/10/22).

A los efectos del prorrateo de gastos.

Las rentas no computables no resultan equiparables a rentas no gravadas o a rentas exentas.

“1º) Que, a fs. 893/905 el **Tribunal Fiscal de la Nación revocó las resoluciones 173/07 y 81/08** mediante las cuales se había determinado de oficio la obligación de la actora en el **Impuesto a las Ganancias por los períodos 2002, 20003 y 2004**, con intereses y multa y confirmó la resolución 5/10, por la cual se había determinado de oficio la obligación tributaria de Procter & Gamble Argentina SRL, en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2002, con más intereses y multa, reduciendo la sanción aplicada a su mínimo legal. Impuso las costas por sus respectivos vencimientos.

Para así resolver efectuó las siguientes consideraciones:

DEDUCCION DE INTERESES Y DIFERENCIAS DE CAMBIO

DE UN PRESTAMO CONTRAIDO EN EL EXTERIOR

PARA ADQUIRIR ACCIONES

a.- Con relación a la determinación de oficio efectuada por P&G Holding Company correspondiente a los períodos 2002 a 2004: la controversia había quedado circunscripta a determinar si los **gastos (intereses y diferencias de cambio) relacionados con el préstamo del exterior contraído con la firma P&G Financial Services (Irlanda) - integrante del mismo grupo económico-**, y que habían sido destinados a **la adquisición del 50% del paquete accionario de la empresa Productos Sanitarios SA**, resultaban deducibles del balance impositivo.

DESTINO DE LOS FONDOS

b.- Al respecto ponderó que con relación al **destino de los fondos dados en préstamo** por la empresa Procter & Gamble Financial Services (Irlanda), de la prueba pericial producida como también de la aclaración presentada por los peritos surgía que **no fueron aplicados íntegramente a la compra del 50% del paquete accionario** de Productos Sanitarios SC, sino que **una parte se utilizó para otorgar un préstamo** a la sociedad antes mencionada, puntualizando expresamente el perito contador del Fisco que **el porcentaje que surge de relacionar el monto total del préstamo obtenido con el de la adquisición de la firma Productos Sanitarios SC es de un 93,63 %**, correspondiendo el 6,37% restante al otorgamiento de un crédito a esta misma empresa.

OBJETO SOCIAL

c.- Por ello consideró acreditado que **formaba parte del objeto social de la actora la compraventa y permuta de toda clase de títulos, acciones y valores públicos y privados** y todo tipo de participaciones en empresas mediante inversiones de capital o préstamos, así como también en la adquisición y/o mantenimiento de participaciones accionarias en sociedades existentes o a crearse, situación que ha sido reconocida por el propio organismo fiscal en la resolución apelada. De modo que, no cabía más que concluir que **el pasivo contraído por la actora con su vinculada irlandesa resultaba ser un gasto vinculado con la obtención, conservación y mantenimiento de rentas gravadas**. Por ello correspondía revocar la determinación de oficio efectuada por P&G Holding Company respecto de los períodos 2002 a 2004 como también la multa impuesta.

(..)

SENTENCIA DE LA CNACAF

4º) Que, con relación a la cuestión referida a la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias efectuada a P&G Holding Company, períodos fiscales 2002, 2003 y 2004, cabe señalar que la fiscalización constató que P&G Holding SRL había obtenido ingresos, en los períodos fiscales 2002 y 2003, generados por su participación accionaria en sociedades del grupo económico, por actividades de financiación y también por la prestación de servicios de gerenciamiento.

Asimismo, del relevamiento efectuado respecto de los ingresos declarados en el IVA la fiscalización pudo verificar que correspondían a intereses por servicios de administración y recupero de gastos.

En el período 2004 esta contribuyente dejó de prestar servicios a sociedades relacionadas, declarando ingresos derivados de su tenencia accionaria, exclusivamente.

APORTE IRREVOCABLE

A los fines de poder realizar las inversiones mencionadas debió contar con fondos suficientes a efectos de poder desarrollar su objeto social. En función de ello, el 31-3-1998 P&G Holding Company SA recibió la suma de **U\$S 149.988.000 en concepto de aporte irrevocable**, el que fuera aprobado por Acta de Directorio N° 3 y Acta de Asamblea General Extraordinaria N° 1, ambas del 16-6-1998.

PRESTAMO

En esa misma fecha **celebró un contrato de préstamo con Procter & Gamble Financial Services (Irlanda)**, a través del cual este último se comprometió a entregarle la suma de **U\$S 120.000,00**, habiendo sido acreditada en esa fecha en el Banco Citibank la suma de **U\$S 106.806,000**. Dicho contrato fue ratificado por Acta de Directorio N° 4 del 20-6-1998.

CANCELACION DEL PRESTAMO MEDIANTE OTRO PRESTAMO

Con respecto a la **forma de cancelación del pasivo mencionado, la deuda contraída con la sociedad irlandesa fue extinguida con un préstamo obtenido en el mes de junio de 1999 con P&G del Reino Unido**, subsidiaria de Procter & Gamble Company (USA). Dicho préstamo fue posteriormente cancelado en mayo de 2001 con un préstamo contraído con la empresa **Max Factor KK (Japón)**, también subsidiaria de la empresa norteamericana. Finalmente, la deuda contraída con la empresa japonesa, en noviembre de 2002, fue cedida a **Procter & Gamble Company (USA)** y **P&G Industrial SCA (Venezuela)**, quienes el 15-11-2002 la convirtieron en aportes irrevocables.

DESTINO DE LOS FONDOS DEL APORTE IRREVOCABLE Y DE LOS PRESTAMOS

ADQUISICION DE ACCIONES

Es dable señalar que **el destino de los fondos obtenidos a través del aporte irrevocable** efectuado por la empresa The Procter & Gamble Company (USA) y del préstamo realizado por la empresa Procter & Gamble Financial Services (Irlanda) se vinculó con la adquisición del 50% del paquete accionario de Productos Sanitarios SA, cuyo titular era la empresa chilena CMPC Productos Tissue SA, conforme surgió de lo informado por la actora mediante nota, así como también del Libro de Registro de Acciones N° 1 de Productos Sanitarios SA, del Acta de Directorio N° 5 y del Libro Diario N° 1.

En razón de ello, le fue debitado a la contribuyente la suma de U\$S 256.805.250, de su cuenta bancaria N° 3621-7076 del Citibank Sucursal Nueva York, de acuerdo a lo observado en el extracto bancario.

DEDUCCION DE INTERESES Y DIFERENCIAS DE CAMBIO ORIGINADOS EN LOS PRESTAMOS

La fiscalización actuante detectó que la contribuyente **dedujo del balance impositivo importes en concepto de intereses y diferencias de cambio negativas, originadas en los mencionados préstamos**. Estos fueron aplicados, como ya se dijo, a la adquisición de un porcentaje del paquete accionario de la empresa Productos Sanitarios SA, cuya renta **(dividendos), no resulta computable en el Impuesto a las Ganancias, según lo dispuesto por los art. 46 y 64 de la ley** del gravamen, por lo que es inadmisibles la deducción de los referidos cargos negativos, conforme los arts. 17 y 80 (HOY ART. 23 Y ART. 83 DE LA LIG), según lo entendió el Fisco (ver resolución 173/2007) (fs. 7/30).

5°) Que, **la cuestión en debate requiere determinar si los gastos vinculados a la adquisición del 50% del paquete accionario a la empresa Productos Sanitarios SC resultan deducibles en el Impuesto a las Ganancias**.

6°) Que, en primer término, es conveniente reseñar la normativa vigente en el período fiscal aquí involucrado. Ello así, cabe tener en consideración lo establecido en los artículos 17, 45, 46, 64, 69 bis y 80 de la LIG (**texto vigente con anterioridad a la reforma introducida por la ley 27.430** -B.O. 29/12/17-) y el artículo 117 del decreto 1344/98.

HOY ART. 23 DE LA LIG

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR LA FUENTE

El art. 17 de la LIG dispone que "Para 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".

HOY ART. 48 DE LA LIG

RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA

A su turno, el art. 45 del mismo cuerpo legal reza, en su parte pertinente, que: "En 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".

RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA. HOY ARTICULO DEROGADO. LOS DIVIDENDOS ERAN NO COMPUTABLES

El art. 46 establece que "Los 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".

RENTAS DE TERCERA CATEGORIA. HOY ART. 68 DE LA LIG. LOS DIVIDENDOS SON NO COMPUTABLES

El artículo 64 prescribe que "Los 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".

IMPUESTO DE IGUALACION. HOY DEROGADO

Por su parte, en el artículo 69 bis, se establece que "Cuando 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 restar 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.”

HOY ART. 83 DE LA LIG

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR RENTAS GRAVADAS

El art. 80 señala que “Los 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”.

HOY ART. MODIFICADO

Por último, el art. 117 del decreto reglamentario de la LIG 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”.

*7°) Que, este Tribunal analizó los antecedentes normativos y las modificaciones que fueron incorporadas por el legislador a lo largo del tiempo respecto al tratamiento de los dividendos en el Impuesto a las Ganancias en la causa 9548/2021 caratulada “**Telecom Argentina SA** (TF 70161445-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, **sentencia del 23/08/22 (considerando 7°)**, a la cual se remite en honor a la brevedad.*

*En dicha ocasión, **concluyó** que la evolución normativa supra referenciada: (i) demuestra que los dividendos derivan de renta alcanzada por el Impuesto a las Ganancias en cabeza de la sociedad que los distribuye y comportan ganancia “no computable” para los accionistas receptores a fin de evitar la doble imposición de una misma renta imponible; y (ii) da cuenta de las consecuencias que genera la calificación de rentas “no computables” en materia de deducibilidad de gastos a ellas asociados.*

INTERPRETACION DEL ART. 68 DE LA LIG

NO SE TRATA DE UNA RENTA NO ALCANZADA

NO SE TRATA DE UNA RENTA EXENTA

*Consecuentemente, la expresión utilizada por el Congreso Nacional en el artículo 64 de la LIG 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 SA** c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, **sentencia del 27/11/18** y **Sala II in re “HSBC Argentina Holdings SA** - TF 48911-I c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, **sentencia del 1°/07/22**).*

*En este escenario, es dable destacar que **tampoco corresponde calificar la referida renta como “exenta”** puesto que el artículo 18 inc. a, de la LIG vigente en el período bajo análisis, alude al período en que se imputarán los dividendos de acciones y los intereses de títulos, mientras que su artículo 20 no incorpora a los dividendos dentro de las exenciones allí previstas, todo lo cual ratifica su “gravabilidad” (cfr. **Sala V, in re “Grupo Financiero Galicia SA** c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, **sentencia del 27/11/18**).*

*Asimismo, las sucesivas reformas legislativas han puesto de resalto la vinculación existente entre la renta “no computable” y la deducibilidad de los gastos asociados (véase, por ejemplo, la alusión expresa a la aplicación o no del prorrateo previsto en el art. 80 y la posterior incorporación del segundo párrafo del art. 64 de la LIG). En consecuencia, **es desacertado colegir que la utilización de la terminología “no computable” carece de efectos respecto de la deducibilidad de los gastos vinculados a ella.** Por el contrario, es razonable concluir que el legislador incorporó una nueva categoría de renta y determinó el tratamiento aplicable a sus gastos asociados, a propósito de la existencia de “rentas exentas” y “no alcanzadas” y sus correspondientes disposiciones en materia de gastos (art. 17 y 80 de la LIG).*

Máxime, si se atiende a la previsión expresa incorporada en el segundo párrafo del art. 64 de la LIG. En efecto, la ratificación del criterio fiscal receptado en el pronunciamiento apelado, equivaldría a desoír y deslegitimar la letra de la ley en cuanto dispone que “(...) 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 del gravamen (el destacado es propio).

*En este sentido y recordando uno de los postulados básicos en materia de hermenéutica jurídica, atinente a que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y que las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, el que tienen en la vida diaria, la Corte federal ha dicho que, “si la ley emplea determinados términos, la guía interpretativa más segura es la que indica que ellos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito” (del dictamen de la Procuración General de la Nación, al que se remitió in re “Agua y Energía Eléctrica S.E. c/ Montelpare, Gustavo s/ expropiación incidente de desindexación”, **sentencia del 8/07/03**). Por otro lado, “no puede entenderse que exista una redacción descuidada o desafortunada del legislador” (arg. de Fallos: 328:456), toda vez que “la inconsecuencia del legislador no se presume” (Fallos: 306:721; 307:518 y 319:2249).*

En esta línea, aquel Tribunal ha sostenido reiteradamente que, al interpretar una norma, se deberá dar pleno efecto a la intención del legislador, y que la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir de su texto (Fallos: 308:1745; 318:1887). En este sentido, cuando la norma no exige esfuerzo en su hermenéutica debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por aquella (Fallos: 311:1320; 315:727; 321:802; 326:756; 327:5614; 329:3470). De no respetarse este principio, podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivalga a prescindir de ella (cfr. esta Sala in re "SAF Zona Franca y MSA c/ EN-DGA-Resol 4326/08 (Expte 606669/01) s/ Dirección General de Aduanas", sentencia del 29/12/20).

Ello, sin soslayar que, "la misión de los jueces es dar pleno efecto a las normas vigentes sin sustituir al legislador ni juzgar sobre el mero acierto o conveniencia de disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus propias facultades" [del dictamen de la Procuración General de la Nación, al que remitió la Corte Suprema, in re "Martínez, Alberto Manuel c/ Universidad Nacional de Tucumán", sentencia del 12/12/06 (Fallos: 329:5621); esta Sala en autos "Bona Fields S.A. (TF 36.594) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sentencia del 26/5/15; y, in re "Turismo Doss S.A. c/ EN-AFIP-DGI Resol 1/11 (NGDE) s/ proceso de conocimiento", sentencia del 21/10/21, entre otros].

CONCLUSION

Es dable concluir entonces que la definición empleada por la LIG al calificar a los dividendos como ganancia "no computable" adquiere relevancia respecto a la deducción de gastos -y aun cuando podría sostenerse que la referida calificación no implica per se la habilitación a deducirlos puesto que el legislador decidió consignarlo de modo expreso-, lo cierto es que el segundo párrafo del art. 64 de la LIG: (i) despeja toda duda con relación a las ganancias de tercera categoría y (ii) ratifica la improcedencia de asimilar la renta "no computable" a la "renta exenta" o "no alcanzada" en materia de gastos (conf. causa "Telecom" ya citada).

ESTADO DE LA JURISPRUDENCIA (CAMARA Y PGN)

El criterio adoptado por esta Sala se corresponde con los lineamientos aplicados por la Sala I in re "Banco Hipotecario S.A. c/ Dirección General Impositiva", sentencia del 23/02/23; la Sala II in re "HSBC Argentina Holdings SA" ya citado; la Sala V en la causa "Grupo Financiero Galicia S.A." supra referenciada; y la Procuradora Fiscal ante la Corte Suprema en la causa 33717/2021/1/RH1, "Recurso Queja N° 1 - Ivax Argentina S.A c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", dictamen del 17/08/22 y en la causa "Grupo Financiero Galicia SA." -ya citada-, dictamen del 14/10/22).

A LOS EFECTOS DEL PRORRATEO DE GASTOS

LAS RENTAS NO COMPUTABLES NO RESULTAN EQUIPARABLES A RENTAS NO GRAVADAS O A RENTAS EXENTAS

En este escenario, se colige que **las rentas "no computables" no resultan equiparables a las "rentas no gravadas" o "exentas" a efectos de aplicar el "prorrateo de gastos"** tal como pretende el Fisco Nacional. En consecuencia, cabe concluir que los dividendos constituyen ganancia gravada por la que la sociedad participada ya pagó el gravamen; circunstancia por la cual aquéllos comportan en todo momento renta no computable en cabeza del accionista: ya sea al determinar el monto de la renta neta o bien al establecer la base de cálculo para obtener el coeficiente de prorrateo de gastos vinculados a ingresos exentos o no gravados destinado justamente a determinar la medida del gravamen adeudado; circunstancia que sella la suerte adversa de la pretensión fiscal relativa a la cuestión examinada en este acápite (de conformidad con lo resuelto por esta Sala en la causa 71777/2022 BBVA Banco Francés SA (TF 48121-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo del 15 de agosto de 2023).

Por las razones expuestas **corresponde rechazar el recurso del Fisco y confirmar la resolución apelada** en este aspecto.

(..)

Por todo lo expuesto **SE RESUELVE: desestimar los recursos interpuestos por ambas partes y confirmar la resolución apelada, con costas por sus respectivos vencimientos**".

FIN DE LA HISTORIA???? EL 27.12.2024 SE PRONUNCIA LA CSJN EN TRES CAUSAS

Telecom Argentina SA CSJN del 27.12.2024
Funarg SRL CSJN del 27.12.2024
Grupo Financiero Galicia SA CSJN del 27.12.2024

Telecom Argentina SA CSJN del 27.12.2024

La AFIP impugnó la deducción de gastos vinculados a la obtención de los dividendos. No se incluyó a esas ganancias como "No Computables" en el prorrateo de gastos del art. 83 de la LIG. El TFN revocó la determinación de oficio. La CNACAF confirmó la sentencia del TFN. La CSJN confirma la sentencia de la CNACAF y por lo tanto revoca la determinación de oficio. EL art. 23 de la LIG se refiere a "ganancias exentas" y "no comprendidas". El art. 83 de la LIG se refiere a "ganancias gravadas" y "no gravadas".

El art. 64 de la LIG se refiere a “ganancias no computables”.

Las ganancias “no computables” presuponen la existencia de una ganancia gravada.

El dividendo es una ganancia gravada pero que no se contempla para la determinación del impuesto.

El dividendo es “no computable” para el accionista porque la renta que originó los dividendos ya fue gravada en cabeza de la sociedad.

No corresponde incluir a las ganancias no computables en la prohibición de deducir gastos.

Cuando el legislador consideró que a los efectos de la deducción de gastos correspondía otorgar a las ganancias no computables el mismo tratamiento que a las ganancias no gravadas, así lo estableció expresamente en el texto de la ley. (Ley 23.260 B.O. 11 de noviembre de 1985).

La interpretación expuesta resulta confirmada por el art. 68 que en su primer párrafo mantiene el carácter no computable de los dividendos

Pero que en su segundo párrafo no contempla la aplicación de la regla del prorrateo para tales rentas.

“1°) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) determinó de oficio el impuesto a las ganancias de Telecom Argentina S.A. correspondiente al período fiscal 2012 y le aplicó una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). El ajuste se basó en la impugnación de la deducción de ciertos gastos vinculados —directa o indirectamente— a la obtención de los dividendos pagados por Telecom Personal S.A en razón de no haber incluido la actora a dichas ganancias “no Computables” en el prorrateo de gastos establecido en el artículo 80 (HOY ART. 83 DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y sus modificaciones).

2°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la determinación de oficio apelada. Sostuvo que solo las ganancias no gravadas o exentas se encuentran mencionadas expresamente en la regla del prorrateo establecida en el art. 80 de la ley del impuesto a las ganancias y en el art. 117 de su decreto reglamentario y que el art. 64, segundo párrafo, de la ley admite expresamente la deducción de los gastos necesarios para la obtención de ganancias no computables. Concluyó en que el mencionado art. 64 carecería de sentido si se admitiese la pretensión de la AFIP de assimilar a las ganancias no computables a las exentas y no gravadas a los efectos del cálculo del prorrateo de gastos.

3°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal.

Sostuvo que los dividendos derivan de renta alcanzada por el impuesto a las ganancias en cabeza de la sociedad que los distribuye y constituyen ganancia no computable para los accionistas a fin de evitar la doble imposición. Señaló que al tratarse de una renta gravada resultaba improcedente el argumento de la AFIP consistente en otorgar a los dividendos el carácter de renta exenta o no sujeta al impuesto. Hizo referencia a las sucesivas reformas legislativas que habían tenido en consideración la vinculación existente entre la renta no computable y la deducibilidad de los gastos asociados. Al respecto, destacó que el Tribunal Fiscal había fundamentado su decisión en lo dispuesto por el art. 64, segundo párrafo, de la ley de impuesto a las ganancias que admite la deducción de todos los gastos necesarios para la obtención de rentas no computables, cuestión sobre la cual la AFIP no se había hecho debido cargo en su apelación.

(..)

6°) Que se encuentra en discusión si los gastos asociados al cobro de dividendos resultan deducibles en el impuesto a las ganancias o si corresponde rechazar su deducción con fundamento en que las ganancias en concepto de dividendos generadas por tales acciones no son computables por sus beneficiarios para la determinación de su ganancia neta.

7°) Que el art. 17 (HOY ART. 23 DE LA LIG), primer párrafo, de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) establece que para determinar 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”, consignando esta ley, en la forma que la misma disponga su tercer párrafo —en cuanto aquí interesa— que “[e]n ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto” (el subrayado pertenece al Tribunal).

En materia de deducciones **el art. 80** (HOY ART. 83 DE LA LIG), **primer párrafo**, establece que “los 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 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” (el subrayado pertenece al Tribunal).

LOS DIVIDENDOS SON NO COMPUTABLES

Finalmente, **el art. 64** (HOY ART. 68 DE LA LIG) establece que “los 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 la obtención del beneficio, a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación de este gravamen” (el subrayado pertenece al Tribunal).

ART. 23 LIG: GANANCIAS EXENTAS Y GANANCIAS NO COMPRENDIDAS

ART. 80 LIG: GANANCIAS GRAVADAS Y GANANCIAS NO GRAVADAS

ART. 68: GANANCIAS NO COMPUTABLES

8°) Que de las normas reseñadas surge que la ley de impuesto a las ganancias emplea diferentes conceptos relacionados con la determinación del impuesto. El art. 17 se refiere a “ganancias exentas” y “no comprendidas”, el art. 80 a

“ganancias gravadas” y “no gravadas” y el art. 64 a ganancias **“no computables”**. Las ganancias “no gravadas” o “no comprendidas”, como lo indica su nombre, no se encuentran sujetas al impuesto porque la ley no las ha identificado como renta imponible a los efectos de hacer nacer la obligación tributaria. Las ganancias “exentas” tampoco se encuentran sujetas al impuesto pero por una razón diferente, pues en su caso la ley sí las ha identificado como renta imponible y darían lugar sin más al nacimiento de la obligación tributaria si no fuese porque una exención impide expresamente ese efecto.

LAS GANANCIAS NO COMPUTABLES PRESUPONEN LA EXISTENCIA DE UNA GANANCIA GRAVADA

En cambio, **las ganancias “no computables” presuponen la existencia de una ganancia gravada**. Esto es lo que sucede concretamente respecto de la renta en concepto de dividendos obtenida por sociedades anónimas (cfr. art. 69 (HOY ART. 73 DE LA LIG), inc. a, pto. 1), tal como ocurre con la actora en esta causa. En efecto, el art. 2º, inc. 2, de la ley de impuesto a las ganancias establece que “son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 2) Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales...”.

EL DIVIDENDO ES UNA GANANCIA GRAVADA PERO NO SE CONTEMPLA EN LA DETERMINACION DEL IMPUESTO

No obstante tratarse la ganancia en concepto de dividendos de ganancia gravada sobre la que no recae ninguna exención, la ley ha establecido que el accionista que la obtiene no la contemple para la determinación del impuesto. Ello surge claramente del art. 64 al disponer que “los dividendos (...) no serán computables por sus beneficiarios para la determinación de su ganancia neta”, lo que determina que no se genere ninguna obligación tributaria en cabeza del accionista.

LA GANANCIA QUE ORIGINO LOS DIVIDENDOS YA FUE GRAVADA EN CABEZA DE LA SOCIEDAD

9º) Que de acuerdo con lo expuesto los dividendos generan rentas gravadas respecto las cuales la ley ha inhibido el nacimiento de la obligación tributaria en cabeza del accionista. El carácter de “no computable” de dicha renta para el accionista obedece a que la renta que originó tales intereses ya fue gravada en cabeza de la sociedad que los distribuyó, respondiendo así al propósito de política tributaria de evitar la doble o múltiple imposición económica que tendría lugar si la ley permitiese gravar una misma renta en cabeza de la sociedad y su accionista.

NO CORRESPONDE INCLUIR A LAS GANANCIAS NO COMPUTABLES EN LA PROHIBICION DE DEDUCIR GASTOS

Dicho mecanismo expone la diferencia insalvable entre las rentas gravadas pero no computables y las rentas no gravadas o exentas que no se encuentran alcanzadas en cabeza de ningún sujeto y escapan por completo del impuesto. Por ende, **no corresponde incluir a las ganancias no computables en la prohibición de deducir gastos** vinculados con “ganancias exentas o no” establecida en el art. 17, ni corresponde comprenderlas como ganancias “no gravadas” a los efectos de prorrateo establecido en el art. 80.

10) Que el Tribunal ha concluido **en que el silencio o la omisión en una materia que, como la impositiva, requiere ser aplicada restrictivamente no debe ser suplida por vía de interpretación analógica** y, mucho menos aún, por decisión judicial (Fallos: 209:87; 248:482; 310:290; 329:2511). **Esto es lo que ocurría si se admitiese la interpretación de la AFIP de asimilar, a los efectos de la aplicación de la regla del prorrateo de gastos, las rentas no computables a las no gravadas o exentas en razón de que “en el caso operan con matices claramente análogos”**. Tal proceder implicaría la confusión de conceptos que cumplen funciones diferenciadas en la técnica tributaria y conllevaría desatender la pauta interpretativa establecida por el Tribunal según la cual si la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación de tales términos que ellos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:165; 304:1820; 307:928; 314:1849; CSJ 27/2011 (47-H)/CS1 “Hidroeléctrica El Chocón S.A. (TF 19.399-I) c/ DGI”, sentencia del 17 de septiembre de 2013, entre otros).

Cabe destacar que **cuando el legislador consideró que a los efectos de la deducción de gastos correspondía otorgar a las ganancias no computables el mismo tratamiento que a las ganancias no gravadas, así lo estableció expresamente en el texto de la ley**. En efecto, la ley 23.260 (B.O. 11 de noviembre de 1985) sustituyó el texto del entonces art. 66 de la ley de impuesto a las ganancias para establecer que “los dividendos percibidos por los sujetos comprendidos en el art. 63, serán considerados como no computables a los efectos de esta ley. Al respecto será de aplicación lo previsto en el art. 73”. Al disponer que la regla del prorrateo de gastos establecida en el art. 80 (t.o. en 1997) para las ganancias no gravadas resultaba aplicable también a las rentas no computables derivadas de dividendos, la ley dejó en claro que constituyen categorías completamente diferentes que sólo pueden tener el mismo tratamiento a los efectos de su deducción si una norma expresamente así lo dispone.

11) Que **la interpretación expuesta resulta confirmada por el art. 64 bajo análisis que en su primer párrafo mantiene el carácter no computable de los dividendos, pero que en su segundo párrafo no contempla la aplicación de la regla del prorrateo para tales rentas**, tal como lo había dispuesto la reforma introducida por la mencionada ley 23.260. En lugar de impedir la deducción, el segundo párrafo del art. 64 —norma sobre la cual la AFIP no hace ninguna mención en su recurso— adopta la solución contraria, consistente en permitir expresamente la deducción en cabeza del accionista de “todos los gastos necesarios para obtención del beneficio, a condición de que no hubiesen sido ya. Al autorizar considerados en la liquidación de este gravamen” al accionista a deducir “todos” los gastos necesarios para obtener los dividendos, la norma despeja cualquier duda que pudiese existir respecto de que el hecho de que los dividendos no estén gravados también en cabeza del accionista en nada perjudica el derecho de este último a deducir los gastos relacionados con ellos.

Por ello, se hace lugar a la queja, se declara admisible el recurso extraordinario y **se confirma la sentencia apelada**. Con costas a la vencida (art. 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)".

Funarg SRL CSJN del 27.12.2024

"Que las cuestiones planteadas resultan sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas por esta Corte en la causa CAF 9548/2021/CS1 "**Telecom Argentina S.A.** (TF 70161445-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del día de la fecha, a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitir por razones de brevedad.

Por ello, se hace lugar a la queja, se declara admisible el recurso extraordinario y **se confirma la sentencia apelada** en cuanto fue materia de agravio. Con costas. Eximase al recurrente de integrar el depósito cuyo pago se encuentra diferido con fecha 25 de septiembre de 2020. Notifíquese, devuélvase los autos principales y remítase la queja".

Grupo Financiero Galicia SA CSJN del 27.12.2024

"Que las cuestiones planteadas en el recurso extraordinario deducido por la demandada resultan sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas por esta Corte en la causa CAF 9548/2021/CS1 "**Telecom Argentina S.A.** (TF 70161445-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del día de la fecha, a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitir por razones de brevedad.

Que el recurso extraordinario deducido por la actora es inadmisibile (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, I) De conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal en lo atinente al remedio federal del Fisco Nacional, se declara admisible el recurso extraordinario y **se confirma la sentencia apelada** en cuanto fue materia de agravios. Con costas; II) Se desestima el recurso extraordinario planteado por la actora. Con costas. Notifíquese y devuélvase".

"VOTO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON RICARDO LUIS LORENZETTI

Considerando:

1° Que las cuestiones planteadas en el recurso extraordinario deducido por la demandada resultan sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas por esta Corte en la causa CAF 9548/2021/CS1 "**Telecom Argentina S.A.** (TF 70161445-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del día de la fecha, a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitir por razones de brevedad.

2° Que el recurso extraordinario deducido por la actora, cuya denegación originó la presente queja, es inadmisibile (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

3° Que "...cabe poner de relieve -a fin de evitar interpretaciones erróneas acerca del alcance de los fallos de la Corte Suprema- que **la desestimación de un recurso extraordinario mediante la aplicación de dicha norma no importa confirmar ni afirmar la justicia o el acierto de la decisión**" (conf. causa "Vidal", Fallos: 344:3156, suscripta recurrida... por los jueces Rosatti, Maqueda, Highton de Nolasco y Lorenzetti).

Por ello, I) De conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal en lo atinente al remedio federal del Fisco Nacional, se declara admisible el recurso extraordinario y **se confirma la sentencia apelada** en cuanto fue materia de agravios. Con costas y II) Se desestima el recurso extraordinario planteado por la actora. Con costas. Notifíquese y devuélvase".

=====

GASTOS CAUSIDICOS

Art. 188 del D.R. de la LIG

Los gastos causídicos, en cuanto constituyan gastos generales ordinarios de la actividad del contribuyente, **necesarios para obtener, mantener y conservar ganancias**, son deducibles en el balance impositivo.

En caso contrario solo serán deducibles parcialmente y en proporción a las ganancias obtenidas dentro del total percibido en el juicio.

No son deducibles los incurridos con motivo de juicios sucesorios (salvo los impuestos que graven la transmisión gratuita de bienes), sin perjuicio de su consideración como costo de los bienes que se hubieren adquirido.

=====

TRATAMIENTO DE LOS GASTOS REALIZADOS EN EL PAIS Y EN EL EXTERIOR

Art. 84 de la LIG

El art. 84 de la LIG, en materia de deducción de gastos, establece que:

GASTOS REALIZADOS EN EL PAIS. PRESUNCION

Los gastos realizados en la República Argentina **se presumen vinculados con ganancias de fuente argentina**.

GASTOS REALIZADOS EN EL EXTERIOR. PRESUNCION

Sin perjuicio de lo dispuesto por el inciso e) del artículo 91 de la LIG (DEDUCCIONES DE TERCERA CATEGORIA), los gastos realizados en el extranjero **se presumen vinculados con ganancias de fuente extranjera**.

Podrá admitirse su deducción de las ganancias de fuente argentina si se demuestra debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina.

RESULTADO POR COMPRAVENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE EXTRANJERA GRAVADOS AL 15% (ART. 94 TERCER PARRAFO DE LA LIG). DEDUCCIONES.

Art. 189 segundo párrafo del D.R. de la LIG

RESULTADO POR COMPRAVENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS Y DE INMUEBLES DE FUENTE EXTRANJERA

GASTOS DE SEPELIO, DEDUCCIONES PERSONALES Y DEDUCCIONES GENERALES

A los fines de la determinación de la ganancia neta mencionada en el tercer párrafo del artículo 94 de la LIG (RESULTADO POR COMPRAVENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS Y DE INMUEBLES DE FUENTE EXTRANJERA GRAVADOS AL 15%), **se podrá deducir**, de corresponder, **el remanente no utilizado de las deducciones que autorizan el artículo 29** (GASTO DE SEPELIO), **el artículo 30** (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL) **y el artículo 85 de la LIG** (DEDUCCIONES GENERALES) que se hubieran computado contra las rentas sujetas a la escala del primer párrafo del artículo 94 de la LIG (RENTAS SUJETAS A LA ESCALA PROGRESIVA DEL 5% al 35%).

DEDUCCIONES GENERALES

Art. 85 de la LIG

El **art. 85 de la LIG**, enumera las deducciones generales admitidas.

INTERESES DE DEUDAS

Art. 85 inciso a) de la LIG

a) **Los intereses de deudas**, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas.

PRINCIPIO DE AFECTACION PATRIMONIAL

Art. 85 inciso a) segundo párrafo de la LIG

APLICACIÓN PARA PERSONAS HUMANAS

En el caso de **personas humanas y sucesiones indivisas** la relación de causalidad que dispone el artículo 83 de la LIG (OBTENER MANTENER Y CONSERVAR RENTAS GRAVADAS) se establecerá de acuerdo con el **principio de afectación patrimonial**.

Solo resultarán deducibles los intereses, actualizaciones y gastos antes mencionados, cuando pueda demostrarse que los mismos **se originen en deudas contraídas por la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas**.

No procederá deducción alguna cuando se trate de ganancias gravadas que, conforme a las disposiciones de esta ley, tributen el impuesto por vía de retención con carácter de pago único y definitivo.

En el acápite de jurisprudencia analizaremos el fallo INC SA CSJN del 15.07.2021, en relación con el principio de afectación patrimonial en el caso de una SA.

Se trataba de intereses y gastos para la emisión de obligaciones negociables, la CSJN entendió que el principio de afectación patrimonial resulta de aplicación tanto para personas humanas como para sujetos empresa.

INTERESES POR CREDITOS HIPOTECARIOS. INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACION

Art. 85 inciso a) tercer párrafo de la LIG

INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACION. TOPE \$ 20.000.

Las **personas humanas y sucesiones indivisas** podrán deducir el importe de los **intereses correspondientes a créditos hipotecarios** que les hubieren sido otorgados por la **compra o la construcción de inmuebles destinados a casa habitación del contribuyente, o del causante** en el caso de sucesiones indivisas, **hasta la suma de pesos veinte mil (\$ 20.000) anuales.**

INMUEBLES EN CONDOMINIO

En el supuesto de **inmuebles en condominio**, el monto a deducir por cada condómino no podrá exceder al que resulte de aplicar el **porcentaje de su participación sobre el límite** de \$ 20.000.

RENTAS DE TERCERA CATEGORIA. DEDUCCION DE INTERESES POR DEUDAS FINANCIERAS CONTRAIDAS CON SUJETOS VINCULADOS.

Art. 85 inciso a) cuarto párrafo de la LIG

DEUDAS DE CARÁCTER FINANCIERO

CON SUJETOS VINCULADOS

En el caso de los sujetos comprendidos en el artículo 53 (RENTAS DE TERCERA CATEGORIA), los **intereses de deudas de carácter financiero** -excluyéndose, en consecuencia, las deudas generadas por adquisiciones de bienes, locaciones y prestaciones de servicios relacionados con el giro del negocio- **contraídos con sujetos**, residentes o no en la República Argentina, **vinculados** en los términos del artículo 18 de la LIG, (LOS SUJETOS VINCULADOS PUEDEN SER DEL PAIS O DEL EXTERIOR)

TOPE PARA LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

30% DE LA GANANCIA NETA O \$ 1.000.000 (EL MAYOR)

Serán deducibles del balance impositivo al que corresponda su imputación, **no pudiendo superar tal deducción el monto anual** (VER ART. 192 DEL D.R. DE LA LIG) **que al respecto establezca el Poder Ejecutivo Nacional o el equivalente al treinta por ciento (30%) de la ganancia neta** (VER ART. 194 DEL D.R. DE LA LIG) **del ejercicio** que resulte antes de deducir tanto los intereses a los que alude este párrafo como las amortizaciones previstas en esta ley, **el que resulte mayor.**

MONTO ESTABLECIDO POR EL DECRETO REGLAMENTARIO

Art. 192 del D.R. de la LIG

El monto anual a considerar es de pesos un millón (**\$ 1.000.000**).

Los intereses comprenden, los descuentos que se devenguen con motivo de colocaciones de deuda financiera que se hubieren realizado bajo la par.

VIGENCIA. PRIMER EJERCICIO INICIADO A PARTIR DEL 1/1/2018. (LEY 27.430)

Art. 195 del D.R. de la LIG

La limitación resulta de aplicación con respecto a los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio devengados en el **primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018**, aunque se tratara de pasivos financieros existentes al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquel.

DEFINICION DE GANANCIA NETA

Art. 194 del D.R. de la LIG

LA GANANCIAS NETA ES LA GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO

A los fines de lo dispuesto en el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 85 de la LIG, la **“ganancia neta del ejercicio” es la “sujeta a impuesto”**, determinada conforme las disposiciones de la ley de impuesto a las ganancias, antes de deducir los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio a que se refiere el antepenúltimo párrafo de ese inciso y los quebrantos acumulados correspondientes al inicio del ejercicio; en tanto, las “amortizaciones” son las deducibles conforme lo prevé el inciso f) de su artículo 86 de la LIG.

REALIDAD ECONOMICA. DEUDA FINANCIERA ENCUBIERTA

Art. 193 del D.R. de la LIG

Cuando la realidad económica indique que una deuda financiera ha sido encubierta a través de la utilización de formas no apropiadas a su verdadera naturaleza, los intereses generados por esa deuda también deberán incluirse en la limitación prevista en el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 85 de la LIG.

AMPLIACION DEL LIMITE DEL EJERCICIO. SE PUEDE ADICIONAR LOS EXCEDENTES DE PERIODOS ANTERIORES

Art. 85 inciso a) quinto párrafo de la LIG

LIMITE NO COMPUTADOS EN LOS 3 EJERCICIOS ANTERIORES

Al límite (DEL EJERCICIO) aplicable a que se refiere el párrafo anterior se le podrá adicionar el excedente que se haya acumulado **en los tres (3) ejercicios fiscales inmediatos anteriores**, por resultar inferior -en cualquiera de dichos periodos- el monto de los intereses efectivamente deducidos respecto del límite aplicable, en la medida que dicho excedente no hubiera sido aplicado con anterioridad conforme el procedimiento dispuesto en este párrafo.

Art. 196 del D.R. de la LIG

El excedente al que se refiere el quinto párrafo del inciso a) del artículo 85 de la LIG **será el acumulado durante los tres (3) ejercicios que cierren con posterioridad al iniciado a partir del 1 de enero de 2018**, incluyendo este último.

A estos fines deberá considerarse, en primer término, el excedente del ejercicio de mayor antigüedad.

Veamos un ejemplo:

El límite del 30% o el importe de \$ 1.000.000 el que fuese mayor, supongamos \$ 1.000.000 (por superar el 30% de la ganancia neta sujeta a impuesto).

Supera el importe de los intereses del período fiscal, supongamos 600.000.

La diferencia de \$ 400.000, se puede sumar, ampliando por lo tanto el límite de los 3 ejercicios fiscales siguientes.

INTERESES QUE NO SE PUEDEN DEDUCIR PRODUCTO DEL LIMITE

Art. 85 inciso a) sexto párrafo de la LIG

INTERESES NO DEDUCIBLES PRODUCTO DEL LIMITE

SU DEDUCCION EN LOS EJERCICIOS SIGUIENTES

Los intereses que, de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos precedentes, no hubieran podido deducirse, **podrán adicionarse a aquellos correspondientes a los cinco (5) ejercicios fiscales inmediatos siguientes**, quedando sujetos al mecanismo de limitación allí previsto.

Art. 197 del D.R. de la LIG

A los fines del cómputo de los intereses al que alude el sexto párrafo del inciso a) del artículo 85 de la LIG, **se deducirán, en primer término, aquellos correspondientes a los ejercicios fiscales de mayor antigüedad**.

CASOS EN LOS CUALES NO CORRESPONDE LA LIMITACION DE LA DEDUCCION

Art. 85 inciso a) séptimo párrafo de la LIG

Lo dispuesto en el cuarto párrafo del presente inciso **no será de aplicación** en los siguientes supuestos:

1. Para las entidades regidas por la ley 21526;
2. Para los fideicomisos financieros constituidos conforme a las disposiciones de los artículos 1690 a 1692 del Código Civil y Comercial de la Nación;
3. Para las empresas que tengan por objeto principal la celebración de contratos de leasing en los términos, condiciones y requisitos establecidos por los artículos 1227 y siguientes del Código Civil y Comercial de la Nación y en forma secundaria realicen exclusivamente actividades financieras;
4. Por el monto de los intereses que no exceda el importe de los intereses activos;

El art. 198 del D.R. de la LIG, establece que:

Los intereses activos a que se refiere el cuarto apartado del séptimo párrafo del inciso a) del artículo 85 de la LIG son los devengados en cada ejercicio fiscal por activos financieros.

5. Cuando se demuestre fehacientemente que, para un ejercicio fiscal, la relación entre los intereses sujetos a la limitación del cuarto párrafo de este inciso y la ganancia neta a la que allí se alude, resulta inferior o igual al ratio que, en ese ejercicio fiscal, **el grupo económico** al cual el sujeto en cuestión pertenece posee por pasivos contraídos con acreedores independientes y su ganancia neta, determinada de manera análoga a lo allí dispuesto, según los requisitos que establezca la reglamentación; o

El art. 199 del D.R. de la LIG, establece que:

El sujeto local forma parte de un "grupo económico", a los fines de lo previsto en el quinto apartado del séptimo párrafo del inciso a) del artículo 85 de la LIG, cuando al menos **el ochenta por ciento (80%) de su patrimonio** pertenece -en forma directa o indirecta- a un mismo titular, residente o no en el país, siempre que esa titularidad se mantenga durante el lapso en que aquella entidad adeude las sumas que generan los intereses y conceptos similares deducibles.

El ratio mencionado en el referido quinto apartado deberá estar respaldado por un **informe especial que tendrá que ser emitido y suscripto por contador público** independiente del país.

La AFIP dictará la normativa que resulte pertinente a los fines de dar cumplimiento a lo dispuesto en este párrafo.

6. cuando se demuestre fehacientemente, conforme lo disponga la reglamentación, que el beneficiario de los intereses a los que alude dicho cuarto párrafo hubiera tributado efectivamente el impuesto respecto de tales rentas, con arreglo a lo dispuesto en esta ley.

El art. 200 del D.R. de la LIG, establece que:

La exclusión prevista en el sexto apartado del séptimo párrafo del inciso a) del artículo 85 de la LIG, será de aplicación en el ejercicio por el cual se pagan los intereses, diferencias de cambio y/o actualizaciones cuando hubieren sido incluidos en la declaración jurada de sujetos residentes en el país como ganancia gravada y el impuesto determinado de estos fuera igual o superior al monto que surja de aplicar la alícuota prevista en el inciso a) del artículo 73 de la LIG (SOCIEDADES DE CAPITAL) a las sumas que fueran deducibles para el sujeto que los paga.

Cuando el beneficiario no sea residente en el país, la referida exclusión será de aplicación en la medida que los intereses, actualizaciones y descuentos que se paguen y que conformen la base de cálculo de los conceptos deducibles, estén sujetos a retención del impuesto con carácter de pago único y definitivo, aun cuando la retención a aplicar se encuentre limitada o no sea procedente por resultar de aplicación un convenio para evitar la doble imposición en vigor entre la República Argentina y el país de residencia del beneficiario del interés.

La exclusión no comprende las diferencias de cambio que devenguen deudas en moneda extranjera, no sujetas a retención del impuesto, las que estarán sujetas, de corresponder, a la limitación dispuesta en el cuarto párrafo del mencionado inciso a) del artículo 85 de la LIG.

RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LOS INTERESES

Art. 85 inciso a) octavo párrafo de la LIG

Los intereses quedarán sujetos, en el momento del pago, a las normas de retención vigentes dictadas por la AFIP, con independencia de que resulten o no deducibles.

CONCEPTOS INCLUIDOS DENTRO DEL CONCEPTO DE INTERESES

Art. 85 inciso a) noveno párrafo de la LIG

SE INCLUYE A LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO Y ACTUALIZACIONES

A los fines previstos en los párrafos cuarto a séptimo de este inciso, el término "intereses" **comprende a las diferencias de cambio y, en su caso, actualizaciones**, generadas por los pasivos que los originan, **en la medida en que no resulte de aplicación el procedimiento previsto en el artículo 106 de la LIG (AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO)**, conforme lo dispuesto en su segundo párrafo.

La reglamentación podrá determinar la inaplicabilidad de la limitación prevista en el cuarto párrafo cuando el tipo de actividad que desarrolle el sujeto así lo justifique.

PRIMAS DE SEGUROS PARA CASO DE MUERTE

Art. 85 inciso b) de la LIG

b) Las sumas que pagan los tomadores y asegurados por:

(i) **seguros para casos de muerte**; y

(ii) seguros mixtos -excepto para los casos de seguros de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación-, en los cuales serán deducibles tanto las primas que cubran el riesgo de muerte como las primas de ahorro.

ADQUISICION DE CUOTAPARTES DE FCI CON FINES DE RETIRO

Asimismo, serán deducibles las sumas que se destinen a la **adquisición de cuotapartes de fondos comunes de inversión** que se constituyan **con fines de retiro** en los términos de la reglamentación que a tales efectos dicte la Comisión Nacional de Valores y en los límites que sean aplicables para las deducciones previstas en los puntos (i) y (ii) de este inciso b).

TOPE PARA LA DEDUCCION

Se fija como importe máximo a deducir por los conceptos indicados en este inciso la suma de pesos cuatro centavos (\$ 0,04) anuales, se trate o no de prima única.

Montos para al período fiscal 2025 \$ 573.817,13

Montos para al período fiscal 2024 \$ 195.845,39

Montos para al período fiscal 2023 \$ 80.707,25

Montos para el período fiscal 2022 \$ 42.921,24.

Montos para el período fiscal 2021 \$ 24.000.

Montos para el período fiscal 2020 \$ 18.000.

Montos para el período fiscal 2019 \$ 12.000.

Montos para el período fiscal 2018 \$ 996,23.

La actualización de los montos está prevista en el art. 85 último párrafo de la LIG (IPC).

EXCEDENTES NO DEDUCIBLES PODRAN DEDUCIRSE DURANTE LOS AÑOS DE VIGENCIA DEL CONTRATO DE SEGURO

Los excedentes del importe máximo mencionado precedentemente **serán deducibles en los años de vigencia del contrato de seguro posteriores** al del pago, hasta cubrir el total abonado por el asegurado, teniendo en cuenta, para cada período fiscal, el referido límite máximo.

Los importes cuya deducción corresponda diferir serán actualizados aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 93, referido al mes de diciembre del período fiscal en que se realizó el gasto, según la tabla elaborada por la AFIP para el mes de diciembre del período fiscal en el cual corresponda practicar la deducción. (TENER EN CUENTA EL ART. 93 DE LA LIG Y EL ART. 39 DE LA LEY 24.073)

ACLARACIONES REALIZADAS POR EL DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LIG

Art. 201 del D.R. de la LIG

PRIMAS DE SEGUROS DEDUCIBLES

Art. 201 primer del D.R. de la LIG

Las primas de seguros de vida que cubran riesgo de muerte y de los seguros mixtos -tanto la parte que cubra el riesgo de muerte como la destinada al ahorro- **serán deducibles por parte de los tomadores y asegurados en la medida en que cada uno soporte el cargo del pago**, hasta el límite máximo anual que se fije.

Los excedentes del límite, **al cabo de la vigencia del contrato de seguro, no podrán deducirse** en períodos fiscales siguientes.

Se entenderá que el asegurado soporta ese cargo, entre otros supuestos, si el pago de la prima por parte del tomador implica la existencia para el asegurado de una remuneración sujeta al impuesto.

PRIMAS DE SEGUROS NO DEDUCIBLES

Art. 201 segundo párrafo del D.R. de la LIG

En el caso de seguros para casos de muerte, **NO serán deducibles las primas que se destinen a coberturas de riesgos que no fueran el de muerte**, con excepción de aquellas cláusulas adicionales que cubran riesgos de invalidez total y permanente, ya sea por accidente o enfermedad, de muerte accidental o desmembramiento, o de enfermedades graves.

GRAVABILIDAD DE LA DEVOLUCION DE PRIMAS QUE FUERON DEDUCIBLES

Art. 201 tercer párrafo del D.R. de la LIG

Las primas mencionadas en los párrafos anteriores, devueltas en caso de anulación del seguro, **deberán ser gravadas, en la medida en que se hubiere efectuado su deducción**, en el período fiscal en que tenga lugar la rescisión del contrato y se perciban los respectivos importes.

SEGUROS MIXTOS

Art. 201 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

CONCEPTOS GRAVADOS

En los seguros mixtos y/o de vida con capitalización y ahorro, la parte de la prima destinada a ahorro o capitalización que se deduzca en cada año fiscal, **deberá gravarse en el ejercicio fiscal que se perciba el capital acumulado, con motivo del rescate anticipado**, parcial o total.

DEFINICION DE RESCATE ANTICIPADO

Deberá entenderse por rescate anticipado el producido con anterioridad a la fecha de vencimiento estipulada en la póliza en la que se cumplan las condiciones necesarias para que, no habiendo fallecido el asegurado, este pueda acceder al capital asegurado, sea en forma total o a través del cobro de una renta vitalicia.

NORMA DE EXCEPCION. NO GRAVABILIDAD

La devolución a que se refiere el presente párrafo no aplicará **si los fondos rescatados son invertidos, en el lapso de quince (15) días hábiles siguientes al del rescate, en un seguro similar** con otra compañía de seguros autorizada por la Superintendencia de Seguros de la Nación, organismo descentralizado en el ámbito de la Secretaría de Finanzas del Ministerio de Hacienda.

ADQUISICION DE CUOTAPARTES DE FONDOS COMUNES DE INVERSION CON FINES DE RETIRO

Art. 201 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Similar tratamiento al de los párrafos anteriores, deberá aplicarse en los casos de las sumas destinadas a la adquisición de las cuotapartes de fondos comunes de inversión a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) del artículo 85 de la LIG.

Las disposiciones del párrafo anterior, referidas al rescate anticipado, serán de aplicación cuando se produzca el rescate de las referidas cuotapartes con anterioridad al plazo fijado por la Comisión Nacional de Valores.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior no aplicará si los fondos rescatados son invertidos, en el lapso de quince (15) días hábiles siguientes al del rescate, en otro fondo común de inversión comprendido en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 85 de la LIG.

RESCATES NO GRAVADOS

Art. 201 sexto párrafo del D.R. de la LIG

La gravabilidad, en caso de rescates anticipados de fondos deducidos a que se refiere el presente artículo, no aplicará si esos rescates ocurrieran como consecuencia de acontecimientos que otorgaran derecho a rescate (fallecimiento, incapacidad total, enfermedades graves, etcétera), conforme lo determinen la AFIP, la Comisión Nacional de Valores y/o la Superintendencia de Seguros de la Nación.

=====

LAS DONACIONES

Art. 85 inciso c) de la LIG

DONACIONES AL ESTADO O A ENTIDADES EXENTAS

LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA

c) Las donaciones a los Fiscos nacional, provinciales y municipales, al Fondo Partidario Permanente, a los partidos políticos reconocidos incluso para el caso de campañas electorales y a las instituciones comprendidas en el inciso e) del artículo 26 (INSTITUCIONES RELIGIOSAS), realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y **hasta el límite del cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio**.

Lo dispuesto precedentemente también será de aplicación para las instituciones comprendidas en el inciso f) del citado artículo 26 (ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO) **cuyo objetivo principal sea:**

1. La realización de actividad de asistencia social u obra médica asistencial de beneficencia, sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad.

El art. 203 del D.R. de la LIG, establece que:

A los fines de lo dispuesto en el apartado 1 del inciso c) del artículo 85 de la ley, **se entiende que la “actividad de asistencia social”** comprende a aquellas acciones o proyectos que tiendan:

- a) a promover la integración social mediante la protección integral de derechos de la infancia, de la juventud, de la tercera edad y de género;
- b) al desarrollo de comunidades sostenibles;
- c) a la capacitación vinculada a la economía social, de oficios y saberes populares;
- d) al fortalecimiento institucional de organizaciones de la sociedad civil y comunitarias destinadas a la asistencia de la población;
- e) al desarrollo territorial e infraestructura social urbana y rural;
- f) a la prevención y asistencia de las adicciones;
- g) a la seguridad alimentaria; y
- h) a toda otra acción o actividad que fomente el desarrollo humano, bregando por el mejoramiento de la calidad de vida de personas en riesgo o situación de vulnerabilidad.

La AFIP podrá requerir la información que estime necesaria a los fines de asegurar el correcto cumplimiento de las disposiciones del inciso c) del artículo 85 de la LIG.

2. La investigación científica y tecnológica, aun cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente, y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, extendida por la Agencia Nacional de Promoción Científica y Tecnológica dependiente de la Secretaría de Gobierno de Ciencia, Tecnología e Innovación Productiva del Ministerio de Educación, Cultura, Ciencia y Tecnología.

3. La investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de los planes de partidos políticos.

4. La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el Ministerio de Educación, Cultura, Ciencia y Tecnología, como asimismo la promoción de valores culturales, mediante el auspicio, subvención, dictado o mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educacionales públicos o privados reconocidos por los Ministerios de Educación o similares, de las respectivas jurisdicciones.

En el caso de donaciones al Fondo Partidario Permanente o a los partidos políticos reconocidos, incluyendo las que se hagan para campañas electorales, el límite establecido para su deducción deberá calcularse de forma autónoma respecto del resto de las donaciones.

LAS ENTIDADES EXENTAS DEBEN CONTAR CON EL CERTIFICADO DE EXENCION DE LA AFIP

Art. 202 primer párrafo del D.R. de la LIG

SE DEBE CUMPLIR CON LA R.G. 2.681

El cómputo de las donaciones a que se refiere el inciso c) del artículo 85 de la LIG, será procedente **siempre que las entidades e instituciones** beneficiarias **hayan sido**, cuando así corresponda, **reconocidas como entidades exentas por la AFIP**, y en tanto **se cumplan los requisitos que la AFIP disponga** y los que se establecen en el mencionado inciso.

VALUACION DE LAS DONACIONES EN ESPECIE

Art. 202 segundo párrafo del D.R. de la LIG

Las donaciones referidas precedentemente, que no se efectúen en dinero efectivo, serán valuadas de la siguiente forma:

- a) bienes muebles e inmuebles, amortizables y no amortizables, bienes intangibles, acciones, cuotas o participaciones sociales, cuotas partes de fondos comunes de inversión, títulos públicos, otros bienes, excepto bienes de cambio:

Por el valor que resulte de aplicar las normas previstas en los artículos 62 a 67, 69 y 185 de la LIG (COSTO COMPUTABLE EN RENTAS DE TERCERA CATEGORIA).

En el supuesto de tratarse de bienes actualizables, el mecanismo de actualización será el previsto, en su caso, en los artículos antes mencionados, correspondiendo tomar como fecha límite de esta, el mes en que fue realizada la donación, inclusive;

- b) bienes de cambio: por el costo efectivamente incurrido.
-

BASE DE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA

Art. 85 segundo párrafo de la LIG

LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA PARA DONACIONES, MEDICINA PREPAGA Y HONORARIOS MEDICOS

A los fines de la determinación de los límites establecidos en el primer párrafo del inciso c) (DONACIONES) y en el segundo párrafo de los incisos f) (COBERTURA MEDICO ASISTENCIAL) y g) (HONORARIOS MEDICOS),

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5%

El 5% se aplicará sobre las ganancias netas del ejercicio que resulten **antes de deducir**:

- El importe de las donaciones,
- El importe de la medicina prepaga,
- El importe de los honorarios médicos,
- El importe de los quebrantos de años anteriores y,
- El importe de las deducciones personales del art. 30 de la LIG cuando corresponda (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

Art. 202 tercer párrafo del D.R. de la LIG

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5%

Para la aplicación del límite del cinco por ciento (5%), a que se refiere el inciso c) del art. 85 de la LIG, los contribuyentes aplicarán dicho porcentaje sobre las ganancias netas del ejercicio que **antes de deducir**:

- El importe de la donación,
- El importe de los conceptos previstos en el inciso f) del art. 85 de la LIG (CUOTA MEDICO ASISTENCIAL)
- El importe de los conceptos previstos en el inciso g) del art. 85 de la LIG (HONORARIOS MEDICOS),
- El importe de los quebrantos de años anteriores y,
- El importe de las deducciones personales del art. 30 de la LIG, cuando corresponda (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

DEMÁS SOCIEDADES (ART. 53 INCISO B) DE LA LIG). LA DEDUCCION LA COMPUTAN LOS SOCIOS DE LAS SOCIEDADES

Art. 202 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

Las sociedades a que se refiere el inciso b) del artículo 53 de la LIG (DEMÁS SOCIEDADES) no deberán computar para la determinación del resultado impositivo el importe de las donaciones efectuadas, excepto que hubieren ejercido la opción a que se refiere el punto 8 del inciso a) del artículo 73 de la LIG (TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL).

LAS DONACIONES REALIZADAS POR LA SOCIEDAD LAS COMPUTAN LOS SOCIOS

La deducción por las donaciones realizadas por las sociedades **será computado por los socios en sus respectivas declaraciones juradas individuales**, en proporción a la participación que les corresponda en los resultados sociales.

Los socios tendrán en cuenta, a los efectos de la determinación del límite del cinco por ciento (5%), las normas que se establecen en el tercer párrafo de este artículo.

Art. 202 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Las donaciones que se efectúen a las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones del Estado Nacional o Provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o de las municipalidades, solo serán computables con arreglo a la proporción que corresponda a dichas inversiones.

=====
LOS APORTES PARA JUBILACIONES Y PENSIONES

Art. 85 inciso d) de la LIG

d) Las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, **siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales.**

=====

LAS AMORTIZACIONES DE LOS BIENES INMATERIALES

Art. 85 inciso e) de la LIG

e) Las amortizaciones de los bienes inmateriales que por sus características **tengan un plazo de duración limitado, como patentes, concesiones y activos similares.**

Art. 209 del D.R. de la LIG

La amortización solo procederá respecto de intangibles adquiridos cuya titularidad comporte un derecho que se extingue por el transcurso del tiempo.

Con el fin de establecer las amortizaciones deducibles, el costo de adquisición de los referidos intangibles se dividirá por el número de años que, legalmente, resulten amparados por el derecho que comportan.

El resultado así obtenido será la cuota de amortización deducible, resultando aplicable a efectos de su determinación y cómputo, en lo pertinente, las disposiciones contenidas en los artículos 88 de la LIG y art. 206 y 207 del D.R. de la LIG (PAUTAS PARA AMORTIZACION DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES).

=====

LOS APORTES PARA OBRAS SOCIALES Y CUOTAS DE MEDICINA PREPAGA

Art. 85 inciso f) de la LIG

OBRA SOCIAL

f) Los descuentos obligatorios efectuados para aportes para obras sociales correspondientes al **contribuyente y a las personas que revistan para este el carácter de cargas de familia.**

MEDICINA PREPAGA CON EL TOPE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA

Asimismo serán deducibles los importes abonados en concepto de cuotas o abonos a instituciones que presten **cobertura médico asistencial (MEDICINA PREPAGA)**, correspondientes al **contribuyente y a las personas que revistan para este el carácter de cargas de familia.**

La deducción por cobertura médico asistencial (MEDICINA PREPAGA) **no podrá superar el cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio.**

BASE DE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA

Art. 85 segundo párrafo de la LIG

LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA PARA DONACIONES, MEDICINA PREPAGA Y HONORARIOS MEDICOS

A los fines de la determinación de los límites establecidos en el primer párrafo del inciso c) (DONACIONES) y en el segundo párrafo de los incisos f) (COBERTURA MEDICO ASISTENCIAL) y g) (HONORARIOS MEDICOS),

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5%

El 5% se aplicará sobre las ganancias netas del ejercicio que resulten **antes de deducir:**

- El importe de las donaciones,
- El importe de la medicina prepaga,
- El importe de los honorarios médicos,
- El importe de los quebrantos de años anteriores y,
- El importe de las deducciones personales del art. 30 de la LIG cuando corresponda (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

=====

HONORARIOS MEDICOS

Art. 85 inciso g) de la LIG

g) Los honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica del contribuyente y de las personas que revistan para este el carácter de cargas de familia:

- a) de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares;
- b) las prestaciones accesorias de la hospitalización;
- c) los servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades;
- d) los servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etcétera;
- e) los que presten los técnicos auxiliares de la medicina;
- f) todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales.

LIMITE DEL 40% DEL MONTO TOTAL FATURADO

La deducción se admitirá siempre que se encuentre **efectivamente facturada por el respectivo prestador del servicio y hasta un máximo del cuarenta por ciento (40%) del total de la facturación** del período fiscal de que se trate, siempre y en la medida en que **los importes no se encuentren alcanzados por sistemas de reintegro** incluidos en planes de cobertura médica.

CON EL TOPE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA

Esta deducción **no podrá superar el cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio.**

BASE DE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA

Art. 85 segundo párrafo de la LIG

LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA PARA DONACIONES, MEDICINA PREPAGA Y HONORARIOS MEDICOS

A los fines de la determinación de los límites establecidos en el primer párrafo del inciso c) (DONACIONES) y en el segundo párrafo de los incisos f) (COBERTURA MEDICO ASISTENCIAL) y g) (HONORARIOS MEDICOS),

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5%

El 5% se aplicará sobre las ganancias netas del ejercicio que resulten **antes de deducir:**

- El importe de las donaciones,
- El importe de la medicina prepaga,
- El importe de los honorarios médicos,
- El importe de los quebrantos de años anteriores y,
- El importe de las deducciones personales del art. 30 de la LIG cuando corresponda (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

ID 667851 DEL 13/12/2019

GASTOS POR COMPRA DE MEDICAMENTOS

"ID 667851

¿Se pueden deducir los gastos por compra de medicamentos?

13/12/2019 12:00:00 a.m.

Sólo se encuentran comprendidos los medicamentos que forman parte del servicio prestado en clínicas, sanatorios o establecimientos similares.

En tal sentido, los gastos por medicamentos que se efectúen al margen del servicio de hospitalización, no resultan deducibles.

Fuente: Art. 85 Ley 20.628"

ALQUILER DEL INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACION. CON EL TOPE DEL MINIMO NO IMPONIBLE.

Art. 85 inciso h) de la LIG

EL 40% DEL ALQUILER DEL INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACION

CON EL LIMITE DEL MNI

NO DEBE TENER NINGUN INMUEBLE

h) **El cuarenta por ciento (40%)** de las sumas pagadas por el contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, en concepto de **alquileres de inmuebles destinados a su casa habitación, y hasta el límite de la suma prevista en el inciso a) del artículo 30 de LIG (MINIMO NO IMPONIBLE)**, siempre y cuando el contribuyente o el causante **no resulte titular de ningún inmueble, cualquiera sea la proporción.**

La AFIP establecerá las condiciones bajo las cuales se hará efectivo el cómputo de esta deducción.

CASO DE VARIOS LOCATARIOS

Art. 204 del D.R. de la LIG

Cuando la locación involucre a varios locatarios, el importe total a deducir por todos estos no podrá superar el cuarenta por ciento (40%) de las sumas pagadas en concepto de alquiler y hasta el límite del monto previsto en el inciso a) del primer párrafo del artículo 30 de la LIG (MINIMO NO IMPONIBLE).

Observación:

La R.G. 4.003 Anexo II Apartado D inciso h), establece que:

*“A efectos del cómputo de esta deducción será requisito necesario que el monto de los alquileres abonados -en función de lo acordado en el contrato de locación respectivo- **se encuentre respaldado mediante la emisión de una factura o documento equivalente por parte del locador, en la forma que establezca esta Administración Federal.***

*Asimismo, en el primer período fiscal en que se efectúe el cómputo de la deducción y, con cada renovación del contrato, el beneficiario de la renta **deberá remitir** a este Organismo a través del servicio “Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - TRABAJADOR”, **una copia del contrato de alquiler**, en formato “.pdf”.*

GRUPO DE ENLACE AFIP – CPCECABA DEL 27.04.2017

Contribuyente propietario de un terreno (Pregunta n° 6)

EL PROPIETARIO DE UN TERRENO NO PUEDE DEDUCIR EL ALQUILER DE LA CASA HABITACION

“6. Deducción de alquileres. Titularidad en terreno

*La deducción es admitida siempre y cuando el contribuyente o el causante no resulte titular de ningún inmueble, cualquiera sea la proporción. En el caso que **el locatario posea únicamente un terreno**, podrá deducir el alquiler de la casa habitación?*

*De conformidad con lo definido en el Artículo 225 del Código Civil y Comercial de la Nación “... Son inmuebles por su naturaleza el suelo, las cosas incorporadas a él de una manera orgánica y las que se encuentran bajo el suelo sin el hecho del hombre”, (el subrayado nos pertenece). Por lo tanto, **si un inquilino es propietario de un terreno**, al tratarse de un inmueble por su naturaleza, **no podrá deducir en el impuesto a las ganancias el alquiler de la casa habitación”.***

Transmisión de nuda propiedad con reserva de usufructo (Pregunta n° 7)

TRANSMISION DE NUDA PROPIEDAD CON RESERVA DE USUFRUCTO. NO PUEDE DEDUCIR EL ALQUILER DE LA CASA HABITACION

“7. Deducción de alquileres. Transmisión de nuda propiedad con reserva de usufructo

*Se consulta si para el caso de un contribuyente que no posee el dominio pleno del inmueble, por habersele transferido la propiedad pero con reserva de usufructo, por lo que **para su vivienda debe recurrir a la locación**, ¿la Administración contempla para estos casos que pudiera ser factible deducir el alquiler considerando los topes previstos en la norma, toda vez que **el contribuyente solo recibió la nuda propiedad?***

El Artículo 81 inciso i) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (HOY ART. 85 INCISO H) DE LA LIG), limita la deducción de alquileres a los casos en que el contribuyente o causante no resulte titular de ningún inmueble, cualquiera sea la proporción.

El Artículo 2416 del Código Civil y Comercial de la Nación prevé que el donante puede transmitir la plena propiedad de los bienes, o bien únicamente la nuda propiedad, reservándose el usufructo.

Conforme al Artículo 2151 del citado Código es el nudo propietario quien conserva la disposición jurídica y material que corresponde a su derecho,

*En dicho marco, **se entiende que el titular de la nuda propiedad de un inmueble no podrá deducir los alquileres del destinado a vivienda”.***

Locador propietario del inmueble residente del exterior (Pregunta n° 5)

EL LOCADOR PROPIETARIO DEL INMUEBLE ES RESIDENTE DEL EXTERIOR. EL LOCATARIO NO PUEDE DEDUCIR EL ALQUILER DE LA CASA HABITACION

“5. Deducción de alquileres. Residente en el exterior

Un sujeto del exterior alquila un inmueble en el país, el contribuyente no posee CUIT. El locatario es un trabajador en relación de dependencia que desea efectuar la deducción de los alquileres en el Impuesto a las Ganancias. ¿Cómo informa los datos del locador dado que no posee CUIT ni emite los modelos de factura del país, sino uno válido en el país donde reside?

*El anexo II, Apartado D, inciso h), de la Resolución General N° 4003 (AFIP) prevé que para computar los montos de los alquileres de inmuebles destinados a casa habitación, **es requisito necesario que el monto de los alquileres abonados -en función de lo acordado en el contrato de locación respectivo- se encuentre respaldado mediante la emisión de una factura o documento equivalente por parte del locador.***

Por otra parte, la Resolución General N° 4004 (AFIP) dispuso, a los fines de respaldar las operaciones de locación de inmuebles destinados a casa habitación del locatario, la obligación por parte de los locadores de emitir comprobantes electrónicos originales en los términos de la Resolución General N° 2.485, con excepción de las categorías A a E del Régimen Simplificado o de que dichas locaciones sean percibidas a través de intermediarios, en cuyo caso, se considerarán válidos las facturas o recibos emitidos por éstos a su nombre en las condiciones establecidas por la norma.

*En el caso planteado **al no cumplirse las condiciones reglamentarias establecidas por este Organismo, y no habiéndose previsto ninguna excepción que lo contemple, el locatario no resulta habilitado a deducir en el impuesto a las ganancias los alquileres abonados***”.

=====

APORTES A PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADOS

Art. 85 inciso i) de la LIG

i) Los aportes correspondientes a los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

Montos para al período fiscal 2025 \$ 573.817,13

Montos para al período fiscal 2024 \$ 195.845,39

Montos para al período fiscal 2023 \$ 80.707,25

Montos para el período fiscal 2022 \$ 42.921,24.

Montos para el período fiscal 2021 \$ 24.000.

Montos para el período fiscal 2020 \$ 18.000.

Montos para el período fiscal 2019 \$ 12.000.

Montos para el período fiscal 2018 \$ 996,23.

La actualización de los montos está prevista en el art. 85 último párrafo de la LIG (IPC).

=====

SERVICIOS CON FINES EDUCATIVOS Y HERRAMIENTAS DESTINADAS A FINES EDUCATIVOS

Art. 85 inciso j) de la LIG

Ley 27.701 (B.O.01.12.2022). Ley de presupuesto del año 2023.

Decreto 18/2023 (B.O.13.01.2023).

R.G. 5.314 (B.O.16.01.2023). Reglamentación de la AFIP. Modificación de la R.G. 4.003

El art. 99 de la ley 27.701 (B.O.01.12.2022) incorpora el inciso j) en el art. 85 de la LIG. **Con vigencia a partir del año fiscal 2022.**

Art. 85 inciso j) de la LIG

Se puede deducir en el impuesto a las ganancias:

LOS SERVICIOS CON FINES EDUCATIVOS

LAS HERRAMIENTAS DESTINADAS A FINES EDUCATIVOS

Las sumas en concepto de **servicios con fines educativos** y las **herramientas destinadas a esos efectos**, las que deberán acreditarse en la forma y condiciones que establezca la reglamentación

DE SUS CARGAS DE FAMILIA

Que el contribuyente pague por **quienes revistan el carácter de cargas de familia** en los términos del apartado 2 del inciso b) del artículo 30 de la LIG

DE SUS HIJOS DE HASTA 24 AÑOS QUE ESTUDIEN Y NO PUEDAN SOSTENERSE

Y por sus **hijos mayores de edad y hasta veinticuatro (24) años**, inclusive, en este último caso **en la medida que cursen estudios regulares o profesionales de un arte u oficio**, que les impida proveerse de medios necesarios para sostenerse independientemente.

TOPE DE LA DEDUCCION

40% DEL MINIMO MO IMPONIBLE.

La deducción de este inciso operará **hasta el límite del cuarenta por ciento (40%) del Mínimo no imponible** (Art. 30 inciso a) de la LIG).

REGLAMENTACION DEL PODER EJECUTIVO

El Decreto 18/2023 (B.O.13.01.2023) incorpora el **art. 204.1 en el decreto reglamentario de la LIG**

Art. 204.1 del D.R de la LIG

DEFINICION DE SERVICIOS EDUCATIVOS

Los servicios con fines educativos a los que se refiere el inciso j) del artículo 85 de la LIG **comprenden los servicios prestados por**

SERVICIOS EDUCATIVOS PRESTADOS POR ESTABLECIMIENTOS PUBLICOS O PRIVADOS

Establecimientos educacionales públicos y/o privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones, referidos a la enseñanza en todos los niveles y grados contemplados en dichos planes, y de postgrado para egresados de los niveles secundario, terciario o universitario,

SERVICIOS DE REFRIGERIO, DE ALOJAMIENTO Y DE TRANSPORTE

Así como a los **servicios de refrigerio, de alojamiento y de transporte** accesorios a los anteriores, prestados directamente por dichos establecimientos con medios propios o ajenos.

Los servicios con fines educativos también incluyen a:

CLASES PARTICULARES

(i) las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a estos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales aludidos en el párrafo anterior y con independencia de estos y

GUARDERIAS Y JARDINES MATERNO - INFANTILES

(ii) las guarderías y jardines materno-infantiles.

DEFINICION DE HERRAMIENTAS CON FINES EDUCATIVOS

Entiéndase como herramientas con fines educativos a los **útiles escolares**, los **guardapolvos** y los **uniformes**.

CASO PARTICULAR DE LOS HIJOS MAYORES HASTA 24 AÑOS

Tratándose de los hijos mayores de edad y hasta (24) años, inclusive, que cursen estudios regulares o profesionales de un arte u oficio, la deducción resultará procedente en la medida en que aquellos:

DEBEN SER RESIDENTES DEL PAIS

(i) Sean residentes en el país en los términos del artículo 33 de la LIG y

NO TIENEN QUE TENER INGRESOS SUPERIORES EL MNI.

(ii) No tengan en el año ingresos netos -en los términos del artículo 100 del D.R. de la LIG- superiores al Mínimo no imponible (Art. 30 inciso a) de la LIG).

REQUISITOS (aplicación del art. 101 del D.R. de la LIG)

La deducción que autoriza el inciso j) del artículo 85 de la ley se sujetará a las pautas establecidas en los **párrafos segundo y siguientes** del artículo 101 del D.R. de la LIG.

En caso de verificarse lo previsto en el **segundo párrafo** del artículo 101 del D.R. de la LIG, el importe total a deducir por los progenitores -sean de origen o no- no podrá exceder el límite del (40 %) del Mínimo no imponible (Art. 30 inciso a) de la LIG).

RECORDEMOS EL SEGUNDO PARRAFO Y SIGUIENTES DEL ART. 101 DEL D.R. DE LA LIG

La deducción por carga de familia a la que se refiere el apartado 2 del inciso b) del artículo 30 de la LIG será computada por el progenitor -sea de origen o no- que posea la responsabilidad parental, en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación y conforme a las pautas que surgen del último párrafo de ese inciso.

En caso de que la responsabilidad parental sea ejercida por dos (2) progenitores y ambos tengan ganancia imponible, la deducción se efectuará en partes iguales o uno de ellos podrá computar el cien por ciento (100%) de ese importe, conforme con el procedimiento que se establezca a tal efecto.

De tratarse de un incapacitado para el trabajo mayor de 18 años, la deducción podrá ser computada aun cuando hubiese cesado la responsabilidad parental por alcanzarse la mayoría de edad.

El cómputo de la deducción por hijo, hija, hijastro o hijastra incapacitado para el trabajo se incrementará en una (1) vez, cualquiera sea su edad.

REGLAMENTACION DE LA AFIP

La R.G. 5.314 (B.O.16.01.2023) incorpora el inciso r) en el apartado D del anexo II de la R.G. 4.003

DETERMINACION DEL MONTO A RETENER. DEDUCCIONES. SERVICIOS CON FINES EDUCATIVOS. HERRAMIENTAS DESTINADAS A FINES EDUCATIVOS

Sumas en concepto de servicios con fines educativos y de las herramientas destinadas a esos efectos, con el alcance fijado por el artículo 204.1 del D.R. de la LIG, debidamente acreditadas, que el contribuyente pague por quienes revistan el carácter de cargas de familia en los términos del Apartado 2. del inciso b) del artículo 30 de la LIG y por sus hijos mayores de edad y de hasta VEINTICUATRO (24) años, inclusive, en este último caso en la medida que cursen estudios regulares o profesionales de un arte u oficio, que les impida proveerse de medios necesarios para sostenerse independientemente y que no tengan en el año ingresos netos -en los términos del artículo 100 del D.R. de la LIG- superiores al Mínimo no imponible (artículo 30 inciso a) de la LIG).

El importe máximo a deducir por los conceptos señalados no podrá superar la suma correspondiente al CUARENTA POR CIENTO (40%) del Mínimo no imponible (artículo 30 inciso a) de la LIG).

En el período fiscal en que se efectúe el cómputo de la deducción el beneficiario de la renta deberá ingresar, a través del servicio 'Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - TRABAJADOR', los datos que solicite dicho sistema e ingresar los datos de la factura que le solicite el sistema.

Art. 2 de la R.G. 5.314 (B.O.16.01.2023)

Las deducciones que hubiera correspondido computar en el período fiscal 2022, deberán informarse a través del servicio "Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - TRABAJADOR" hasta el plazo previsto en el inciso c) del artículo 11 de la R.G. 4.003 (31 DE MARZO DE 2023).

En caso de que a dicha fecha se hubiese producido la desvinculación laboral del sujeto beneficiario, sin que existiera otro empleador que actúe como agente de retención, y se hubiese practicado la liquidación final, reteniendo el impuesto que correspondía **sin deducir las sumas en concepto de servicios y/o herramientas con fines educativos** que correspondan, se deberá cumplir con las obligaciones de presentación de la declaración jurada y de inscripción, mencionadas en el art. 13 de la R.G. 4.003.

=====

ALQUILER DE INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACION. DEDUCCION TANTO PARA EL LOCADOR COMO PARA EL LOCATARIO

Art. 85 inciso k) de la LIG

La Ley 27.737 (B.O.17.10.2023) incorpora el inciso k) en el art. 85 de la LIG.

Resulta deducible en el impuesto a las ganancias

El diez por ciento (10%) del monto total anual de alquileres de inmuebles destinado a casa-habitación.

TANTO PARA EL LOCATARIO COMO PARA EL LOCADOR

Ambas partes, locatario y locador, podrán hacer uso de esta deducción adicionalmente con otras que existan.

VIGENCIA

Para el **ejercicio fiscal 2023** y siguientes.

Art. 204.2 del D.R. de la LIG

DEDUCCION EN EL CASO DE VARIOS LOCATARIOS

REGISTRACION DE LOS CONTRATOS DE ALQUILER EN EL RELI (R.G. 5.545)

A los efectos de la deducción prevista en el **inciso k) del artículo 85 de la ley**, en el caso de que **la locación involucre a varios locatarios**, el importe a deducir por todos estos no podrá superar el DIEZ POR CIENTO (10 %) del total de las sumas pagadas en concepto de alquiler con destino a casa-habitación, siempre que, si el organismo recaudador así lo prevé, **los contratos respectivos se encuentren debidamente registrados**. (R.G. 5.545 RELI).

Idéntico temperamento deberá ser adoptado por las sumas a deducir por los condóminos, en el supuesto de inmuebles afectados a locación con destino a casa-habitación".

BASE DE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA

Art. 85 segundo párrafo de la LIG

LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA PARA DONACIONES, MEDICINA PREPAGA Y HONORARIOS MEDICOS

A los fines de la determinación de los límites establecidos en el primer párrafo del inciso c) (DONACIONES) y en el segundo párrafo de los incisos f) (COBERTURA MEDICO ASISTENCIAL) y g) (HONORARIOS MEDICOS),

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5%

El 5% se aplicará sobre las ganancias netas del ejercicio que resulten **antes de deducir**:

- El importe de las donaciones,
- El importe de la medicina prepaga,
- El importe de los honorarios médicos,
- El importe de los quebrantos de años anteriores y,
- El importe de las deducciones personales del art. 30 de la LIG cuando corresponda (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

TOPES QUE SE AJUSTAN ANUALMENTE POR IPC

Art. 85 tercer párrafo de la LIG

Los montos máximos deducibles por cada uno de los conceptos comprendidos en **el inciso b)** (PRIMAS DE SEGUROS PARA CASO DE MUERTE) y en **el inciso i)** (APORTES A PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADOS) del artículo 85 de la LIG, fijados por el artículo 11 del decreto 18 del 12 de enero de 2023, **se ajustarán anualmente a partir del 01 de enero de 2023**, inclusive, considerando la variación anual del **Índice de Precios al Consumidor (IPC)** que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), **correspondiente al mes de octubre del año anterior al ajuste respecto del mismo mes del año anterior**.

Montos para al período fiscal 2025 \$ 573.817,13

Montos para al período fiscal 2024 \$ 195.845,39

Montos para al período fiscal 2023 \$ 80.707,25

Montos para el período fiscal 2022 \$ 42.921,24.

Montos para el período fiscal 2021 \$ 24.000.

Montos para el período fiscal 2020 \$ 18.000.

Montos para el período fiscal 2019 \$ 12.000.

Montos para el período fiscal 2018 \$ 996,23.

DEDUCCION DEL PERSONAL DOMESTICO

El art. 16 de la ley 26.063, establece que:

A efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, las personas de existencia visible y las sucesiones indivisas, ambas **residentes en el país**, que revistan el carácter de **dadores de trabajo con relación al personal del servicio**

doméstico, podrán deducir de la ganancia bruta gravada de fuente argentina del año fiscal, cualquiera sea la fuente de ganancia, **el total de los importes abonados en el período fiscal:**

a) A los trabajadores domésticos en concepto de contraprestación por los servicios prestados;

b) Para cancelar las contribuciones patronales indicadas en el artículo 3 del Régimen Especial de Seguridad Social para Empleados del Servicio Doméstico, aprobado por el artículo 21 de la ley 25239 (HOY LEY 26.844 PERSONAL DE CASAS PARTICULARES).

La deducción prevista en el presente artículo tendrá el carácter de deducción general y se imputará de acuerdo con el procedimiento establecido en el inciso b) del artículo 31 de la reglamentación de la ley del referido impuesto para la compensación de quebrantos del ejercicio. (HOY ART. 74 INCISO B) DEL D.R. DE LA LIG)

TOPE. HASTA EL IMPORTE DEL MINIMO NO IMPONIBLE

Se fija como importe máximo a deducir por los conceptos anteriormente indicados la suma equivalente a la de la ganancia no imponible anual, definida en el inciso a) del artículo 23 de la LIG (HOY ART. 30 INCISO A) DE LA LIG, MINIMO NO IMPONIBLE).

En todo lo no dispuesto en este artículo serán de aplicación las normas establecidas por la ley del mencionado impuesto y por su reglamentación.

=====

DEDUCCIONES ESPECIALES DE PRIMERA, SEGUNDA, TERCERA Y CUARTA CATEGORIA.

Art. 86 de la LIG

El art. 86 de la LIG, enumera las deducciones especiales de primera, segunda, tercera y cuarta categoría.

LOS IMPUESTOS

Art. 86 inciso a) de la LIG

a) Los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias.

=====

LAS PRIMAS DE SEGUROS

Art. 86 inciso b) de la LIG

b) Las primas de seguros que cubran riesgos sobre bienes que produzcan ganancias.

=====

LAS PERDIDAS EXTRAORDINARIAS

Art. 86 inciso c) de la LIG

c) Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, **en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones.**

DETERMINACION DEL MONTO DE LA PERDIDA

Art. 205 primer párrafo del D.R. de la LIG

El importe de las pérdidas extraordinarias, sufridas en bienes muebles e inmuebles amortizables, **se establecerá a la fecha del siniestro**, de conformidad con las siguientes disposiciones:

BIENES MUEBLES

a) bienes muebles: se aplicarán las normas del artículo 62 de la LIG (COSTO COMPUTABLE EN RENTAS DE TERCERA CATEGORIA);

BIENES INMUEBLES

b) bienes inmuebles: se aplicarán las normas del artículo 63 de la LIG (COSTO COMPUTABLE EN RENTAS DE TERCERA CATEGORIA).

Art. 205 segundo párrafo del D.R. de la LIG

En ambos casos será de aplicación el índice de actualización mencionado en el artículo 93 de la LIG, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la AFIP, para el mes al que corresponda la fecha del siniestro. (TENER EN CUENTA EL ART. 93 DE LA LIG Y EL ART. 39 DE LA LEY 24.073)

INDEMNIZACION PERCIBIDA Y VALOR RECUPERABLE DEL BIEN SINIESTRADO

Art. 205 tercer párrafo del D.R. de la LIG

SE DEBE RESTAR EL VALOR RECUPERABLE Y LA INDEMNIZACION

Al monto de las pérdidas determinado de acuerdo con lo precedentemente establecido, **se le restará el valor neto de lo salvado o recuperable y el de la indemnización percibida**, en su caso.

OPCION EN EL CASO EN QUE LA INDEMNIZACION ARROJE UN BENEFICIO

Art. 205 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

PRODUCTO DE LA INDEMNIZACION SE GENERA UNA GANANCIA

Si de esta operación **resultara un beneficio**, se procederá en la forma que se indica a continuación:

DOS OPCIONES:

I) LA INDEMNIZACION SE DESTINA AL REEMPLAZO DEL BIEN SINIESTRADO

I) En el caso de que la indemnización percibida **se destine total o parcialmente dentro del plazo de dos (2) años de producido el siniestro, a reconstruir o reemplazar los bienes afectados**,

SE REDUCE EL COSTO DEL NUEVO BIEN. SE GENERA UNA MENOR AMORTIZACION

El beneficio o su parte proporcional **se deducirá a los efectos de la amortización** del importe invertido en la reconstrucción o reemplazo de dichos bienes, **salvo que el contribuyente optare por computar el nuevo costo, en cuyo caso deberá incluir el beneficio en el balance impositivo**.

DE NO REALIZARSE EL REEMPLAZO SE DEBE DECLARAR LA GANANCIA

De no efectuarse el reemplazo o iniciarse la reconstrucción dentro del plazo de los 2 años, **el beneficio se imputará al ejercicio fiscal en cuyo transcurso haya vencido el plazo de los 2 años** o, en su caso, a **aquel en que se hubiera desistido de realizar el reemplazo**.

ACTUALIZACION

El importe respectivo deberá actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 93 de la LIG, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la AFIP para el mes de cierre del período fiscal en que corresponde imputar la ganancia. (TENER EN CUENTA EL ART. 93 DE LA LIG Y EL ART. 39 DE LA LEY 24.073)

La AFIP podrá ampliar el plazo de dos (2) años a pedido expreso de los interesados, cuando la naturaleza de la reinversión lo justifique.

II) LA INDEMNIZACION NO SE DESTINA AL REEMPLAZO DEL BIEN SINIESTRADO

LA INDEMNIZACION SE DECLARA COMO GANANCIA

II) Si la indemnización percibida o parte de ella no se destinara a los fines indicados en el apartado I) precedente, **el total del beneficio** o su parte proporcional, respectivamente, **deberá incluirse en el balance impositivo del ejercicio en que se hubiera hecho efectiva la indemnización**.

APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PARA EL CASO DE DELITOS COMETIDOS POR LOS EMPLEADOS

Art. 205 último párrafo del D.R. de la LIG

Idéntico procedimiento al indicado precedentemente se aplicará para determinar el monto de las pérdidas originadas por delitos de los empleados a que se refiere el **inciso d) del artículo 86 de la LIG**, cuando su comisión hubiera afectado a inmuebles o bienes muebles de explotación de los contribuyentes.

=====

DELITOS COMETIDOS POR LOS EMPLEADOS

Art. 86 inciso d) de la LIG

d) Las pérdidas debidamente comprobadas, a juicio de la AFIP, originadas por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes, por empleados de los mismos, **en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones.**

=====

LOS GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS

Art. 86 inciso e) de la LIG

e) Los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la AFIP.

=====

LAS AMORTIZACIONES

Art. 86 inciso f) de la LIG

f) **Las amortizaciones por desgaste, agotamiento u obsolescencia** y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del artículo 92 (DEDUCCIONES NO ADMITIDAS – AMORTIZACION DE AUTOMOVILES).

Observaciones:

El concepto de obsolescencia fue incorporado en la ley de impuesto a las ganancias por la reforma de la ley 27.430.

Art. 206 del D.R. de la LIG

Las amortizaciones cuya deducción admite el inciso f) del artículo 86 de la LIG, se deducirán anualmente a los efectos impositivos, aun cuando el contribuyente no hubiera contabilizado importe alguno por ese concepto y cualquiera fuere el resultado que arroje el ejercicio comercial.

GASTOS QUE SE DEBEN ACTIVAR

Art. 207 del D.R. de la LIG

LOS INTERESES NO SE PUEDEN ACTIVAR

El costo original de los bienes amortizables comprende los gastos incurridos con motivo de la compra o instalación, excepto los intereses reales o presuntos contenidos en la operación.

Los intereses sobre el capital invertido no serán computados a los efectos de la fijación del costo.

=====

CONDICION

Art. 86 segundo párrafo de la LIG

En los casos de los incisos c) (PERDIDAS EXTRAORDINARIAS) e inciso d) (DELITOS DE LOS EMPLEADOS), el decreto reglamentario fijará la incidencia que en el costo del bien tendrán las deducciones efectuadas.

=====

AMORTIZACION DE INMUEBLES.

Art. 87 de la LIG

El art. 87 de la LIG, se refiere a las amortizaciones de inmuebles.

2% ANUAL SOBRE LOS EDIFICIOS Y CONSTRUCCIONES

Art. 87 primer párrafo de la LIG

En concepto de **amortización de edificios y demás construcciones sobre inmuebles** afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto, **excepto bienes de cambio, se admitirá deducir el dos por ciento (2%) anual sobre el costo del edificio o construcción**, o sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos, teniendo en cuenta la relación existente en el avalúo fiscal o, en su defecto, según el justiprecio que se practique al efecto, hasta agotar dicho costo o valor.

LA AMORTIZACION SE PRACTICA DESDE EL TRIMESTRE DE LA AFECTACION

Art. 87 segundo párrafo de la LIG

A los fines del cálculo de la amortización a que se refiere el párrafo anterior, la misma deberá practicarse **desde el inicio del trimestre del ejercicio fiscal o calendario en el cual se hubiera producido la afectación del bien**, hasta el trimestre en que se agote el valor de los bienes o hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que los bienes se enajenen o desafecten de la actividad o inversión.

ACTUALIZACION

Art. 87 tercer párrafo de la LIG

El importe resultante **se ajustará** (ACTUALIZACION) conforme al procedimiento indicado en el inciso 2) del artículo 88. (BIENES MUEBLES AMORTIZABLES) (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

LA AFIP PODRA AUTORIZAR UNA AMORTIZACION SUPERIOR AL 2% ANUAL

Art. 87 cuarto párrafo de la LIG

La AFIP podrá admitir la aplicación de porcentajes anuales superiores al dos por ciento (2%), cuando **se pruebe fehacientemente que la vida útil de los inmuebles es inferior a cincuenta (50) años** y a condición de que se comunique a la AFIP tal circunstancia, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al primer ejercicio fiscal en el cual se apliquen.

Art. 206 del D.R. de la LIG.

Las **amortizaciones** cuya deducción admite el **inciso f) del artículo 86 de la LIG**, se deducirán anualmente a los efectos impositivos, aun cuando el contribuyente no hubiera contabilizado importe alguno por ese concepto y cualquiera fuere el resultado que arroje el ejercicio comercial.

Art. 86 inciso f) de la LIG

De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir:

AMORTIZACION POR DESGASTE, AGOTAMIENTO U OBSOLESCENCIA

Las **amortizaciones por desgaste, agotamiento u obsolescencia** y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del artículo 92. (DEDUCCIONES NO ADMITIDAS – AMORTIZACION DE AUTOMOVILES).

Observaciones:

El concepto de obsolescencia fue incorporado en la ley de impuesto a las ganancias por la reforma de la ley 27.430.

GASTOS QUE SE DEBEN ACTIVAR

Art. 207 del D.R. de la LIG

LOS INTERESES NO SE PUEDEN ACTIVAR

El costo original de los bienes amortizables **comprende los gastos incurridos con motivo de la compra o instalación, excepto los intereses** reales o presuntos contenidos en la operación.

Los intereses sobre el capital invertido no serán computados a los efectos de la fijación del costo.

INMUEBLES CON VIDA UTIL MENOR A 50 AÑOS. PRUEBA

Art. 208 del D.R. de la LIG.

A los efectos previstos en el último párrafo del artículo 87 de la LIG, la prueba fehaciente relativa a la vida útil del inmueble deberá ponerse a disposición de la AFIP, en la oportunidad y forma que esta determine.

Si a juicio de la AFIP la prueba producida no fuera aceptable o resultara insuficiente, las diferencias de impuesto que pudieran surgir a raíz de la consideración de la vida útil prevista en el citado artículo, deberán ingresarse, con más las actualizaciones y accesorios que correspondan, en el tiempo y condiciones que aquel determine, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, resultaren aplicables.

=====

AMORTIZACION DE BIENES MUEBLES.

Art. 88 de la LIG

El **art. 88 de la LIG**, se refiere a las amortizaciones de bienes muebles.

Art. 88 primer párrafo de la LIG

En concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes -excepto inmuebles- empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con las siguientes normas:

LA VIDA UTIL DE LOS BIENES MUEBLES LA DETERMINA EL CONTRIBUYENTE

1) Se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los **años de vida útil probable de los mismos**.

La AFIP podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etcétera) cuando razones de orden técnico lo justifiquen.

ACTUALIZACION DE LA AMORTIZACION

2) A la cuota de amortización ordinaria calculada conforme con lo dispuesto en el apartado anterior, o a la cuota de amortización efectuada por el contribuyente con arreglo a normas especiales, **se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 93**, referido a la fecha de adquisición o construcción que indique la tabla elaborada por la AFIP para el mes al que corresponda la fecha de cierre del período fiscal que se liquida.

El importe así obtenido será la amortización anual deducible. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

BIENES INMATERIALES

Art. 88 segundo párrafo de la LIG

Cuando se trate de **bienes inmateriales amortizables** la suma a deducir se determinará aplicando las normas establecidas en el párrafo anterior. (BIENES MUEBLES AMORTIZABLES)

DETERMINACION DEL COSTO DE LOS BIENES MUEBLES AMORTIZABLES

Art. 88 tercer párrafo de la LIG

A los efectos de la determinación del valor original de los bienes amortizables, no se computarán las comisiones pagadas y/o acreditadas a entidades del mismo conjunto económico, intermediarias en la operación de compra, salvo que se pruebe una efectiva prestación de servicios a tales fines.

Art. 206 del D.R. de la LIG.

Las **amortizaciones** cuya deducción admite el **inciso f) del artículo 86 de la LIG**, se deducirán anualmente a los efectos impositivos, aun cuando el contribuyente no hubiera contabilizado importe alguno por ese concepto y cualquiera fuere el resultado que arroje el ejercicio comercial.

Art. 86 inciso f) de la LIG

De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir:

AMORTIZACION POR DESGASTE, AGOTAMIENTO U OBSOLESCENCIA

Las **amortizaciones por desgaste, agotamiento u obsolescencia** y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del artículo 92. (DEDUCCIONES NO ADMITIDAS – AMORTIZACION DE AUTOMOVILES).

Observaciones:

El concepto de obsolescencia fue incorporado en la ley de impuesto a las ganancias por la reforma de la ley 27.430.

Art. 92 inciso l) de la LIG

AMORTIZACION NO DEDUCIBLE

No serán deducibles, sin distinción de categorías:

AMORTIZACION DE AUTOMOVILES

l) Las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 86, correspondientes a **automóviles** y el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing), en la medida que excedan lo que correspondería deducir con relación a automóviles cuyo costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados con opción de compra, sea superior a la suma de pesos veinte mil (\$ 20.000) -neto del impuesto al valor agregado-, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato según corresponda.

Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los automóviles cuya explotación constituya el objeto principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).

GASTOS QUE SE DEBEN ACTIVAR

Art. 207 del D.R. de la LIG

LOS INTERESES NO SE PUEDEN ACTIVAR

El costo original de los bienes amortizables **comprende los gastos incurridos con motivo de la compra o instalación, excepto los intereses** reales o presuntos contenidos en la operación.

Los intereses sobre el capital invertido no serán computados a los efectos de la fijación del costo.

=====

JURISPRUDENCIA

Jurisprudencia relacionada con la deducción de pérdidas extraordinarias

PERDIDAS EXTRAORDINARIAS

ROQUE VASALLI SA CSJN DEL 13.05.1982

ASTRA CAPSA CSJN DEL 2.02.2011

ROQUE VASALLI SA CSJN DEL 13.05.1982

En materia de deducciones de pérdidas extraordinarias, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo "**Roque Vasalli SA**" de la CSJN de fecha 13/05/1982, se trataba de la deducción del importe pagado en concepto de rescate por el secuestro extorsivo del presidente de la sociedad. La CSJN admitió la deducción,

Del relato de los hechos de la causa se puede ver que:

"la Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario confirmó la sentencia de instancia que hizo lugar a la demanda deducida contra la DGI, tendiente a obtener la devolución de la suma de \$ 12.197.055, abonada por Roque Vasalli SA, en virtud de haberse admitido como gasto deducible el monto que esta empresa pagó en calidad de rescate para lograr la liberación de su presidente que fuera sometido a un secuestro extorsivo, bajo amenaza de muerte".

A la hora de encuadrar la deducción dentro del marco normativo de la LIG, la CSJN entiende que:

*"pueden señalarse dos excepciones que no constituían "gastos necesarios" sino pérdidas del capital fuente. Las deducciones aludidas se hallaban contempladas en el art. 88, incs. c) y d) (HOY ART. 92 INCISO C) Y D) DE LA LIG). **El primero admitía la detracción de "las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertos por seguros o indemnizaciones". El inc. d) se refería a "las pérdidas debidamente comprobadas, a juicio de la Dirección, originadas por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes, por empleados de los mismos, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros e indemnizaciones".***

De estas normas interesa el caso planteado en la primera, pues en ella se ha basado el a quo para admitir la deducción del importe abonado por la empresa para rescatar a su presidente del secuestro extorsivo a que fuera sometido".

A la hora de analizar el concepto de pérdidas extraordinarias sobre los bienes que producen ganancias, la CSJN entiende que:

*"cuando la ley 20628 se refería a "las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias", **no debe entenderse esta última expresión limitada a los objetos materiales** -bienes propiamente dichos- en un sentido estricto (inmuebles, instalaciones, maquinarias, materias primas, productos acabados, etc.). **Económicamente hablando, tal como corresponde según la regla de interpretación del art. 11 de la ley 11683 (doctrina de "Ika Renault SAICyF s/recurso de apelación" del 25/2/1982, consid. 6º), quedan igualmente comprendidos en el concepto de "bien" los objetos inmateriales (acción del trabajo, prestación de servicios). La característica que ambos medios ofrecen es la de ser capaces de satisfacer una necesidad humana.***

Por lo demás, cuando la norma que se analiza menciona expresamente "a los bienes que producen ganancias", la determinación de éstos debe hacerse dentro del proceso productivo que se cumple en toda empresa industrial o comercial; y en él los factores de producción son: el elemento material (capital: fijo y circulante) y el elemento humano (trabajo: directivo, ejecutivo, empleados y obreros).

De la conjunción de estos elementos fluye la renta. De ahí, que no deba decirse que sólo tiene origen en el capital materializado en los inmuebles, maquinarias, etc., sino también en la parte del mismo relacionada con la organización de la producción; dentro de ésta, las funciones directivas y de ejecución se caracterizan por la importancia que revisten. Mediante su acción sobre los recursos industriales o comerciales se logran las ganancias o beneficios.

*Si de acuerdo con la ley son deducibles "las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias", y entre éstos -en sentido económico- se insertan los originados en factores humanos de producción, **no parece dudoso que la suma pagada por la actora para rescatar a su presidente del***

secuestro a que fue sometido pudo ser detrída de la ganancia bruta de la empresa en la determinación del beneficio neto”.

ASTRA CAPSA CSJN DEL 2.02.2011

DEDUCCION DE UNA PERDIDA EXTRAORDINARIA POR ACCIDENTE EN UN POZO PETROLERO

La firma tiene la concesión para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos.

El tema en discusión es la deducción de una perdida extraordinaria, por los gastos realizados para controlar el accidente ocurrido durante la perforación de uno de los pozos del yacimiento de hidrocarburos.

El TFN revoco la determinación de oficio.

La CNACAF revoco la sentencia del TFN y por lo tanto convalido la determinación de oficio.

La CSJN confirma la sentencia de la Cámara y por lo tanto confirma la determinación de oficio.

*“1°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación dejó sin efecto la resolución mediante la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio las obligaciones tributarias de la empresa **Astra CAPSA** en el impuesto a las ganancias -períodos fiscales 1993 a 1996-, calculó los intereses resarcitorios correspondientes y le aplicó una multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (fs. 223/225).*

PERDIDA EXTRAORDINARIA POR UN ACCIDENTE OCURRIDO DURANTE LA PERFORACION DE UN POZO
DEDUCCION (ABANDONO TEMPORARIO VS ABANDONO DEFINITIVO DEL POZO)

*Para fundar tales determinaciones el ente recaudador impugnó la deducción realizada por la empresa, con carácter de **pérdida extraordinaria imputable al período fiscal 1993, de los gastos realizados para controlar el accidente ocurrido durante la perforación de uno de los pozos del yacimiento de hidrocarburos cuya exploración y explotación tiene en concesión. En el acto determinativo de oficio, la AFIP-DGI entendió que como el pozo en cuestión se hallaba en estado de abandono temporario desde el control del siniestro -para lo cual tuvo en cuenta las pautas fijadas por la resolución 5/95 de la Secretaría de Energía, Transporte y Comunicaciones-** la empresa sólo podía efectuar la deducción de las erogaciones incurridas una vez que se produjese su abandono definitivo, sobre la base de lo dispuesto en la **circular (DGI) 1079/79** que establece que cuando se determine la imposibilidad de encarar la explotación económica de los bienes respectivos corresponde computar su costo en el ejercicio fiscal en que ello ocurra (fs. 44/58).*

SENTENCIA DEL TFN. SE ADMITIO LA DEDUCCION.

*2°) Que el Tribunal Fiscal juzgó que **la empresa se encontraba facultada para deducir en forma inmediata las erogaciones**, por surgir de la prueba reunida en autos -en especial el peritaje técnico producido por los expertos propuestos por la actora- que el procedimiento de contingencia llevado a cabo por la empresa para paliar el incendio desatado en el pozo impedía su reutilización posterior, lo que configuraba su abandono en forma definitiva (fs. 224 vta. in fine).*

SENTENCIA DE LA CAMARA. NO ADMITIO LA DEDUCCION.

*3°) Que la Sala IV de la **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal** -que intervino en la causa en virtud de la apelación deducida por la AFIP- **revocó lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación** (fs. 287/288 vta.).*

*Para así decidir el a quo estimó que no resultaba procedente la deducción como pérdida extraordinaria de los gastos aludidos, al entender que el art. 82 -inc. c- (HOY ART. 86 INCISO C) DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias establece como **requisito para el cómputo impositivo de los gastos extraordinarios allí contemplados que el bien afectado por el siniestro se encuentre en estado de producción de rentas, lo que no sucedía con el pozo petrolero que se hallaba en exploración, sin haber generado ganancias.***

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN

*5°) Que la cuestión central por decidir en la presente causa consiste en establecer si los desembolsos de dinero - descontadas las sumas cobradas en concepto de seguros- efectuados por Mexpetrol Argentina S.A. (absorbida primero por **Astra** S.A. y luego ésta por YPF S.A.) para controlar el accidente suscitado en uno de los pozos petroleros operados por la empresa resultan deducibles de las ganancias brutas a fin de llegar a la ganancia neta sujeta a impuesto bajo la ley del tributo (ley 20.628, t.o. -1986-).*

RELATO DE LOS HECHOS

*6°) Que no es objeto de controversia que **la empresa actora había iniciado a mediados de septiembre de 1993 la perforación del pozo de avanzada EPn a-1007 en el yacimiento 'El Portón', Provincia de Neuquén, y que el 3 de octubre de ese mismo año el pozo entró en surgencia expulsando los fluidos internos en forma descontrolada, lo que requirió la realización de una serie de trabajos especiales -incluida la perforación de un pozo de alivio a 300 metros al sudeste de aquél con el que logró conectarse a una profundidad de 1142,50 metros- que permitió el control definitivo de la situación el 24 de diciembre del mismo año, es decir 83 días después de producido el accidente** (cfr. informe preparado el 16/11/95 por la Dirección de Exploración y Explotación dependiente de la Dirección Nacional de Recursos en la órbita de la Subsecretaría de Energía obrante a fs. 14/20 del expediente C.O.D. n° 870/2 agregado por cuerda;*

partaje técnico de fs. 159/188 y aclaraciones de fs. 195/196). Tampoco se halla en discusión que a la fecha del siniestro el yacimiento contaba con otros pozos en estado de operación y explotación (cfr. Memoria de los Estados contables de Mexpetrol S.A. -puntos 'Producción' e 'Inversiones'- correspondientes al ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 1993 obrantes en el expediente de la orden de intervención n° 1669-1 (fs. 14/15) agregado por cuerda, y dichos de la actora de fs. 357 vta.).
(..)

ANALISIS DEL ART. 86 INCISO C) DE LA LIG. NO CORRESPONDE SU APLICACIÓN.

8°) Que, en tales condiciones, corresponde destacar que el supuesto de autos no es susceptible de ser examinado bajo la norma del art. 82, inc. c (HOY ART. 86 INCISO C) DE LA LIG), de la ley de impuesto a las ganancias porque en ella se prevé la deducción de pérdidas y no la de gastos, como ocurre en las presentes actuaciones. Sin embargo, en la sentencia apelada se entiende que la norma citada "es específica para el caso de las erogaciones extraordinarias (como son las originadas en un incendio, supuesto de autos y al que expresamente se alude en esa norma), y ... en ella se impone como requisito para el cómputo impositivo de la pérdida, el de que el bien afectado esté en estado de producción de rentas (confr., en el mismo sentido, conclusión a la que arribó el tribunal a quo)", infiriéndose que como "el pozo en donde se generó el siniestro no produjo ganancias, tampoco corresponde deducción alguna" (sentencia de cámara, fs. 288 vta., consid. VII, el subrayado corresponde al Tribunal).

En efecto, la norma en cuestión dispone que " De las ganancias [brutas] de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir: ... c) las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros e indemnizaciones" (art. 82, inc. c, ley 20.628 -t.o. 1986-, el subrayado corresponde al Tribunal).

En tal inteligencia, la deducción de pérdidas extraordinarias comprende situaciones que técnicamente no son "gastos necesarios" por tratarse de pérdidas del capital fuente (cfr. causa "Roque Vassalli S.A.", Fallos: 304:661, consid. 6°), y por lo tanto, no constituyen, de por sí, un desembolso de dinero, sino que se relacionan con supuestos que importan la disminución del valor -o la desaparición- de bienes que producen ganancias o que se encuentran afectados a la explotación (cfr. causa "Citibank, N.A.", Fallos: 323:1315, consid. 7°).

ANALISIS DEL ART. 23 DE LA LIG. SI CORRESPONDE SU APLICACIÓN.

9°) Que, en cambio, corresponde encuadrar el caso sub examine en el art. 17 (HOY ART. 23 DE LA LIG) de la ley del tributo que dispone que para " establecer la ganancia neta [sujeta a impuesto] 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", y en su art. 80 en cuanto establece que " los 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".

Es del caso puntualizar, como lo sostuvo esta Corte en la citada causa "Roque Vassalli S.A.", que la ley 20.628 no mantuvo un criterio riguroso, particularmente en las ganancias de la tercera categoría, en cuanto al carácter 'necesario' de los gastos, como ocurría con la ley 11.682, sino a través de la finalidad económica de aquéllos (Fallos: 304:661, consid. 7°).

En función de lo anteriormente expuesto cabe concluir que toda vez que la mina es fuente productora de ganancias gravadas (cfr. arg. doctrina de Fallos: 220:939) y que los yacimientos de hidrocarburos constituyen una especie de ellas (cfr. arg. Fallos: 170:274; 301:341; 311:1265; Código de Minería, Apéndice -"Del régimen legal de las minas de petróleo e hidrocarburos fluidos"- art. 1°; ley 17.319, art. 8°), las erogaciones incurridas por la empresa actora destinadas a detener la salida descontrolada de la sustancia mineral del yacimiento revisten el carácter de gastos necesarios para mantener y conservar la fuente de las ganancias gravadas por el tributo.

10) Que al tratarse pues, de uno de los gastos cuya deducción admite la ley queda por determinar el modo y oportunidad en que la empresa se encontraba facultada para restarlos de la ganancia bruta.

TRATAMIENTO DE LAS AMORTIZACIONES

A tal fin, resulta necesario remitirse a las normas que regulan el sistema de amortización aplicable en la explotación de minas, canteras, bosques y bienes análogos (art. 75, ley 20.628 -t.o. 1986-, art. 84 del dto. 2353/86 -reglamentario de la ley del tributo-, resolución general DGI 2165/79 y circular DGI 1079/79). Dicho sistema admite deducir el valor impositivo del bien [la mina] -formado por su costo atribuible [aspecto éste reglamentado por la resolución general DGI 2165/79] más los gastos incurridos para obtener la concesión- en forma proporcional al agotamiento de la sustancia productora de la renta (art. 75, ley 20.628 -t.o. 1986-). El monto de amortización anual deducible se obtiene multiplicando el valor unitario de agotamiento -obtenido mediante la división del valor impositivo de la mina por el número de unidades que el contribuyente calcule extraer de ella a lo largo de la concesión- por las unidades de producción extraídas en el período fiscal de que se trate (art. 84, dto. 2353/86, [art. 87 de la actual reglamentación]).

En uso de sus facultades reglamentarias el organismo recaudador fijó mediante la resolución general (DGI) 2165/79 -referente al art. 91 del texto reglamentario anterior, que luego pasó como art. 84 del dto. 2353/86- el costo atribuible de los bienes objeto de amortización compuesto por "el valor de todas las erogaciones relativas al estudio, descubrimiento y/o exploración de los yacimientos y fuentes naturales, realizadas hasta la determinación de la posibilidad de encarar o no su explotación económica, inclusive, computándose en su caso los gastos incurridos para obtener la concesión". A su vez, en la circular (DGI) 1079/79 se señaló que "cuando se determine la imposibilidad de encarar la explotación económica de los bienes respectivos, el costo atribuible a los mismos, debidamente actualizado, deberá computarse en el ejercicio fiscal en que tal hecho ocurra".

Cabe puntualizar que el reseñado método de amortización es el empleado por la empresa actora en la confección de sus balances, en los que se alude a aquél como el "método del 'costo total'", en función del cual "todos los costos incurridos en la exploración y desarrollo de dichas propiedades son activados cuando se incurre en ellos y amortizados por el método de agotamiento en función de los metros cúbicos de hidrocarburos extraídos a partir del mes de puesta en marcha de cada bien, sobre el total de reservas probadas desarrolladas, consideradas en las mencionadas áreas" (cfr. Nota 1 "Bases de preparación y presentación de Estados Contables" a los estados contables de Mexpetrol Argentina S.A. correspondientes al ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 1993, agregados a fs. 12/42 del expediente de la orden de intervención nº 1669-1 agregado por cuerda).

(..)

MOMENTO DE IMPUTACION DE LA AMORTIZACION

12) Que en atención a las citadas pautas interpretativas y sobre la base del juego armónico de las normas antes reseñadas surge que **los gastos que componen el costo atribuible de la mina sólo pueden amortizarse a partir del momento en que se determine la posibilidad de encarar la explotación económica del bien** (resolución general DGI 2165/79). En su defecto, **tales gastos deben imputarse como gasto deducible íntegramente en el ejercicio fiscal en que se determine la imposibilidad de encarar su explotación** (circular DGI 1079/79; art. 18, ley 20.628 -t.o. 1986-). De lo expuesto se infiere, a contrario sensu, que **en tanto el contribuyente no determine la viabilidad o la inviabilidad de la explotación del bien -o de la parte de éste que corresponda de acuerdo con el proceso productivo de que se trate-, tampoco podrá imputar el gasto a él relacionado** -tomando en cuenta su finalidad económica tal como se expone en el considerando 8º- **hasta tanto no adopte la decisión correspondiente**.

CONCLUSION DE LA CSJN

13) Que, en dicha inteligencia, puede concluirse de las pruebas incorporadas a estas actuaciones que **el criterio de imputación del gasto por la empresa actora al período fiscal 1993 no se compadece con la conducta que ella desplegó luego de controlado el accidente, ya que lejos de determinar la imposibilidad de explotación del área del yacimiento involucrada, mantuvo viva la expectativa de su habilitación -no concretada- mediante una vía alternativa**.

Ello queda corroborado por la **decisión del directorio de la sociedad de persistir en el intento de explotar dicha área del yacimiento mediante el desvío del pozo accidentado a un pozo productor**. Así, en la memoria a sus estados contables el órgano de administración de la sociedad destacó que "durante el ejercicio bajo examen, se finalizó con la perforación del pozo EPn-1003 y se perforaron los pozos EPn-1004, EPn-1005, EPn-1006 y EPn-1007. En este último se generó una situación de descontrol que pudo finalmente normalizarse a través de un pozo de alivio manteniéndoselo en observación con miras a ejecutar un programa de redireccionamiento para su transferencia a un pozo productor en tanto y en cuanto las circunstancias hicieran aconsejable el procedimiento", agregando que en el programa de actividades del año 1994 siguiente "está prevista la perforación de seis pozos de desarrollo y dos de exploración y eventualmente, el desvío a productor del pozo EPn-1007" (cfr. memoria a los estados contables de Mexpetrol Argentina S.A. correspondientes al ejercicio fiscal cerrado el 31/12/93, fs. 14/16 del expediente de la orden de intervención nº 1669-I, agregado por cuerda, el subrayado es el Tribunal).

De otro lado, aun cuando los estados contables correspondientes a los ejercicios fiscales cerrados al 31 de diciembre de 1994, 1995 y 1996 contienen información generalizada sobre la producción de los pozos ubicados en el yacimiento "El Portón" y no especifican la concreta evolución operativa del pozo analizado (cfr. fs. 283/311 -ejercicio fiscal cerrado al 31/12/94-, fs. 312/345 -ejercicio fiscal cerrado al 31/12/95- y fs. 346/385 -ejercicio fiscal cerrado al 31/12/96-, exp. adm. cit.), tampoco surge de los antecedentes probatorios que la empresa manifestara su inequívoca voluntad de renunciar a la explotación de dicha área del yacimiento. Muy por el contrario, **a fines del año 1999 la empresa reconoció expresamente que " el pozo de referencia se encuentra en el estado de abandono temporario desde el 24 de diciembre de 1993" anunciando que " se procederá a su abandono definitivo durante el año 2000"** lo que ratificó en mayo de 2000 al señalar que "[desde el 24/12/93] y hasta la fecha, el pozo quedó inactivo y, tal como surge de la nota enviada por Astra a la Secretaría de Energía de la Nación el día 7 de diciembre de 1999, durante el año 2000 se procederá a su abandono definitivo" (cfr. nota dirigida por el gerente de la empresa del yacimiento el 7/12/99 a la Secretaría de Energía, fs. 408 del exp. adm. cit.; y escrito de contestación de vista y descargo del contribuyente ante la AFIP-DGI frente al sumario instruido por la administración tributaria, fs. 551 del exp. adm. cit.). Desde tal perspectiva **no puede pasarse por alto que el reconocimiento del carácter 'temporario' que la empresa asignó al abandono del pozo en sus declaraciones importa, en esencia, el mantenimiento de la expectativa respecto a su eventual reutilización** (resolución 5/96 de la Secretaría de Energía, Transporte y Comunicaciones, art. 1º - Anexo I, Capítulo V: Técnicas recomendadas para el abandono de pozos, pto. 1: Abandono temporario), y con ello, la consecuente posibilidad de explotar la zona del yacimiento por él comprendida.

No obsta a tales conclusiones que el peritaje técnico afirme que "en las condiciones presentes al día 31 de diciembre de 1993, el pozo era imposible de recuperar y poner en producción, al menos desde el punto de vista de una prudente y razonable ecuación técnico-económica" (fs. 186) toda vez que su objeto se circunscribió exclusivamente a informar "si el pozo EPn a-1007 [...] se encuentra en estado de abandono, detallando sus condiciones" (fs. 182), limitándose con ello a evaluar la viabilidad de extracción de petróleo por esa concreta vía, examen que resulta irrelevante para conocer la postura que había asumido la empresa respecto a la explotación potencial del área del yacimiento en cuestión.

(..)

Por ello, en virtud de los fundamentos expuestos en la presente, **se confirma la sentencia apelada**, excepto en lo relativo a la multa, que se deja sin efecto, y a la imposición de costas, las que se distribuyen por su orden en todas las instancias (arts. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase".

Jurisprudencia relacionada con la deducción de intereses del impuesto a los réditos

SOCIEDAD ARGENTINA DE EDIFICACION SA CSJN DEL 12.7.1967

INTERESES DE IMPUESTO A LOS REDITOS

En materia de deducciones de intereses, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo "**Sociedad Argentina de Edificación SA**" de la CSJN de fecha 12/07/1967, se trataba de la deducción de los intereses del impuesto a los réditos. La CSJN admitió su deducción.

Se discutía "*si los intereses que abonó la actora a la referida Dirección sobre el importe de su deuda por impuesto a los réditos, en razón de la prórroga que se le acordó para proceder al pago, deben deducirse en su balance impositivo, a los efectos de determinar el monto imponible*".

La Corte a la hora de admitir la deducción, fundamentó la misma en los siguientes términos:

"Que el art. 62, inc. a), de la ley 11.682 (T.O. 1960), permite a tal fin la deducción de "los intereses de las deudas", sin discriminación alguna. Siendo así, no parece dudoso que los discutidos en autos caen dentro de ese concepto general, pues responden a la deuda impositiva que, en su momento, tuvo la actora con la apelante. En coincidencia con esta interpretación el decreto 435/63, en su art. 1º, inc. 2º, agregó al art. 15 de la reglamentación de la ley 11.682 el siguiente párrafo: "Los intereses de prórroga por el pago de los gravámenes serán deducibles en el balance impositivo de acuerdo al sistema seguido para la imputación de gastos".

Agregando luego el máximo tribunal de justicia:

"Que con referencia a las razones aducidas para sostener lo contrario cabe señalar que ellas suponen la agregación de un distingo no marcado en la ley y que, además, se apoyan principalmente sobre un principio de derecho común -lo accesorio sigue a lo principal- que no es de estricta aplicación en la materia del derecho tributario.

En efecto: si bien es cierto que lo pagado en concepto de impuesto a los réditos no puede deducirse con arreglo a lo que expresamente dispone el art. 66, inc. d), de la ley 11.682, no cabe inferir de allí la inexcusabilidad de análogo tratamiento para los intereses que se liquiden sobre tales sumas.

Ello así, porque los intereses a que da lugar la prórroga cumplen una función económica distinta; son en realidad erogaciones financieras que permiten disponer temporariamente del capital que no se ingresa al Fisco y que el contribuyente mantiene en su poder, utilizándolo para la realización y conservación de la renta".

Lo expuesto por la CSJN en materia de impuesto a los réditos, resulta de aplicación en el caso del impuesto a las ganancias.

=====

Jurisprudencia relacionada con la deducción de amortizaciones

AMORTIZACIONES

TELINTAR SA CSJN DEL 22.05.2012

TELINTAR SA CNACAF SALA IV DEL 25.09.2009

TELINTAR SA TFN SALA B DEL 28.07.2005

OLEODUCTOS DEL VALLE S.A. C.S.J.N. DEL 16.02.2010

YACYLEC SA CSJN DEL 27.06.2023

YACYLEC SA CNACAF SALA II DEL 22.11.2023

TRANSPORTE AUTOMOTORES PLUSMAR S.A. C.N.A.C.A.F. SALA "III" DEL 06/10/09

TRANSPORTE AUTOMOTORES PLUSMAR S.A. T.F.N. SALA "A" DEL 30/11/05

CENTRALES TERMICAS PATAGONICAS SA C.N.A.C.A.F. SALA "II" DEL 26.02.09

OLEODUCTO TRASANDINO ARGENTINA SA CSJN DEL 08.04.2008

CEP SA CNACAF SALA I DEL 30.08.2005

ALTO PALERMO SHOPPING ARGENTINA SA TFN SALA D DEL 11.04.2005

CENTRAL COSTANERA SA TFN SALA C DEL 29.6.2001

TELINTAR SA CSJN DEL 22.05.2012

En materia de deducción de amortizaciones, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo “**Telintar SA**” de la CSJN de fecha 22/05/2012, se trataba de la deducción de la amortización de la fibra óptica. El tema en discusión era la vida útil de la fibra óptica. La CSJN admitió su deducción teniendo en cuenta la obsolescencia.

Téngase presente que la ley 27.430 modificó el art. 82 inciso f) de la LIG (HOY ART. 86 INCISO F) DE LA LIG), incorporando el concepto de obsolescencia.

El TFN confirma la determinación de oficio.

La CNACAF revoca la sentencia del TFN.

La CSJN confirma la sentencia de la CNACAF

En la causa se discute la duración de la vida útil de la fibra óptica, y si para determinar la vida útil se debe tener en cuenta la obsolescencia.

LA SALA B DEL TRIBUNAL FISCAL CON FECHA 28.07.2005, CONFIRMO LA DETERMINACION DE OFICIO

El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, por mayoría, la resolución de la AFIP que determinó de oficio la obligación tributaria en el impuesto a las ganancias de los ejercicios fiscales 1995 a 1999.

Por otro lado revocó la aplicación de la multa y de los intereses resarcitorios.

El ajuste se originó en la diferencia de criterios respecto del plazo de amortización de **cables submarinos de fibra óptica**: la AFIP entendió que la vida útil que debía computarse era de veinte años y no quince, como lo había calculado la actora.

El tribunal consideró, que para establecer el plazo de amortización **debía tenerse en cuenta únicamente el “desgaste puro”, esto es, “el envejecimiento que sufren los bienes por su utilización normal** en la actividad a la que están destinados, de acuerdo con lo que dispone el artículo 82, inciso f, de la ley de impuesto a las ganancias.

Entendió que **“el factor obsolescencia”, es decir, “la pérdida de utilidad relativa de los bienes causada por el avance tecnológico” no era computable**, porque la obsolescencia normalmente ocasiona el “desuso”, contemplado en el art. 66 de la ley del impuesto y en el art. 95 del reglamento, normas que dan al contribuyente la opción de seguir amortizando el bien anualmente hasta la total extinción del valor original o imputar la diferencia entre el bien aún no amortizado y el precio de venta en el balance impositivo del año en que ésta se realice.

El Tribunal examinó el material probatorio reunido en la causa, **prescindiendo de los peritajes e informes que tuvieron en cuenta el “factor obsolescencia” como elemento prioritario para estimar la duración de la fibra óptica**, y teniendo en consideración únicamente la medida del “factor desgaste puro”. De tal manera, **convalidó el criterio empleado por la AFIP, al sostener que el plazo de vida útil del bien de uso “fibra óptica” empleado por la actora es de veinte años.**

LA SALA IV DE LA CAMARA CON FECHA 25.06.09, REVOCA LA SENTENCIA DEL TFN Y LA DETERMINACION DE OFICIO

La Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó lo decidido por el Tribunal Fiscal y, dejó sin efecto el ajuste efectuado por la AFIP.

Entendió que **para establecer la vida útil de un bien debe considerarse, entre otros elementos, el factor obsolescencia**. Fundó tal conclusión en el **informe producido por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires** que, a su vez, se sustentó en una **resolución técnica de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas**.

Examinó los distintos informes producidos en autos y puso de relieve que de ellos resultan plazos de amortización menores al pretendido por la AFIP.

Llegó a la conclusión de que **el acto determinativo del impuesto carecía de suficientes fundamentos como para modificar la amortización calculada por la actora respecto de las fibras ópticas submarinas.**

SENTENCIA DE LA CORTE (Confirma la sentencia de Cámara y revoca la determinación de oficio).

EL TFN CONFIRMO LA RESOLUCION DE LA AFIP

“el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, por mayoría, la resolución por la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a las ganancias correspondiente a los ejercicios fiscales 1995 a 1999.

(..)

El ajuste efectuado se originó en la diferencia de criterios respecto del plazo de amortización de cables submarinos de fibra óptica: el organismo recaudador entendió que la vida útil que debía computarse para dicho bien de uso era de veinte años y no quince, como lo había calculado la actora para liquidar el impuesto en sus declaraciones juradas”.

LA CNACAF REVOCO LA SENTENCIA DEL TFN

“la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó lo decidido por el Tribunal Fiscal y, en consecuencia, dejó sin efecto el ajuste efectuado por la AFIP. Para decidir en el sentido

indicado, la alzada **entendió que para establecer la vida útil de un bien debe considerarse, entre otros elementos, el factor obsolescencia.** Fundó tal conclusión en el informe producido por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires que, a su vez, se sustentó en una resolución técnica de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Desde tal perspectiva, **examinó los distintos informes producidos en autos y puso de relieve que de ellos resultan plazos de amortización menores al pretendido por la AFIP.** Por lo tanto, llegó a la conclusión de que el acto determinativo del impuesto carecía de suficientes fundamentos como para modificar la amortización calculada por la actora respecto de las fibras ópticas submarinas”.

La CSJN a la hora de confirmar la sentencia de la CNACAF, y por lo tanto revocar la determinación de oficio, entiende que:

6º) Que en primer lugar cabe puntualizar que la **ley del impuesto (ley 20.628 y sus modif.) permite deducir** de las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta **“las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso”** (art. 82, inc. f) (HOY ART. 86 INCISO F) DE LA LIG). Por su parte, el art. 84 (HOY ART. 88 DE LA LIG) establece ciertas reglas con arreglo a las cuales es admisible la deducción en concepto de “amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas”. A tal fin dispone, **en lo que tiene relevancia para el caso de autos, que “se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de los mismos”** (punto 1º).

7º) Que al respecto corresponde poner de relieve que -con excepción de las previsiones del art. 83 (HOY ART. 87 DE LA LIG) referentes a inmuebles- **ni la ley ni la reglamentación fijan la vida útil computable para cada tipo de bien, ni establecen pautas para su cálculo.** Con relación a ello, debe observarse asimismo que **la ley se refiere a la vida útil “probable” de los bienes.** En tales condiciones -es decir, ante la ausencia de toda precisión normativa y al no exigir la ley más que una estimación “probable”- **debe entenderse que la determinación de la vida útil de los bienes de uso a los fines de la amortización ha sido deferida, en principio, a la estimación que razonable y ponderadamente efectúe el contribuyente.** Si bien tal estimación se verá reflejada en el cálculo del impuesto contenido en la declaración jurada y es innegable, por lo tanto, que la administración tributaria tiene facultades para impugnarla (art. 13 de la ley 11.683), corresponde concluir, sobre la base de lo precedentemente señalado, que **para descalificar el plazo de amortización establecido por el contribuyente, la AFIP debe apoyarse en motivos categóricos, que demuestren claramente la ausencia de razonabilidad en el cálculo de la vida útil efectuado por el contribuyente o su notorio apartamiento de los criterios contables usualmente seguidos a tal fin.**

8º) Que a lo expuesto cabe agregar que **el concepto de “vida útil” alude en realidad al lapso durante el cual el bien es utilizable en condiciones económicamente provechosas;** es decir, no se trata de establecer el tiempo durante el cual el bien puede ser usado, sino aquél en el que su uso resulte eficiente desde el punto de vista económico, cuyo plazo naturalmente puede resultar más breve. En síntesis, **el tiempo que debe estimarse es el de la “vida económicamente útil”** (confr. 0.73.XLII “Oleoducto Trasandino Argentina S.A. c/ DGI”, considerando 8º, sentencia del 8 de abril de 2008 y 0.125. XLIII. “Oleoductos del Valle S .A. c/ DGI”, considerando 7º, sentencia del 16 de febrero de 2010).

NO SE VEN RAZONES PARA EXCLUIR LA OBSOLECENCIA

9º) Que en ese contexto **no se advierten razones que lleven a excluir de los factores a tener en cuenta para estimar la vida económicamente útil de los bienes a la obsolescencia, entendida como la depreciación que estos pueden tener a causa de innovaciones tecnológicas.** Por el contrario, y especialmente en determinados sectores de industrias o servicios en los que es constante el avance técnico -como el de las telecomunicaciones- **resulta indudable que no podría ser desatendida esa realidad para el cálculo de la amortización de los bienes respectivos, máxime ante la ausencia de una norma que prohíba proceder de ese modo.** Por lo demás, la conclusión expuesta es la que mejor concilia con el propósito de la amortización, consistente en la necesidad de cubrir la disminución gradual del valor de uso de los bienes afectados a una actividad económica y, **en última instancia, en la mejor observancia del principio de capacidad contributiva.**

SE DEBE TENER EN CUENTA EL CRITERIO ESTABLECIDO POR LA FACPCE Y POR EL CPCECABA

10º) Que asimismo debe ponderarse -tal como lo puso de relieve el a quo- que la conclusión expuesta es concorde con el criterio establecido en las **resoluciones técnicas 10 y 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas,** según se afirma en el informe del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires obrante a fs. 586/588, en el que **-mediante remisión a las citadas normas contables profesionales- se expresa que “para el establecimiento de la vida útil de los bienes de uso es importante considerar -entre otros- los factores de obsolescencia del bien”** (fs. 586).

11º) Que sentado lo que antecede, **no resulta atendible el argumento de la AFIP en cuanto a que lo relativo a la obsolescencia resultaría ajeno a la deducción contemplada por el art. 82, inc. f** (HOY ART. 86 INCISO F) DE LA LIG), **de la ley del impuesto a las ganancias y tendría su cauce en el procedimiento reglado en el artículo 66 de esa ley** (HOY ART. 70 DELA LIG INSTITUTO DEL DESUSO), que otorga al contribuyente la posibilidad de optar entre seguir amortizando anualmente los bienes que quedan fuera de uso hasta la total extinción del valor original, o bien imputar la diferencia del importe aun no amortizado con el precio de venta, en el balance impositivo del año en que esta se realice.

En efecto, el citado artículo 66 prevé una solución para el caso en que se produce la desafectación del bien mueble amortizable de la actividad generadora de ganancias, pero **no hay motivos para entender que esa norma excluye la posibilidad de que se compute la obsolescencia como un factor a tener en cuenta para el cálculo de la vida útil probable de un bien** a los fines de cubrir la disminución gradual de su valor mediante la deducción prevista en el editado inciso del art. 82.

12º) Que en tales condiciones, al resultar de todo lo expuesto que **no corresponde excluir la consideración de la obsolescencia como uno de los factores a tener en cuenta para establecer la vida útil probable de los bienes,**

debe estarse a las conclusiones de la cámara en cuanto a que -sobre la base del examen de las distintas pruebas reunidas en autos- entendió que **el acto determinativo carecía de suficientes fundamentos como para modificar la amortización calculada por la actora respecto de las fibras ópticas submarinas.**

Por ello, se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase. — Ricardo Luis Lorenzetti. — Elena I. Highton de Nolasco. — Carlos S Fayt. — Juan Carlos Maqueda.

OLEODUCTOS DEL VALLE S.A. C.S.J.N. DEL 16.02.2010

El TFN revoca la determinación de oficio.

La CNACAF confirma la sentencia del TFN.

La CSJN confirma la sentencia de la CNACAF.

Se trata de la amortización de los oleoductos y de las estaciones de bombeo.

Para la AFIP se debió haber calculado la amortización de los bienes en función de los 35 años que prevé el artículo 41 de la ley 17319 -L. de hidrocarburos- por haber sido otorgada la concesión del transporte bajo dicha normativa.

El TFN consideró que para determinar el plazo de amortización debía estimarse la vida útil del bien.

Para el TFN como se trata de bienes utilizados por un propietario anterior, la vida útil depende de consideraciones, análisis y cálculos que debe practicar el responsable de la explotación con el asesoramiento de expertos cuando lo justifique la envergadura y costo de los bienes.

Si bien la ley 17319 dispone que todas las concesiones de transporte se realicen por 35 años, ello no implica que la vida útil probable de los bienes afectados deba coincidir necesariamente con dicho término y agotarse junto con el contrato de concesión.

La duración de la vida útil es un problema de exclusiva raigambre técnica dada por las diferentes características que presentan los bienes afectados a la generación de rentas gravadas.

Para la CSJN el lapso de amortización de los bienes, debe fijarse según la duración de su vida económicamente útil, y con arreglo a criterios de carácter técnico.

EL TFN Y LA CNACAF REVOCARON LA DETERMINACION DE OFICIO

"1) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (fs. 333/335 vta.), al desestimar el recurso planteado ante esa Alzada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación de fojas 235/242 por la que se revocó en todas sus partes la resolución del Organismo Recaudador que -sobre la base de impugnar el plazo de amortización de los bienes de uso (oleoductos y estaciones de bombeo)- determinó de oficio la obligación de Oleoductos del Valle SA en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1993 a 1998, calculó intereses resarcitorios, y le aplicó una multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

2) Que para así decidir, la Cámara sostuvo que el Tribunal Fiscal fundó su sentencia en la apreciación de elementos fácticos, cuya revisión, en principio, no cabe en esa Alzada, según lo dispuesto por el artículo 86 de la ley 11683, pues está reservada a aquel Tribunal la valoración de la prueba, sin que en el caso mediara error de magnitud suficiente como para apartar la aplicación de aquel principio, máxime si los agravios vertidos ante esa instancia por la representación del Organismo Recaudador sólo trasuntan su discrepancia con el criterio de selección y valoración de la prueba y se limitan a contradecir mediante afirmaciones dogmáticas las razones expuestas en el pronunciamiento del Tribunal Fiscal.

Con tal comprensión, tras detallar distintos argumentos de la sentencia de ese organismo jurisdiccional que en su criterio no fueron debidamente refutados, consideró que resultaba infundado el planteo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) sobre la supuesta colisión entre el plazo de amortización utilizado por la actora y las normas legales, toda vez que no se individualiza la disposición que establezca un término diferente. Al respecto aseveró que si bien la concesión de transporte, como bien inmateria, tiene una vida útil establecida por ley y consecuentemente el plazo de su amortización sea el de 35 años que fija el artículo 41 de la ley 17319 [art. 80, inc. e), de la LIG], tal circunstancia no altera lo decidido por el Tribunal administrativo, en el sentido que la amortización de los oleoductos y de las estaciones de bombeo, como bienes que integran la inversión, se realice en uno menor en función de su vida útil. Y señaló que ese mismo criterio utilizó YPF para amortizar los bienes antes de transferirlos.

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN (se confirma la sentencia de Cámara y del TFN)

4) Que según surge de las constancias de autos (cfr. fs. 18/29), la AFIP impugnó las declaraciones juradas de la actora por considerar que debió haber calculado la amortización de los bienes en función de los 35 años que prevé el artículo 41 de la ley 17319 -L. de hidrocarburos- por haber sido otorgada la concesión del transporte bajo dicha normativa.

5) Que en primer lugar corresponde poner de relieve -tal como lo ha señalado el a quo- que el artículo 86, inciso b), de la ley 11683 otorga carácter limitado a la revisión de la Cámara y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985). Si bien no se trata de una regla absoluta y, por consiguiente,

la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando estas presentan deficiencias manifiestas (Fallos: 326:2987, Consid. 9), tal situación dista de configurarse en el caso de autos.

6) Que en efecto, la cuestión central debatida en los presentes autos fue resuelta por el Tribunal Fiscal de la Nación sobre la base del examen que efectuó de los distintos elementos probatorios reunidos en la causa que lo llevó a rechazar los argumentos de la AFIP. En particular, el mencionado Tribunal consideró que para determinar el plazo de amortización debía estimarse la vida útil del bien la que, en especial cuando se trata de bienes utilizados por un propietario anterior, como en el caso, depende de consideraciones, análisis y cálculos que deberá practicar el responsable de la explotación con el asesoramiento de expertos cuando lo justifique la envergadura y costo de los bienes, pues la correcta imputación de la depreciación a cada ejercicio económico influye en su resultado y en la formación del fondo de reposición tendiente a preservar la intangibilidad del activo fijo (capital) puesto al servicio de la actividad. Y agregó que si bien la ley 17319 dispone que todas las concesiones de transporte se realicen por 35 años, ello no implica que la vida útil probable de los bienes afectados deba coincidir necesariamente con dicho término y agotarse junto con el contrato de concesión, pues el lapso de aquella depende de distintos factores y se trata, en definitiva, de un problema de exclusiva raigambre técnica dada por las diferentes características que presentan los bienes afectados a la generación de rentas gravadas.

7) Que ante tales argumentos, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que los agravios planteados por el Organismo Recaudador ante esa Alzada carecen de entidad para descalificar los fundamentos desarrollados en la instancia anterior, pues no surge la existencia de errores en la apreciación de los extremos fácticos del caso efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación que pudieran haber habilitado la revisión por parte de la Cámara de acuerdo con lo dispuesto por el mencionado artículo 86, inciso b), de la ley 11683, máxime al no haber desarrollado la representación de la AFIP razones suficientes para refutar el juicio relativo a que el plazo de la concesión de transporte no es determinante para establecer el lapso de amortización de los bienes, el que debe fijarse según la duración de su vida económicamente útil, y con arreglo a criterios de carácter técnico (cfr. en similar sentido causa O.73.XLII, "Oleoducto Trasandino Argentina SA c/DGI - TF 18.271-I", Sent. del 8 de abril de 2008).

Por ello, se confirma la sentencia apelada. Con costas (art. 68 del CPCC de la Nación)".

YACYLEC SA CSJN DEL 27.06.2023

Amortizaciones. Vida útil

Se trata de un contrato que tuvo por objeto la construcción, operación y mantenimiento de una línea de interconexión en 500 KV entre la Central Hidroeléctrica YACYRETA y la Estación Transformadora Resistencia, en la provincia del Chaco. Impuestos a las ganancias periodos fiscales 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002.

Líneas de alta tensión.

Subestaciones.

Según el contrato, el pago por la construcción de la obra y el recupero de la inversión es de 15 años.

El canon que retribuía la construcción de la obra se debía percibir en un lapso de 15 años.

Por lo tanto la recuperación de la inversión se realiza en 15 años.

Luego del plazo de quince años, la empresa continuará utilizando el bien.

Para la empresa la vida útil es de 15 años.

Para la AFIP la vida útil es de 50 años.

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF revocó la sentencia del TFN.

La CSJN revoca la sentencia de la CNACAF y por lo tanto confirma la determinación de oficio.

La CSJN remite el dictamen de la señora procuradora

DICTAMEN DE LA PGN

El plazo de amortización de los bienes debe ser determinado de acuerdo a su "vida útil probable".

Oleoductos del Valle S.A. CSJN del 16.02.2010. Según la duración de la vida económicamente útil del bien.

El fisco aportó un informe técnico producido por los ingenieros, quienes concluyeron que debía atribuir a las líneas y subestaciones construidas y operadas por la empresa una "vida útil probable" de cincuenta años.

Luego del plazo de quince años, la empresa continuará utilizando el bien "en condiciones económicamente provechosas", por un lapso de "vida útil probable" que los expertos han fijado en cincuenta años.

Sentencias de la CSJN que hacen mención a la "VIDA ECONOMICAMENTE UTIL":

-Oleoducto Trasandino Argentino SA CSJN del 08.04.2008.

-Oleoducto del Valle SA CSJN del 16.02.2010.

-Telintar SA CSJN del 22.05.2012.

CRITICAS A LA SENTENCIA DE LA CSJN.

Jorge Gebhardt y Rubén Malvitano

"Ganancias: Doctrina de la CSJN que no sugiere seguimiento pacífico"

Errepar DTE Agosto 2023

SENTENCIA DE LA CSJN

"Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.

Por ello, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y **se revoca la sentencia apelada**. Con costas. Remítase la presentación directa junto con los autos principales. Reintégrese el depósito integrado en los términos del artículo 286 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación en la queja. Notifíquese y vuelvan al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo decidido en la presente.

DICTAMEN PGN DEL 14.12.2021

A fs. 444/446 de los autos principales (al que corresponderán las siguientes citas), el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones 141/04 (DV DOGR) y 5/07 (DV DEOB), emanadas, respectivamente, de la División Determinaciones de Oficio de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III y de la División Determinaciones de Oficio "B" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI.

Por esos actos el Fisco determinó de oficio la obligación tributaria de Yacylec S.A. frente al **impuesto a las ganancias** correspondiente a los **ejercicios fiscales 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002** y le impuso la obligación de ingresar los intereses resarcitorios de conformidad con el art. 37 de la ley 11.683 y una multa equivalente al 70% del tributo omitido.

Explicó que, en el año 1992, la sociedad demandante había suscripto con la Secretaría de Energía de la Nación un **contrato que tuvo por objeto la construcción, operación y mantenimiento (contrato COM) de una línea de interconexión en 500 KV entre la Central Hidroeléctrica YACYRETÁ y la Estación Transformadora Resistencia, en la provincia del Chaco.**

(..)

En el año 1992, Yacylec S.A. **resultó adjudicataria del concurso público internacional abierto para la construcción, operación y mantenimiento de una línea de interconexión en 500 KV entre la Central Hidroeléctrica Yacyretá (Provincia de Corrientes) y la Estación Transformadora Resistencia (Provincia del Chaco).**

(..)

Tal acuerdo, tuvo como objeto "...la **construcción, operación y mantenimiento de la obra de la primera vinculación eléctrica entre la Central Hidroeléctrica Yacyretá y la Estación Transformadora Resistencia**; como asimismo el otorgamiento de la autorización para prestar el servicio de transporte de energía eléctrica, bajo la modalidad de Transportista Independiente, en dicho tramo, en las condiciones detalladas en el tenor del contrato, sus anexos, y del pliego y sus anexos, y documentación complementaria" (art. 1°).

LA EMPRESA AMORTIZO EN 15 AÑOS LAS OBRAS CONSTRUIDAS (LINEAS DE ALTA TENSION Y SUBESTACIONES)

Ahora bien, en el período comprendido entre los años 1998/2002 aquí en estudio, **la sociedad amortizó contable e impositivamente las obras construidas -líneas de alta tensión y subestaciones- en quince años**, y así lo declaró en el impuesto a las ganancias. Sustentó tal tesitura en que, **de acuerdo al contrato COM, el pago por la construcción de la obra y el recupero de la inversión se llevó a cabo en ese lapso de tiempo.**

PARA EL FISCO DEBE AMORTIZARSE EN EL PLAZO DE VIDA UTIL PROBABLE

Dicho criterio fue objetado por el Fisco, quien consideró que **el plazo de amortización de la obra debía estimarse de acuerdo con su "vida útil probable"**. A tal fin, recurrió a un informe realizado por ingenieros expertos en la materia, en el que aquel plazo había sido establecido en cincuenta años. Con base en ello, mediante los actos atacados, impugnó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias presentadas por Yacylec S.A. por el período 1998/2002 y determinó de oficio la obligación tributaria de la contribuyente frente al tributo mencionado.

(..)

TENGASE PRESENTE QUE EL ART. 86 INCISO F) HOY SE REFIERE A "DESGASTE, AGOTAMIENTO U OBSOLECENCIA"

Así, el art. 82, inc. f), de la LIG (HOY ART. 86 INCISO F) DE LA LIG establece que "De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrá deducir: ... f) las **amortizaciones por desgaste y agotamiento** y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del art. 88".

Por su lado, el art. 84 (HOY ART. 88 DE LA LIG) señala: "En concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes —excepto inmuebles— empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con las siguientes normas: 1) Se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a **los años de vida útil probable** de los mismos. La DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etcétera) cuando razones de orden técnico lo justifiquen" (subrayado, agregado).

(..)

LA AMORTIZACION SE DETERMINA EN FUNCION DE LA VIDA UTIL PROBABLE DE LOS BIENES

OLEODUCTOS DEL VALLE SA CSJN DEL 16.02.2010. DURACION DE LA VIDA ECONOMICAMENTE UTIL DEL BIEN

Sobre la base de este asentado criterio interpretativo, resulta evidente para mí que **la LIG estableció como principio general que el plazo de amortización de los bienes debe ser determinado de acuerdo a su "vida útil probable"**. En ese mismo sentido se ha expedido V.E. al señalar que aquel lapso debe fijarse según la **duración de la vida económicamente útil del bien** y con arreglo a criterios de carácter técnico (O. 125. XLIII "**Oleoductos del Valle S.A.** (TF 19.260-I) c/ DGI", considerando 7°, sentencia del **16 de febrero de 2010**, no publicada en Fallos).

En lo referente al concepto "vida útil probable", esa Corte indicó que alude "...al lapso durante el cual el bien es utilizable en condiciones económicamente provechosas; es decir, no se trata de establecer el tiempo durante el cual el

bien puede ser usado, sino aquel en el que su uso resulte eficiente desde el punto de vista económico.... En síntesis, el tiempo que debe estimarse es el de la **“vida económicamente útil”** (confr. Fallos: 335:680 y su cita).

En este sentido, **V.E. ha sido clara al señalar** “que la determinación de la vida útil de los bienes de uso a los fines de la amortización ha sido deferida, en principio, a la estimación que razonable y ponderadamente efectúe el contribuyente. Si bien tal estimación se verá reflejada en el cálculo del impuesto contenido en la declaración jurada es innegable, por lo tanto, que la administración tributaria tiene facultades para impugnarla (art. 13 de la ley 11.683). Corresponde concluir, sobre la base de lo precedentemente señalado, que para descalificar el plazo de amortización establecido por el contribuyente, la AFIP debe apoyarse en motivos categóricos, que demuestren claramente la ausencia de razonabilidad en el cálculo de la vida útil efectuado por el contribuyente o su notorio apartamiento de los criterios contables usualmente seguidos tal fin.” (Fallos: 335:680, cons. 7°).

Desde esta perspectiva, **advierto que el Fisco invocó razones categóricas**, en los términos sentados por la jurisprudencia de V.E., para descalificar el plazo de amortización impositivo empleado por Yacylec S.A.

LA AFIP APORTO UN INFORME TECNICO DE INGENIEROS

Así lo creo, pues el organismo fiscal fundó su postura en el **informe técnico** producido en sede administrativa por los **ingenieros** Julio Luis Torreta y Jorge Hugo Atanasópulos, **quienes concluyeron que cabía atribuir a las líneas y subestaciones construidas y operadas por la empresa una “vida útil probable” de cincuenta años.**

En este punto, en mi parecer, asiste razón a la AFIP en cuanto afirma que ese informe fue el único instrumento producido en el marco del procedimiento de determinación de oficio y en la presente causa, que tuvo por objeto acreditar aquel extremo.

En efecto, como bien lo señala el Tribunal Fiscal, si bien la actora ofreció diversos medios probatorios, ninguno se dirigió a demostrar que la “vida útil probable” del bien amortizado fuera de quince años, como lo había exteriorizado en sus declaraciones juradas.

En estas condiciones, lo afirmado por la cámara, en el sentido de que el Tribunal Fiscal de la Nación basó su pronunciamiento únicamente en el referido informe de los mencionados profesionales y “omitió realizar una evaluación profunda y pormenorizada de la totalidad de los elementos probatorios que se encuentran a disposición en el expediente” carece de sustento e implica una errónea valoración de las constancias rendidas de la causa. Ello es así, pues ninguna de las pruebas que mencionó, es decir, el contrato COM e informes del Ente Nacional Regulador de la Electricidad y Transener S.A., resultan idóneas para contradecir los términos de aquel documento en torno a la “vida útil probable” del bien.

-VII

Creo necesario destacar que las conclusiones del acápite anterior no se alteran por los argumentos esgrimidos por Yacylec S.A.

EL PLAZO PARA PERCIBIR EL CANÓN ES DE 15 AÑOS

Cabe recordar que **la contribuyente amortizó los activos en cuestión en un período de quince años, al valorar que, en ese lapso, debía percibir el canon que retribuía la construcción de la obra y ello implicaba, por lo tanto, la recuperación de la inversión afrontada.** Invocó, en defensa de su tesis, el art. 74 de la LIG (HOY ART. 77 DE LA LIG) (v. escrito de demanda, recurso de apelación ante la alzada y la contestación del recurso extraordinario).

Ahora bien, considero que tal postura carece de la razonabilidad exigida en Fallos: 335:680.

En efecto, **pretender la total amortización del electroducto en el plazo de quince años implica no solo apartarse del lapso de “vida útil probable”** acreditado en autos, sino también realizar una interpretación sesgada y parcial del contrato COM en su relación con el art. 74 de la LIG.

Así lo creo, pues la empresa pretende aplicar el art. 74 de la LIG para sujetar la amortización de las líneas de alta tensión y subestaciones a solo una parte de las “operaciones generadoras de beneficios” previstas en el contrato COM, cual es la “construcción” del electroducto, prescindiendo de las restantes prestaciones allí contempladas y por las que también obtiene rendimientos (la “operación” y el “mantenimiento” de la obra).

LUEGO DE LOS 15 AÑOS LA EMPRESA SIGUE UTILIZANDO EL BIEN

Es que, **luego del plazo de quince años** y según lo previsto expresamente en el contrato COM, **la empresa continuará utilizando el bien “en condiciones económicamente provechosas”,** en los términos de Fallos: 335:680, **por un lapso de “vida útil probable” que los expertos han fijado en cincuenta años.** En tal sentido, no encuentro elemento alguno en esta causa que permita apartarse de ese plazo fijado por los expertos (avances tecnológicos, obsolescencia, etc.), ni que permita calificar como un hecho aleatorio y fortuito la continuidad en la operación y mantenimiento del electroducto (arg. O. 73. XLII, “Oleoducto Trasandino Argentina S.A. c/ DGI -TF 18.271-I-”, sentencia del 8 de abril de 2008) en virtud del contrato COM suscripto con el Estado Nacional.

Finalmente, como también lo señala acertadamente el Tribunal Fiscal, **no debe confundirse el “período de amortización” previsto en los arts. 14, 15, 17, 20, 22 y 27 del “Reglamento de Acceso a la Capacidad Existente y Ampliaciones del Sistema de Transporte”** -creado por las resoluciones 61/92 y 137/1992 de la Secretaría de Energía de la Nación- con el concepto de depreciación de los bienes de uso en los términos de la LIG.

Así lo creo, pues el **reglamento citado estableció “el período de amortización” como un criterio para determinar el modo de retribuir la actividad del contratista, mas no tiene incidencia alguna en el régimen de la LIG, en el cual -como ya expliqué- el principio general reside en la probable “vida útil probable” del bien amortizable.**

-VIII

En virtud de lo expuesto, opino que corresponde declarar procedente el recurso extraordinario y **revocar la sentencia apelada**”.

Yacylec SA CNACAF Sala II del 22.11.2023

Amortización de líneas de alta tensión y subestaciones eléctricas.

El TFN confirmó la determinación de oficio.
La CNACAF confirma la sentencia del TFN.

La PGN se expidió el 15.12.2021.

La CSJN se expidió el 27.06.2023. Solicitando se dicte un nuevo pronunciamiento.

Se trata de la construcción, operación y mantenimiento de una línea de interconexión en 500 KV entre la Central Hidroeléctrica Yacyretá (Provincia de Corrientes) y la Estación Transformadora Resistencia (Provincia del Chaco).

Contrato de construcción, operación y mantenimiento.

El contrato tuvo como objeto la construcción, operación y mantenimiento de la obra de la primera vinculación eléctrica entre la Central Hidroeléctrica Yacyretá y la Estación Transformadora Resistencia.

El contrato también tuvo por objeto el otorgamiento de la autorización para prestar el servicio de transporte de energía eléctrica, bajo la modalidad de Transportista Independiente.

Yacylec amortizo en 15 años.

El fisco entiende que el plazo de amortización es de 50 años.

El fisco aportó informes de peritos ingenieros producidos en sede administrativa.

Los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad.

Art. 86 de la ley 11.683. Análisis de las cuestiones de hecho y prueba.

Se debe demostrar que el TFN ha incurrido en manifiesta arbitrariedad en la valoración.

La L.I.G. estableció como principio general, que el plazo de amortización de los bienes debe ser determinado de acuerdo a su “vida útil probable”.

La CSJN en Oleoductos del Valle S.A. del 16/02/2010 determinó que el plazo de amortización debe determinarse según la duración de la vida económicamente útil del bien.

Para la CSJN el concepto “vida útil probable”, es el lapso durante el cual el bien es utilizable en condiciones económicamente provechosas.

No se trata de establecer el tiempo durante el cual el bien puede ser usado.

Se debe establecer el tiempo en el que su uso resulte eficiente desde el punto de vista económico.

El tiempo que debe estimarse es el de la ‘vida económicamente útil’.

Yacylec amortizó en quince años, porque, en ese lapso, debía percibir el canon que retribuía la construcción de la obra y ello implicaba, la recuperación de la inversión realizada.

El plazo de 15 años carece de razonabilidad porque se aparta del lapso de “vida útil probable”.

Luego del plazo de 15 años, la empresa continuará utilizando el bien “en condiciones económicamente provechosas”, por un lapso de “vida útil probable” que los expertos han fijado en cincuenta años.

No debe confundirse el “período de amortización” previsto en el “Reglamento de Acceso a la Capacidad Existente y Ampliaciones del Sistema de Transporte”, con el concepto de depreciación de los bienes de uso en la L.I.G.

El reglamento estableció: “el período de amortización” como un criterio para determinar el modo de retribuir la actividad del contratista

No tiene incidencia alguna en la L.I.G., donde el principio general es la “vida útil probable” del bien amortizable.

Corresponde concluir que no se ha acreditado la arbitrariedad en la valoración de la prueba.

“I.- Que con fecha 8/11/2018, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar en todas sus partes las resoluciones N° 141/04 (DV DOGR) y N° 5/07 (DV DEOB) emanadas, respectivamente, de la División Determinaciones de Oficio de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III y de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas Grandes Contribuyentes Nacionales de la A.F.I.P. -D.G.I.

Asimismo, impuso las costas a la actora vencida.

Para así resolver, tras reseñar las posiciones de las partes y los antecedentes del caso, circunscribió el asunto a resolver como: “amortización de bienes de uso”, con especial referencia a lo resuelto por la **Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente: “Oleoductos del Valle S.A.”, sentencia de fecha 16/02/2010.**

Así, destacó que a pesar de que la contribuyente aportó abundante prueba, tanto en la instancia administrativa como en la jurisdiccional administrativa, **no logró convencer que, desde el punto de vista técnico, el plazo de amortización de las obras fuese de 15 años.**

Afirmó que las obras cuya construcción encomendó el Estado Nacional, bajo el contrato de concesión, por sus características, intensidad de uso, estado en que fueron recibidos y demás factores técnicos, son los que determinan la vida útil de los bienes.

Expuso que la actora **no aportó ningún elemento técnico idóneo en la materia, ni tampoco solicitó prueba pericial a cargo de profesionales independientes que respaldaran el plazo de amortización de 15 años por ella computado.**

Mencionó que la prueba pericial contable no contribuyó a dirimir la controversia, ya que en ninguno de sus puntos se refiere a la duración de los bienes, sino a las consecuencias o efectos económicos e impositivos, en caso de no admitirse su propio criterio.

En cuanto al aspecto infraccional del planteo, el voto mayoritario resolvió confirmar las multas impuestas a la firma contribuyente.

(..)

III.- Que, contra lo así decidido el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario federal en fecha 18/08/2020. Tras la sustanciación con la contraria en fecha 15/10/2023, en 28/10/2020 la Sala III de esta Excm. Cámara de Apelaciones lo concedió respecto a la interpretación y alcance de normas federales y lo rechazó en cuanto a los planteos de cuestiones de hecho y prueba y en cuanto a la pretendida arbitrariedad de sentencia, lo que motivó la presentación de la queja que tramitó bajo el número de registro CAF 39800/2019/2/RH1.

En fecha 15/12/2021, la Señora Procuradora Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación emitió su dictamen.

En dicha oportunidad, opinó que correspondía declarar procedente el recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada.

A su turno, **el Alto Tribunal dictó sentencia en fecha 27/06/2023**, oportunidad en la que consideró que las cuestiones planteadas, han sido correctamente tratadas en el dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos compartió y a los que se remitió por razones de brevedad.

En consecuencia, **resolvió hacer lugar a la queja, declarar procedente el recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada**, con costas. Asimismo, dispuso remitir la presentación directa junto con los autos principales al Tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, **se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo decidido en la presente.**

IV.- Que cabe destacar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, **se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación** que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, in re, "VZ Bath & Body S.A. (TF 36087-I) c/D.G.I.", Expte. N° 12.109/2021, del 8/04/2022, entre muchos otros).

LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS GOZAN DE PRESUNCION DE LEGITIMIDAD

V.- Que, a fin de dar cumplimiento al mandato establecido por el Alto Tribunal, en los términos que surgen de la interpretación de los hechos, las pruebas y el derecho aplicables -elaborada en el pronunciamiento de fecha 27/06/2023-, corresponde comenzar por señalar que también cabe tener presente la vigencia irrestricta del principio que indica que **los actos administrativos gozan de la denominada presunción de legitimidad** (cfr. art. 12 de la ley 19.549 y modificatorias y esta Sala, in re, "LDC Argentina S.A. c/D.G.I.", Expte. N° 91.325/2017, del 3/05/2018, entre otros).

(..)

ART. 86 DE LA LEY 11.683. ANALISIS DE LAS CUESTIONES DE HECHO Y PRUEBA.

SE DEBE DEMOSTRAR QUE EL TFN HA INCURRIDO EN MANIFIESTA ARBITRARIEDAD EN LA VALORACION

El criterio imperante en este Tribunal interpreta que **de conformidad con lo establecido por el art. 86 de la ley 11.683, respecto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde estar a lo decidido por el T.F.N., salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta en la valoración de dichos aspectos** (cfr. Sala I, en la causa: "Establecimientos Don Esteban S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; esta Sala, in re, "Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.", Expte. N° 23.132/2016, del 7/06/2016 y sus citas; Sala III, en autos: "Standard Motors Argentina S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; Sala IV, causa: "Valle Escondido c/D.G.I.", del 17/05/2016 y Sala V, in re, "Sullair Argentina S.A. c/D.G.I.", del 21/03/2011, entre otros).

(..)

ANALISIS RESPECTO DE LA PRESUNCION DE LEGITIMIDAD

VI.- Que, en tal orden de consideraciones no se observa -**siquiera mínimamente**- que la **presunción de legitimidad de las resoluciones impugnadas, haya sido controvertida o cuestionada** al punto que permita a este Tribunal modificar lo decidido en la instancia jurisdiccional anterior y administrativa previa.

ANALISIS DE LA CUESTION DE FONDO

En tal sentido, cabe tener expresamente en cuenta que, con relación al fondo de la cuestión planteada, **corresponde estar a lo resuelto por el Alto Tribunal en su pronunciamiento, el que se apoyó y dio por reproducido el dictamen producido por el Ministerio Público Fiscal.**

DESCRIPCION DE LAS OBRAS REALIZADAS

En dicha oportunidad, se puso de manifiesto que la contribuyente resultó adjudicataria del concurso público internacional abierto para la **construcción, operación y mantenimiento de una línea de interconexión en 500 KV entre la Central Hidroeléctrica Yacretá (Provincia de Corrientes) y la Estación Transformadora Resistencia (Provincia del Chaco)**, en el año 1992.

Como consecuencia de ello, la firma celebró con la Unidad Especial Sistema de Transmisión Yacyretá -quien actuó en representación del Estado Nacional- el referido contrato de construcción, operación y mantenimiento (COM). Tal acuerdo, tuvo como objeto: "...la construcción, operación y mantenimiento de la obra de la primera vinculación eléctrica entre la Central Hidroeléctrica Yacyretá y la Estación Transformadora Resistencia; como asimismo el otorgamiento de la autorización para prestar el servicio de transporte de energía eléctrica, bajo la modalidad de Transportista Independiente, en dicho tramo, en las condiciones detalladas en el tenor del contrato, sus anexos, y del pliego y sus anexos, y documentación complementaria" (art. 1°).

YACYLEC AMORTIZO LAS LINEAS DE ALTA TENSION Y LAS SUBESTACIONES EN 15 AÑOS

En el período comprendido entre los años 1998/2002 -aquí en estudio-, la sociedad amortizó contable e impositivamente las obras construidas (líneas de alta tensión y subestaciones) en quince años, y así lo declaró en el Impuesto a las Ganancias. Sustentó tal tesitura en que, de acuerdo al contrato COM, el pago por la construcción de la obra y el recupero de la inversión se llevó a cabo en ese lapso.

EL FISCO ENTIENDE QUE EL PLAZO DE AMORTIZACION ES LA VIDA UTIL PROBABLE

Se indicó que dicho criterio fue objetado por el Fisco Nacional, quien consideró que el plazo de amortización de la obra debía estimarse de acuerdo con su "vida útil probable". A tal fin, recurrió a un informe realizado por ingenieros expertos en la materia, que estableció un plazo al efecto de cincuenta años. Con base en ello, mediante los actos atacados, impugnó las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias presentadas por Yacylec S.A. por el período 1998/2002 y determinó de oficio la obligación tributaria de la contribuyente frente al tributo mencionado.

De este modo, el tema a decidir se ciñe a dilucidar si resulta ajusta a derecho la postura del ente recaudador, al utilizar como parámetro la "vida útil probable" de las líneas de alta tensión y subestaciones para determinar la cuantía de su amortización en el Impuesto a las Ganancias.

RESEÑA DE LA NORMATIVA APLICABLE EN LA LIG

Al efecto, resulta pertinente reseñar el marco normativo aplicable a los hechos debatidos. Así el art. 82, inc. f), de la L.I.G. (HOY ART. 86 INCISO F) DE LA LIG) establece que: "De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrá deducir: ...f) las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del art. 88 (HOY ART. 92 INCISO L) DE LA LIG)".

Por otro lado, el art. 84 (HOY ART. 88 DE LA LIG) del citado cuerpo legal señala que: "En concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes -excepto inmuebles- empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con las siguientes normas: 1) Se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de los mismos. La Dirección General Impositiva podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etcétera) cuando razones de orden técnico lo justifiquen".

Cabe enfatizar que es principio inconcuso de hermenéutica que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (cfr. Fallos: 320:61 y 305; 323:1625, entre otros).

LA LIG ESTABLECE QUE EL PLAZO DE AMORTIZACION ES LA VIDA UTIL PROBABLE

Sobre la base de este asentado criterio interpretativo, resulta evidente que la L.I.G. estableció como principio general, que el plazo de amortización de los bienes debe ser determinado de acuerdo a su "vida útil probable". En ese mismo sentido se ha pronunciado el Alto Tribunal al señalar que aquel lapso debe fijarse según la duración de la vida económicamente útil del bien y con arreglo a criterios de carácter técnico (cfr. Causa O. 125. XLIII "Oleoductos del Valle S.A. (TF 19.260-I) c/D.G.I.", considerando 7°, sentencia del 16/02/2010, no publicada en Fallos).

DEFINICION DE VIDA UTIL PROBABLE

PLAZO DE VIDA ECONOMICAMENTE UTIL

Asimismo, en lo referente al concepto "vida útil probable", la Corte Suprema de Justicia indicó que alude: "...al lapso durante el cual el bien es utilizable en condiciones económicamente provechosas; es decir, no se trata de establecer el tiempo durante el cual el bien puede ser usado, sino aquel en el que su uso resulte eficiente desde el punto de vista económico...". En síntesis, el tiempo que debe estimarse es el de la "vida económicamente útil" (confr. Fallos: 335:680 y su cita).

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia recordó que ha sido clara al señalar: "...que la determinación de la vida útil de los bienes de uso a los fines de la amortización ha sido deferida, en principio, a la estimación que razonable y ponderadamente efectúe el contribuyente. Si bien tal estimación se verá reflejada en el cálculo del impuesto contenido en la declaración jurada es innegable, por lo tanto, que la administración tributaria tiene facultades para impugnarla (art. 13 de la ley 11.683). Corresponde concluir, sobre la base de lo precedentemente señalado que, para descalificar el plazo de amortización establecido por el contribuyente, la A.F.I.P. debe apoyarse en motivos categóricos, que demuestren claramente la ausencia de razonabilidad en el cálculo de la vida útil efectuado por el contribuyente o su notorio apartamiento de los criterios contables usualmente seguidos tal fin." (Fallos: 335:680, considerando 7°).

RAZONES CATEGORICAS DEL FISCO NACIONAL PARA DESVIRTUAR AL PLAZO DE 15 AÑOS

INFORME TECNICO PRODUCIDO POR INGENIEROS

Desde esta perspectiva, el Fisco Nacional invocó razones categóricas para descalificar el plazo de amortización impositivo empleado por Yacylec S.A. Ello así, pues el organismo fiscal fundó su postura en el informe técnico producido en sede administrativa por los ingenieros Julio Luis Torreta y Jorge Hugo Atanasópulos, quienes concluyeron que había atribuir a las líneas y subestaciones construidas y operadas por la empresa una “vida útil probable” de cincuenta años.

En este punto, corresponde indicar que asiste razón a la A.F.I.P. en cuanto sostuvo que dicho informe fue el único instrumento producido en el marco del procedimiento de determinación de oficio y en la presente causa, que tuvo por objeto acreditar aquel extremo.

Al respecto, y de conformidad con lo decidido por el Alto Tribunal, se comparte en este punto lo señalado por el Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto postuló que, si bien la actora ofreció diversos medios probatorios, ninguno se dirigió a demostrar que la “vida útil probable” del bien amortizado fuera de quince años, como lo había exteriorizado en sus declaraciones juradas.

En tales condiciones, **no resulta correcto afirmar que el Tribunal Fiscal de la Nación basó su pronunciamiento únicamente en el referido informe de los mencionados profesionales** y “omitió realizar una evaluación profunda y pormenorizada de la totalidad de los elementos probatorios que se encuentran a disposición en el expediente”.

Ello es así, pues ninguna de las pruebas que mencionó (v.gr. el contrato COM e informes del Ente Nacional Regulador de la Electricidad y Transener S.A.), resultan idóneas para contradecir los términos de aquel documento en torno a la “vida útil probable” del bien.

Sobre el punto, cabe destacar que las conclusiones del párrafo anterior no se ven alteradas por los argumentos esgrimidos por Yacylec S.A., en cuanto a que **amortizó los activos en cuestión en un período de quince años, al valorar que, en ese lapso, debía percibir el canon que retribuía la construcción de la obra y ello implicaba, por lo tanto, la recuperación de la inversión** afrontada, invocando al efecto el art. 74 de la L.I.G. (HOY ART. 77 DE LA LIG) (cfr. escrito de demanda, recurso de apelación ante la Cámara y la contestación del recurso extraordinario).

Tal postura, carece de la razonabilidad exigida en Fallos: 335:680 por cuanto, **pretender la total amortización del electroducto en el plazo de quince años implica no solo apartarse del lapso de “vida útil probable”** acreditado en autos, sino también realizar una interpretación sesgada y parcial del contrato COM en su relación con el art. 74 de la L.I.G.

En tal inteligencia, se observa que la empresa actora pretende aplicar el art. 74 de la L.I.G. para sujetar la amortización de las líneas de alta tensión y subestaciones a solo una parte de las “operaciones generadoras de beneficios” previstas en el contrato COM, cual es la “construcción” del electroducto, prescindiendo de las restantes prestaciones allí contempladas y por las que también obtiene rendimientos (la “operación” y el “mantenimiento” de la obra).

Esto así, **luego del plazo de quince años y según lo previsto expresamente en el contrato COM, la empresa continuará utilizando el bien “en condiciones económicamente provechosas”, en los términos de Fallos: 335:680, por un lapso de “vida útil probable” que los expertos han fijado en cincuenta años.**

En tal sentido, en concordancia con lo decidido por el Alto Tribunal en esta causa, no se observa elemento alguno que permita apartarse de ese plazo fijado por los expertos (avances tecnológicos, obsolescencia, etc.), ni que permita calificar como un hecho aleatorio y fortuito la continuidad en la operación y mantenimiento del electroducto (cfr. Causa O. 73. XLII, “Oleoducto Trasandino Argentina S.A. c/D.G.I. -TF 18.271-I-”, sentencia del 8/04/2008), en virtud del contrato COM suscripto con el Estado Nacional.

Por último, como también lo señaló acertadamente el Tribunal Fiscal de la Nación, **no debe confundirse el “período de amortización” previsto en los arts. 14, 15, 17, 20, 22 y 27 del “Reglamento de Acceso a la Capacidad Existente y Ampliaciones del Sistema de Transporte”** (creado por las resoluciones 61/92 y 137/1992 de la Secretaría de Energía de la Nación), con el concepto de depreciación de los bienes de uso en los términos de la L.I.G.

Ello así, pues el reglamento citado estableció: “el período de amortización” como un criterio para determinar el modo de retribuir la actividad del contratista, mas **no tiene incidencia alguna en el régimen de la L.I.G., en el cual el principio general reside en la probable “vida útil probable” del bien amortizable.**

VII.- Que, en orden a la consideración de todo cuanto se lleva expuesto, **corresponde concluir que no se ha acreditado la pretendida arbitrariedad en la valoración de la prueba** y demás constancias de la causa y, por lo tanto, no corresponde habilitar la revisión prevista en el art. 86, inc. b) de la L.P.T. de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación la que, de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en esta causa, se confirma en cuanto al fondo del asunto.

(..)

Por lo expuesto, el Tribunal RESUELVE: 1°) **desestimar la apelación de la actora y confirmar la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación** de fecha 8/11/2018 en todo cuanto fue materia de agravios y 2°) las costas se imponen a la actora vencida, en atención a lo expuesto en el considerando XI.- del presente decisorio”.-

TRANSPORTE AUTOMOTORES PLUSMAR S.A. C.N.A.C.A.F. SALA “III” DEL 06/10/09

El TFN confirma la determinación de oficio.

La CNACAF revoca parcialmente la sentencia del TFN. (confirma la sentencia en cuanto a que la amortización debe ser lineal, pero revoca la sentencia en cuanto a la duración de la vida útil).

Se discutían dos cuestiones, la primera si la amortización debe ser lineal, y la segunda el plazo de duración de la vida útil.

El fisco entendía que el método de amortización debe ser lineal y la vida útil de 5 años.

A su vez la empresa sostenía que el método de amortización no debía ser lineal (40%, 40% Y 20%), y la vida útil de 3 años.

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La Cámara entiende que el método de amortización debe ser lineal y la vida útil de 3 años.

EL TFN CONFIRMO LA DETERMINACION DE OFICIO

"I. Que el organismo, jurisdiccional confirmó a fs. 130/132vta. la resolución de la AFIP-DGI por la que se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a las ganancias por el año 1998 con más intereses resarcitorios.

Para resolver de ese modo consideró el a quo que la actora se había apartado del método lineal de amortización establecido en la ley de la materia, respecto de los micros utilizados, en el desarrollo de su actividad, sin fundamento suficiente para sustentar el sistema adoptado.

Sostuvo asimismo que, si bien la recurrente había alegado que el procedimiento empleado se fundaba en la realidad económica de la empresa, no surgían de la prueba arrojada a los autos, elementos con entidad suficiente para acreditarlo y desvirtuar la cuota de amortización anual calculada por el organismo fiscal de acuerdo con una vida útil de los rodados estimada en 5 años.

II. Que a fs. 133 y 144/152vta. la actora dedujo y fundó su recurso de apelación ante esta Cámara. Sostiene —en síntesis— que:

1) No surge de norma alguna la obligación de comunicar o pedir autorización al Fisco para cambiar el método de amortización.

2) La amortización de los microómnibus se observa como resultado del "desuso" entendido como la sobreutilización del bien que provoca que, mas allá de los tres años, no le sea rentable a la empresa la continuidad de su posesión en el parque automotor.

3) La vida útil de un bien termina cuando su utilización deja de ser económicamente ventajosa y eso es lo que ocurre en autos en que conservar un rodado por mayor cantidad de tiempo impide brindar un servicio acorde a la realidad económica imperante para poder mantener el nivel ejecutivo del servicio de conformidad con las normas de la Comisión Nacional de Regulación del Transporte.

4) El Tribunal Fiscal convalidó un plazo de amortización que no surgía de norma legal o reglamentaria alguna y que no fundamentó en la sentencia apelada.

(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA

*IV. Que de acuerdo a lo que surge de estas actuaciones y de las administrativas agregadas, **el ajuste motivo de autos tuvo su origen en las impugnaciones que efectuó el Fisco de las declaraciones juradas presentadas por la actora relativas al impuesto a las ganancias del año 1998, por haber considerado que ella no había aplicado un sistema de amortizaciones lineal** y que la vida útil que había asignado impositivamente a los micros afectados a su actividad de transporte de pasajeros de larga distancia era inferior a la considerada por los usos y costumbres imperantes.*

*V. Que tal como está planteada la litis, la cuestión sometida, a decisión de esta Cámara consiste en determinar si resultaba justificado en autos el apartamiento del método lineal de amortización establecido en el artículo 84 (HOY ART.88 DE LA LIG) de la ley de la materia y —en tal caso— si era obligatorio comunicarlo a la AFIP. Además, **si el plazo de vida útil que correspondía asignar a los rodados afectados a la actividad de la empresa era de tres años — como lo sostenía la actora— o de cinco años —como lo consideraba el Fisco— en criterio que fue confirmado por el Tribunal Fiscal.***

(..)

LA EMPRESA AMORTIZO EN 3 AÑOS (40%, 40% Y 20%)

VII. Que la actora dedujo las amortizaciones de los rodados motivo de autos en tres períodos fiscales, imputando en los dos primeros años un cuarenta por ciento (40%) y en el tercero el veinte por ciento (20%) restante de la depreciación computable, alegando que debido a las características de su actividad el desgaste era mayor en los primeros años e invocando las exigencias de las normas que regulan su actividad a fin de poder brindar un servicio de mayor calidad y confort.

VIII. Que cabe interpretar el artículo 84 de la ley de impuesto a las ganancias sin alterar el espíritu que lo informa. En ese orden de ideas del análisis de la norma cuestionada se desprende que la ley estableció pautas para llegar al resultado

impositivo de las empresas ponderando la incidencia que, en su determinación, debía tener la amortización impositiva de sus bienes en el transcurso del tiempo considerando la pérdida patrimonial operada en su valor como consecuencia de la depreciación que sufren a raíz de distintos factores como ser el desgaste producido por su utilización, el progreso técnico, la evolución del mercado, etc.

IX. Que, por otra parte, se ha sostenido reiteradamente que procede analizar las normas tributarias considerando, no sólo su espíritu y fundamentos, sino también los términos en que fueron redactadas. Ello por cuanto —como ha sido reiteradamente sostenido— la primera fuente de interpretación de la ley son sus palabras, que deben entenderse usadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, partiendo de la base de que no son superfluas sino que han sido empleadas con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los conceptos (Fallos 200:165; esta Sala "Empresa Líneas Marítima S.A., 27-2-96 y Cafés La Virginia, 9-3-98, entre muchos otros).

X. Que, sentado lo que antecede, corresponde señalar que en el artículo 84 de la ley de impuesto a las ganancias se dispone que Dirección General Impositiva **podrá admitir un procedimiento de amortización distinto al allí establecido (unidades producidas, horas trabajadas, etcétera) cuando razones de orden técnico lo justifiquen. Esas razones de orden técnico no han sido alegadas en autos, en el que solo se invocaron razones de orden económico, las que —por otra parte— tampoco han sido demostradas.**

A lo expuesto, cabe agregar que en su expresión de agravios la actora manifiesta admitir expresamente "la característica inexorable de linealidad que debe contener el método para el cálculo de la amortización". En tales condiciones resulta superfluo ahondar en el tema y analizar si el apartamiento del método citado debía o no ser comunicado a la AFIP a fin de obtener la correspondiente autorización.

LA CAMARA CONFIRMA LA DETERMINACION DE OFICIO EN CUANTO A QUE LA AMORTIZACION DEBE SER LINEAL

Por ello corresponde confirmar en este aspecto la sentencia recurrida.

PERO LA CAMARA REVOCA LA DETERMINACION DE OFICIO EN CUANTO AL PLAZO DE DURACION DE LA VIDA UTIL

XI. Que, sin embargo, **a distinta conclusión se llega con relación al plazo de vida útil a ser considerado para la amortización de los vehículos cuestionados.**

En efecto, en primer término cabe precisar que el objetivo primordial de las distinciones efectuadas en las normas impositivas cuestionadas concierne a la vida útil de los bienes afectados o utilizados en actividades que originan resultados alcanzados por el impuesto a las ganancias, lo cual resulta ser una cuestión de orden eminentemente técnico. Así lo ha entendido nuestra Corte Suprema al afirmar que las amortizaciones por desgaste y agotamiento se relacionan con supuestos que importan la disminución del valor de bienes que constituyen ganancias o que se encuentran afectados a la explotación (C.S.J.N., Fallos: 323:1315).

XII. Que de lo expuesto se concluye en que la vida útil de un bien no es el período durante el cual el bien puede ser usado sino aquel durante el cual el bien puede ser utilizado en forma económicamente ventajosa, dependiendo en principio de la apreciación del contribuyente, quien deberá justificar —en caso de impugnación fiscal— que el criterio empleado se ajustó a la realidad.

XIII. Que, en ese orden de ideas corresponde señalar que **no hay disposición legal o reglamentaria alguna que avale la tesis del Fisco de que los vehículos utilizados por la actora deban amortizarse en cinco años, pues el organismo recaudador sólo invocó a favor de su tesis los usos y costumbres imperantes (conf. informe de inspección a fs. 261 de las actuaciones administrativas).**

XIV. Que, concretamente, respecto de la vida útil de los ómnibus utilizados para el servicio ejecutivo de transporte de pasajeros, no se comparte la valoración del a quo respecto de la prueba rendida en autos.

TODOS LOS MICROS UTILIZADOS TENIAN UNA VIDA UTIL MENOR A 3 AÑOS

En efecto, **de la prueba pericial efectuada por profesionales de ambas partes surge que las veinte unidades que la empresa habría utilizado para el servicio ejecutivo durante el período cuestionado tenían una antigüedad menor de tres años (punto 4°).** Además, en la contestación al oficio librado al C.E.L.A.D.I. (Cámara Empresaria de Larga Distancia) se informa que la falta de mantenimiento de las unidades y la antigüedad y su correlato con el uso tanto en kilómetros recorridos como en pasajeros son los factores que influyen en el deterioro de las unidades (fs. 91). No puede obviarse, que siendo que los vehículos cuestionados en autos son empleados diariamente para recorrer trayectos de larga distancia transportando grandes cantidades de pasajeros existe una alta probabilidad de que se configure dicho factor (conf. acta notarial de fs. 92/93).

IMPORTANCIA DE LA RESOLUCION DE LA SECRETARIA DE TRANSPORTE

XV. Que **no puede dejarse de lado lo dispuesto por la resolución 577/03 de la Secretaría de Transporte (modificatoria de la 102/92) referida a los vehículos destinados al servicio ejecutivo, en el sentido de que para el primer establecimiento de prestaciones o incremento de material rodante deberán ofrecer unidades de hasta tres años de antigüedad pues ello no puede sino interpretarse como que la propia autoridad de aplicación está promoviendo el uso de unidades nuevas y descalificando a las que superen ese período de tiempo.**

XVI. Que, por último, cabe hacer una ponderación respecto a la aceleración del desarrollo tecnológico de la industria automotriz y a las ventajas de los nuevos vehículos en relación, al confort y seguridad de los pasajeros en las rutas, lo

que hace aparecer como razonable el plazo de vida útil para la amortización de los bienes motivo de autos utilizado al efecto por la parte actora.

En consecuencia, Se Resuelve: **Confirmar parcialmente, la sentencia apelada en cuanto al método de amortización utilizado por la actora debiendo emplearse el lineal establecido por el artículo 84 de la ley del impuesto a las ganancias y revocarla en lo que hace al plazo de vida útil el que queda establecido en tres años, de conformidad con lo expuesto en los considerandos precedentes. Atento la forma en que se resuelve, las costas se imponen en el orden causado (artículo 68, segundo párrafo del C.P.C.C.)**.

TRANSPORTE AUTOMOTORES PLUSMAR S.A. T.F.N. SALA "A" DEL 30/11/05

(..)

I. Que a fs. 15/27 se interpone recuso de apelación contra la resolución dictada por la AFIP-DGI de fecha 17 de mayo de 2000, mediante la cual se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1998, con más intereses resarcitorios.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

I. Que la cuestión nuclear sobre la que este Tribunal está llamado a decidir refiere a la procedencia de la impugnación por parte del organismo fiscal de la metodología empleada por la actora a efectos de calcular las amortizaciones de los micros utilizados en el desarrollo de su actividad.

Sobre el particular, conforme se aprecia en las presentes actuaciones (vid. resolución a fs. 10) **la actora procedió a deducir las amortizaciones de los rodados en tres períodos fiscales, imputando en los 2 primeros años un 40% y en el tercero el 20% restante de la depreciación computable. Dicho procedimiento fue impugnado por el organismo fiscal atento a no haber fundamentado técnicamente el contribuyente —a juicio del citado organismo— la metodología empleada.**

Sentado lo expuesto, cabe dejar en claro que **el organismo fiscal cuestiona la vida útil y el método empleado por la actora en la amortización de los micros utilizados en el desarrollo de su actividad.**

(..)

De lo expuesto, **surge claramente que la ley opta por el método lineal de amortización, que consiste en dividir el valor de origen de los bienes de uso por los años de vida útil de los mismos, obteniendo así la cuota de amortización a deducir durante la vida útil de dichos bienes. Por su parte, es dable advertir que la ley habilita al organismo fiscal a autorizar otros métodos siempre que existan razones de orden técnicas que justifique el cambio de criterio.**

En el caso de autos, la actora se apartó del método lineal establecido en la ley, amortizando un 40% en el primer y segundo año de la vida útil estimada, y un 20% en el último año, **no surgiendo del recurso interpuesto, como tampoco de los antecedentes acompañados a la causa, fundamento con entidad suficiente para sustentar el criterio de amortización seguido por la actora.**

Asimismo, corresponde agregar que la probanza arrojada a estos actuados, tampoco resulta hábil para acreditar el procedimiento de amortización empleado.

III. Que en cuanto a la vida útil de los bienes, es dable advertir que si bien su determinación responde en principio a la apreciación del contribuyente, no puede desconocerse que en uso de sus facultades discrecionales el Fisco puede modificar las pautas de depreciación adoptadas por aquél, cuando no se adapten razonable y adecuadamente a la naturaleza de la explotación (cfr. sentencia de este Tribunal in re "Agip Argentina SA de Hidrocarburos" de fecha 14/6/77). Ello así, es dable advertir que **si bien la actora sustenta el procedimiento de amortización empleado en la realidad económica de la empresa, no surgen de la probanza arrojada a estos actuados, elementos con entidad suficiente para acreditar dicha realidad y desvirtuar así la cuota de amortización anual calculada por el organismo fiscal de acuerdo con una vida útil estimada en 5 años (vid. fs. 284, ant. adm. "Anexo Amortizaciones" Cpo. Ganancias Nro. 2).**

En efecto, la Cámara Empresaria de Larga Distancia informó (vid. fs. 91) en forma genérica cuales son los factores que influyen en el deterioro de los vehículos de transporte de pasajeros, no efectuando consideración alguna sobre la vida útil de los bienes.

Por su parte, a través del acta de constatación que se encuentra agregada a fs. 92, el escribano interviniente se limita a constatar los kilómetros recorridos por 4 micros de la empresa, lo cual sin perjuicio de tratarse de una verificación efectuada en solo 4 unidades, tampoco permite acreditar por sí solo la vida útil de los mismos.

Idénticas consideraciones merece la contestación del oficio efectuado a la Comisión Nacional de Regulación del Transporte, dado que dicho organismo informa un dato promedio, el cual resulta insuficiente a los efectos de dilucidar las cuestiones controvertidas en la presente causa.

Por último, es dable advertir que el informe presentado por los peritos ingenieros (vid. fs. 96/100), más allá de la impugnación efectuada por el Organismo Fiscal, tampoco permite acreditar los dichos de la actora. En efecto los peritos actuantes informaron que (rta. N° 1 del cuestionario de la parte demandada) "De acuerdo a la normativa vigente de la Secretaría de Transporte una unidad puede estar habilitada diez años en las prestaciones de servicios interurbanos (larga distancia), siempre que semestralmente realice las correspondientes Revisiones Técnicas Obligatorias...".

Asimismo los peritos manifestaron que (rta. N° 5 del cuestionario de la parte actora) "La intensidad de utilización de un vehículo destinado a servicios mencionados en los puntos anteriores no agota la vida útil de la unidad una vez

transcurridos los 3 años, señalándose que dicha utilización es una decisión de política empresarial", y además que (rta. N° 6 del cuestionario de la parte actora) "No existen razones de orden técnico que justifiquen la amortización en tres años de los vehículos utilizados en los servicios precedentemente, siendo esa una decisión de política empresarial".

En virtud de lo expuesto, cabe concluir que no surge de las respuestas brindadas por los peritos firmantes que la vida útil de los vehículos en cuestión ascienda a 3 años, respecto de lo cual los peritos informan que dicha estimación puede tratarse de una decisión de política empresarial.

Por su parte, es dable advertir que es errónea la interpretación efectuada por el perito de la actora (rta. N° 4 del cuestionario de la parte actora) respecto a la Res. 577/03 (S.T.) —modificatoria de la Res. 102/92—, por cuanto resulta claro que lo dispuesto en dicha norma respecto a que "...Para el primer establecimiento de servicios o incremento de material rodante deberán ofrecer unidades de hasta tres (3) años de antigüedad...", se trata de una antigüedad máxima requerida para la incorporación de las unidades, pero que obviamente no determina la vida útil de tales bienes

En virtud de lo expuesto **corresponde confirmar la resolución apelada, con costas**".

AMORTIZACION DE MAQUINAS Y MOTORES QUE SE ENCUENTRAN INMOVILIZADOS POR ADHESION FISICA AL SUELO CONSTITUYENDO CENTRALES TERMICAS

CENTRALES TERMICAS PATAGONICAS SA C.N.A.C.A.F. SALA "II" DEL 26.02.09

La discusión pasa por determinar si las máquinas y motores que integran las centrales térmicas constituyen inmuebles por accesión o por el contrario se trata de bienes muebles.

La empresa los había amortizado en 5 años.

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto también revocó la determinación de oficio.

Para la CNACAF la característica que distingue los bienes muebles de los inmuebles es la posibilidad de trasladarlos, aun cuando se los fije a un inmueble, si no se lo hace con el carácter de perpetuidad.

Para la CNACAF se trata de bienes muebles y no de inmuebles por accesión, pues además de que pueden, desarmarse y trasladarse, no presentan el carácter de instalados a perpetuidad.

EL TFN REVOCO LA DETERMINACION DE OFICIO

"II. A fojas 259/264 **el Tribunal Fiscal de la Nación revocó -con costas- la determinación de oficio** efectuada por la División Revisión y Recursos I de la Región Microcentro de la AFIP, apelada por la actora, y relacionada con el impuesto a las ganancias períodos 1996, 1997 y 1998.

LA EMPRESA AMORTIZA LAS MAQUINAS Y MOTORES EN 5 AÑOS
EL FISCO ENTIENDE QUE SE TRATA DE BIENES INMOVILIZADOS AL SUELO CONSTITUYENDO LAS CENTRALES TERMICAS Y POR LO TANTO LA VIDA UTIL ES DE 50 AÑOS

Expresó que la controversia se suscitó porque la inspección verificó que la actora amortiza contablemente, la cuenta Maquinarias y Motores, correspondiente al rubro Bienes de Uso, asignándole una vida útil de cinco años, lo que el Fisco impugna por considerar que la citada cuenta está integrada por bienes que se encuentran inmovilizados por adhesión física al suelo y que constituyen las distintas **centrales** térmicas, por lo que les cabe el tratamiento de inmuebles por accesión frente a la ley del gravamen, asignándoles a los efectos de su amortización, una vida útil de 50 (años), admitiendo la deducción del 2% anual sobre el costo o valor de adquisición atribuibles a los bienes.

LA CUESTION A RESOLVER ES SI SE TRATA DE BIENES MUEBLES O DE INMUEBLES POR ACCESION

Para definir el plazo que debe tenerse en cuenta para la amortización de los bienes de uso, el Tribunal a quo, afirmó que primero debe decidirse si a estos corresponde dar el trato de bienes muebles como plantea la recurrente, o de inmuebles por accesión como sostiene el Fisco. A esos efectos, se remitió a la pericia efectuada, citando las precisiones otorgadas por los expertos propuestos tanto por la actora como por el Fisco, y se refirió también a los informes brindados por la Dirección Nacional de Prospectiva de la Subsecretaría de Energía del Ministerio de Economía.

EL TFN ENTIENDE QUE LOS BIENES PUEDEN SER TRASLADADOS

Recordó la normativa aplicable, con expresa consideración de las disposiciones del Código Civil (arts. 2315, 2316 y 2322), y sostuvo que ha quedado establecido que los bienes cuestionados pueden ser trasladados y sólo son fijados al suelo mediante un sistema de tuercas y bulones que permite su remoción, sin que pueda otorgárseles el carácter de permanente en cada uno de los predios utilizados para desarrollar la actividad de la empresa recurrente y teniendo en cuenta las normas indicadas y la realidad económica de la firma, concluyó que los bienes de uso, maquinarias y motores, objeto de la litis, conservan su calidad de bienes muebles como lo afirmó la recurrente.

Por ello, decidió que debe estarse al cálculo de amortizaciones efectuado por aquella en las declaraciones presentadas oportunamente, y en esos términos dejar sin efecto la determinación de oficio impugnada.

(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA (se confirma la sentencia del TFN y por lo tanto se revoca la determinación de oficio).

V. Para resolver la cuestión planteada, conviene recordar que el artículo 2315 del Código Civil, define a los **inmuebles por accesión**, como las cosas muebles que se encuentran realmente inmovilizadas por su adhesión física al suelo, con tal que esta adhesión tenga el carácter de perpetuidad. Y el artículo 2316 de esa norma, agrega, son también inmuebles las cosas muebles que se encuentran puestas intencionalmente, como accesorias de un inmueble, por el propietario de este, sin estarlo físicamente.

Por otra parte, el artículo 2318 de la ley civil, establece: "Son cosas muebles las que puedan transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose por sí mismas, sea que sólo se muevan por una fuerza externa, con excepción de las que sean accesorias a los inmuebles", y el artículo 2322 dice: "Las cosas muebles, aunque se hallen fijadas en un edificio, conservan su naturaleza de muebles cuando estén adheridas al inmueble en mira de la profesión del propietario, o de una manera temporaria".

CARACTERISTICAS DE LOS BIENES MUEBLES. SU DISTINCION DE LOS INMUEBLES

A la luz de esas normas corresponde estudiar el caso, ya que esas definiciones son las que permiten calificar la naturaleza de los bienes involucrados, debiendo adelantarse que, se desprende de su lectura, **la característica que distingue los bienes muebles de los inmuebles, es la posibilidad de trasladarlos, aun cuando se los fije a un inmueble, si no se lo hace con el carácter de perpetuidad.**

LAS CENTRALES TERMICAS PUEDEN DESARMARSE POR MODULOS Y TRASLADARSE

VI. En las actuaciones administrativas se ha acreditado que: **las centrales térmicas** de las que se trata, y cuya descripción obra a foja 465 (informe del perito de la actora) **pueden desarmarse por módulos y trasladarse por tierra** (en estos coinciden los expertos de ambas partes, sin perjuicio de que para el del Fisco el traslado puede no realizarse fácilmente) y poseen un módulo de control propio, aunque el perito de la demandada señala que para funcionar requiere de otras instalaciones. También coinciden los informes técnicos, en que pueden instalarse en la intemperie sin alterar su normal funcionamiento (ver fs. 465 y 510) y que se instalan en bases de hormigón mediante bulones y tuercas (fs. 467 y 511).

Agregó el experto propuesto por la actora, que muchos de los equipos en cuestión han estado instalados previamente en otras ubicaciones, y que el pliego para la venta de acciones de la empresa actora, establece la posibilidad de reubicar los equipos dentro de las distintas **centrales** que conforman la unidad de negocios de la firma (fs. 466).

PARA LA CAMARA SE TRATA DE BIENES MUEBLES

VII. Ello así, las características enunciadas hacen encuadrar los bienes en cuestión en la categoría de muebles y no de inmuebles por accesión, pues **además de que pueden, desarmarse y trasladarse, no presentan el carácter de instalados a perpetuidad** al que refiere el artículo 2316 del Código Civil.

En efecto, incluso se ha señalado que las **centrales** fueron trasladadas, como da cuenta el informe obrante a fojas 499/500 de las actuaciones administrativas, suscripto por el Director Nacional de Prospectiva de la Subsecretaría de Energía, con la aclaración del último párrafo del informe de foja 500.

Como corolario, corresponde desestimar los agravios expuestos por el Fisco Nacional.

AÑOS DE VIDA UTIL

VIII. Finalmente, en lo que hace al cálculo de las amortizaciones, cabe señalar que el Tribunal Fiscal decidió que debía estarse al efectuado por la actora en las declaraciones presentadas oportunamente, en los que se mentó que no se trataba de bienes nuevos al momento de incorporarse a su activo. Si bien el Organismo Recaudador, al apelar señaló que la circunstancia de considerar que se trata de maquinarias y motores, no implica automáticamente que es acertado el plazo de amortización de 10 años empleado por la recurrente, omitió fundar adecuadamente el desacierto o la irrazonabilidad de la decisión que, al contrario de lo sostenido por el apelante, entendió adecuado el cálculo de su contraria.

Por lo expuesto, el pronunciamiento apelado resiste incólume las críticas del Fisco Nacional, por lo que corresponde confirmarlo en todo lo que fue materia de agravios

IX. En consecuencia, **el Tribunal Resuelve: Desestimar la apelación** de la demandada y confirmar la resolución de fojas 259/264, con costas a la vencida (art. 68 del CPCCN). Así se decide".

OLEODUCTO TRASANDINO ARGENTINA SA CSJN DEL 08.04.2008

La cuestión controvertida era la vida útil, y por lo tanto el plazo de amortización de un oleoducto.

La discusión consistía en determinar si la vida útil era de 15 años (postura de la empresa) o de 35 años (postura del fisco).

El plazo de concesión del transporte de petróleo era de 15 años. (contrato con YPF).

El art. 41 de la ley 17.319 (de hidrocarburos) establecía que las concesiones se otorgaban por 35 años.

El TFN, la CNACAF y la CSJN entienden que la vida útil de oleoducto es de 15 años.

“1) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al desestimar el recurso deducido antes esa Alzada por el Organismo Recaudador, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que dejó sin efecto las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos -Dirección General Impositiva- por las cuales se determinó de oficio la obligación de la actora en el impuesto a las ganancias con relación a retenciones por pagos a beneficiarios del exterior, y por diferencias derivadas del cómputo de las amortizaciones.

(..)

Por otra parte, en cuanto al plazo de amortización del oleoducto afirmó que tampoco fueron rebatidas las razones dadas por el Tribunal Fiscal de la Nación, centradas en que la vida económica útil de aquél -a los efectos impositivos- estaba ligada necesariamente al plazo de concesión del transporte de petróleo -quince años- dado que la fórmula tarifaria aprobada contempló, precisamente, ese plazo para el recupero de la inversión. Agregó a ello que el derecho exclusivo a percibir todas las sumas emergentes del pago de tal tarifa integra la compensación total que YPF reconoce a la actora como contraprestación por la construcción del oleoducto. Agregó a ello que la circunstancia de que la concesión de transporte -como bien inmaterial- tenga una vida útil establecida por ley y consecuentemente un plazo de amortización de 35 años [arts. 41 de la L. 17319 y 80, inc. e) de la ley de impuesto a las ganancias] no alteraba lo decidido por el Tribunal Fiscal, en el sentido de que la amortización del oleoducto, como bien que integra la inversión realizada por la actora, se realice en un tiempo menor, en función del plazo fijado para el recupero de aquella inversión.

(..)

AMORTIZACION DEL OLEODUCTO

8) Que en lo referente al plazo de amortización, la deficiencia del memorial de agravios señalada en el considerando 6 resulta determinante de la suerte del recurso, en razón de que la sentencia del Tribunal Fiscal expuso detalladamente los motivos por los cuales juzgó correcto el plazo de quince años computado por la actora, para lo cual tuvo en cuenta las particularidades de la contratación utilizada para construir el oleoducto en lo que respecta a su financiación y a la concesión para su explotación, lo cual lo llevó a concluir que la vida económicamente útil del oleoducto -a los fines impositivos- se extendía por el referido plazo de quince años, por el cual la actora había contratado con YPF el transporte de petróleo aprobándose una fórmula tarifaria acorde con el recupero de la inversión en ese término. En virtud de ello, el mencionado tribunal restó gravitación a la circunstancia de que, una vez concluido el aludido contrato de transporte, el oleoducto pudiera seguir operando en manos de la actora o de otra concesionaria pues esto dependía de un hecho aleatorio y fortuito que sólo podía evaluarse en el futuro, y que mal podía ser tenido en cuenta al integrar la ecuación económico-financiera del emprendimiento. A la falta de refutación por parte del Organismo Recaudador de tales argumentos, agrego la Cámara que la duración de treinta y cinco años de las concesiones de transporte, como bien inmaterial -prevista por el art. 41 de la L. 17319- no (ARTICULO LUEGO MODIFICADO POR LEY 27.007 B.O.31.10.2014) impide que la amortización del oleoducto, como bien que integra la inversión realizada por la actora, se efectúe en uno menor en función del plazo fijado para el recupero de esa inversión. En síntesis, las sentencias de las anteriores instancias exhiben un ponderado examen de las circunstancias de la causa a fin de determinar los años de vida útil probable del bien -desde el punto de vista de su aprovechamiento económico en orden a la aplicación del art. 84 de la ley de impuesto a las ganancias- sin que en el memorial de agravios se expresen argumentos de peso que conduzcan a dejar de lado la conclusión a la que llegaron los tribunales intervinientes.

Por ello, se declara desierto el recurso ordinario de apelación (art. 280, párr. 2 del CPCC)”. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

CEP SA CNACAF SALA I DEL 30.08.2005

Se trata de la amortización de Rodados, Herramientas y Muebles y útiles de oficina.

Para el TFN las amortizaciones eran deducibles, porque se trataba de bienes adquiridos que se encontraban en condiciones de ser utilizados, y el transcurso del tiempo les generaba un deterioro.

Para la CNACAF la amortización no resulta deducible, porque los bienes no fueron afectados a la producción de rentas gravadas, porque aún no se había puesto en marcha la empresa. (no se había terminado aún de construir la fábrica).

“El señor Juez de Cámara Dr. Bernardo Licht dijo:

I. Apela la representante del Fisco Nacional (AFIP-DGI) mediante el escrito de fs. 279 -sustentado en el memorial de agravios de fs. 281/282vta., replicado a fs. 383/385vta.-, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 264/273vta.), en cuanto revocó parcialmente las resoluciones de la Dirección General Impositiva dictadas el 30/11/81-por las que (i) se impugnaron las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Capitales por los años 1976, 1977 y 1978 y se determinó la obligación fiscal correspondiente (Expte. N° 4357-I), (ii) se impugnó la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado por el año 1978, se determinó de oficio la obligación fiscal, se calculó la actualización monetaria y se aplicaron los correspondientes intereses resarcitorios (Expte. N° 4358-I), (iii) se impugnó la declaración jurada del Impuesto sobre los capitales y Patrimonios del año fiscal 1975 (Expte. N° 4359-I) y (iv) se impugnaron las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias por los años 1975, 1976, 1977 y 1978 y se determinó la obligación fiscal ajustando los respectivos quebrantos (Expte. N° 4360-I)- en lo relativo a la improcedencia de la deducibilidad de las amortizaciones de bienes de uso por tratarse de una fábrica que aún no había operado su puesta en marcha.

II. Para así decidir, el tribunal administrativo sostuvo que “con relación a la amortización de los bienes de uso, si bien los mismos pueden no estar en funcionamiento dado que aún no había finalizado la etapa de organización y montaje de la planta industrial, también es cierto que -tratándose de rodados, herramientas y muebles y útiles de oficina, o sea bienes muebles terminados y no en curso de fabricación- los mismos se encuentran en expectativa [sic] y

disponibilidad para ser utilizados cuando las circunstancias lo requieran, o sea, en actitud [sic] de funcionar para generar la ganancia de la empresa; que además **el mero transcurso del tiempo ocasiona un deterioro**, al menos tecnológico, que legítimamente habilita a la sociedad actora a considerar en sus costos dicho desgaste", **concluyendo que "entonces, la amortización sería procedente** con los respectivos efectos en el Impuesto sobre los Capitales y Patrimonios (1975), sobre los Capitales (1976, 1977 y 1978) en la determinación del activo computable y en el impuesto a las Ganancias (1975 a 1978) en la determinación de la renta imponible" (cfr. fs. 272, considerando XII).

(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA

V. Corresponde hacer lugar a los agravios de la apelante en tanto **el tribunal a quo ha utilizado el concepto de amortización económica desprovisto de toda conexión lógica con los parámetros que la ley tributaria establece a los efectos de la procedencia de su deducibilidad en el Impuesto a las Ganancias**. En tal sentido, las apreciaciones vertidas en la resolución apelada, reproducidas en el considerando II del presente voto, carecen de sustento legal, exhibiéndose en desmedro de la letra y el espíritu de la ley del gravamen.

(..)

VII. En consecuencia, toda vez que la **ley permite descontar de la ganancia bruta impositiva aquellos recursos destinados a su obtención, como asimismo, al mantenimiento y conservación de la fuente productiva (explotada o habilitada) de que derivan -o sea, de aquella fuente efectivamente usada o empleada voluntariamente para producir bienes y/o servicios, y no de aquella sólo susceptible de serlo-** cae por su propio peso que **los recursos destinados a recomponer la integridad de la fuente productiva sólo puedan comenzar a ser válidamente descontados de la base imponible del impuesto a partir del momento en que la fuente comience a ser explotada con la finalidad para la que fue concebida, y no antes**.

LA EMPRESA NO SE HABIA PUESTO EN MARCHA. POR LO TANTO LA AMORTIZACION NO RESULTA DEDUCIBLE.

VIII. Ello expuesto, corresponde puntualizar que **si la empresa en cuestión aún no había operado su 'puesta en marcha'** (expresión ésta última que conforme el Diccionario de la Real Academia Española alude al "mecanismo del automóvil que se utiliza para su arranque", es decir, no había comenzado a funcionar con la finalidad para la que se la había ideado) **-porque la fábrica no había terminado de ser construida, lo que acarrea la inutilidad de los demás elementos tales como muebles, útiles y rodados en relación al giro comercial al que serían afectados-, no se estaba ante una fuente productiva amortizable sino ante una fuente inexplorada, y por ello, in susceptible de amortización**.

IX. Por lo precedentemente expuesto, VOTO porque **se revoque la sentencia apelada**, con costas de ambas instancias a la vencida por no existir mérito para la dispensa (art. 68 -1ª parte- del Código Procesal).

El Juez de Cámara Dr. Pedro José Jorge Coviello adhiere al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede, el Tribunal

RESUELVE:

Revocar la sentencia apelada, con costas de ambas instancias a la vencida".

ALTO PALERMO SHOPPING ARGENTINA SA TFN SALA D DEL 11.04.2005

Se discute la vida útil del Shopping.

Para el contribuyente es de 20 años.

Para el fisco fue variando de 45 años, a 31,9 años, a 26,1 años y finalmente 24,22 años.

El TFN por mayoría confirma la determinación de oficio. Teniendo en cuenta el informe presentado por los expertos como medida para mejor proveer. (vida útil 24.22 años).

Para Brodsky no se debe tener en cuenta la obsolescencia.

"La Dra. Sirito dijo:

I. Que a fs. 44/51 se interpone recurso de apelación contra tres resoluciones de fecha 19 de diciembre de 1997, suscriptas por el jefe (int.) de la División Determinaciones de Oficio de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-Dirección General Impositiva. Por la primera, se impugnan las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos 1990 y 1991, se determina quebranto impositivo por el primero de ellos, resultado neto positivo por el período fiscal 1991 e impuesto a las ganancias de ese mismo año 1991, con más intereses resarcitorios. Por la segunda, se impugnan las declaraciones juradas del impuesto sobre los capitales del período 1990, y se determinan el capital neto sujeto a impuesto de ese período fiscal y el impuesto sobre los capitales que corresponde al mismo período fiscal 1990, con más intereses resarcitorios. Por la tercera, se impugnan las declaraciones juradas del impuesto sobre los activos del período 1991, y se determinan el activo gravado al cierre del mismo y el impuesto sobre los activos que correspondía al período 1991. En las primeras dos resoluciones se aplica una multa equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido con sustento en lo dispuesto por el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. 1978 y sus modif.).

La recurrente relata que como consecuencia de la construcción y explotación del centro comercial **Alto Palermo Shopping**, a los efectos de amortizar en el impuesto a las ganancias su inversión en el inmueble

y bienes de uso que lo abarcan recurrió, para establecer concretamente la vida útil de su inversión amortizable, al **asesoramiento técnico y dictamen de la firma de plaza Organización Levin SA, Consultores de Valuación y Sistemas, en virtud del cual declara la vida útil del bien en 20 años**, amortizando en el ejercicio en cuestión el correspondiente 5% anual del valor de su inversión. Tales circunstancias fueron comunicadas a la DGI.

Señala que en el largo procedimiento administrativo que insumió seis años -frente a su postura técnica y legal- el organismo fiscal en los sucesivos actos administrativos vericatorios y determinativos sostuvo diversos y disímiles criterios técnicos que ponen en duda su eficacia técnico-legal en la cuestión de que se trata, quitando certeza al procedimiento y rigor a sus conclusiones.

Narra que como resultado de la verificación realizada el primer criterio de la DGI fue de elevar la **amortización a 45 años** de vida útil en oposición al de 20 años expresado por **Alto Palermo Shopping** y que al no aceptarlo, la Dirección realiza una nueva evaluación técnica que determina la **vida útil en un período de 31,9 años**.

Indica que sobre la base de este segundo criterio se le otorga vista, y que al contestarla debatió legal y técnicamente la opinión sostenida por el ente recaudador, que luego emite un nuevo dictamen evaluativo por el cual establece que la **vida útil del bien en cuestión es de 26,1 años**.

Apunta que el ingeniero mecánico que realizó el informe técnico del Fisco Nacional resaltó en el último párrafo del mismo, la necesidad de que **Alto Palermo** aportara nueva documentación y recomendó que su evaluación sea efectuada a través de un ingeniero de la especialidad civil, construcciones civiles y/o arquitecto.

Expresa que como consecuencia de lo mencionado en el párrafo anterior, **el mismo ingeniero rectifica su anterior dictamen disminuyendo la vida útil a 24,22 años, lo que dio pie a las determinaciones de impuestos, intereses y multas que se apelan por el presente recurso.** (VIDA UTIL SEGÚN LA DETERMINACION DE OFICIO)

Hace hincapié en que lo expuesto es demostrativo de la inseguridad jurídica que provocaron los seis años de procedimientos así como los disímiles criterios técnicos de la Dirección General Impositiva que hacen perder certeza jurídica al procedimiento y a las determinaciones y sus accesorios.

Sostiene que lo tributado por la empresa ha sido legalmente correcto y se ha sustentado en elaborados informes y criterios científicos de la llamada ciencia de la ingeniería de valuación, efectuada por profesionales idóneos en la materia.
(..)

Declara que los diferentes criterios técnicos de la propia DGI sobre la misma cuestión demuestran que las pruebas técnicas aportadas por **Alto Palermo Shopping** fueron fehacientes y aceptables, y carentes de irresponsabilidad o imputabilidad.
(..)

SENTENCIA DEL TFN

II. Que de las constancias obrantes en los antecedentes administrativos que corren por cuerda separada resulta que las resoluciones apeladas en autos se originan en la verificación llevada a cabo acerca del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la recurrente, que tiene como actividad principal la adquisición, construcción y venta de inmuebles por el Régimen de Propiedad Horizontal o en block y en general la construcción, compraventa, locación y administración de todo tipo de inmuebles así como la administración y explotación del **shopping Alto Palermo** de la Ciudad de Buenos Aires, de cuyo edificio e instalaciones es propietaria, comprendiendo su administración la publicidad, mantenimiento, mejoras, creación de imagen comercial, asesoramiento comercial a los locatarios y en general tareas de marketing referentes al mencionado **shopping**.

INFORME TECNICO DE ORGANIZACIÓN LEVIN SA

En el transcurso de las tareas de fiscalización realizadas se detectó que al determinar el impuesto a las ganancias la recurrente había practicado una amortización acelerada de los bienes de uso -inmuebles- basándose en una "inspección técnica y determinación de vidas útiles de bienes de uso" realizada por la Organización Levin SA. Sobre su base estimó una vida útil de veinte (20) años y consecuentemente imputó una tasa de amortización del cinco por ciento (5%) anual sobre el valor de origen de los inmuebles, actualizado por los índices correspondientes.

Tal como surge de las vistas de fs. 82/85, 77/81 y 62/66 de los antecedentes administrativos (cuerpos determinación de oficio ganancias, activos y capitales, respectivamente), la recurrente cumplimentó en tiempo y forma la condición -impuesta por el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1986 y modif.)- de comunicar a la Dirección General Impositiva haber empleado un porcentaje de amortización superior al dos por ciento (2%) anual.

El informe producido por la Organización Levin SA antes mencionado fue sometido a consideración de especialistas de la Dirección General Impositiva a los efectos de que se expidieran sobre su aceptabilidad o insuficiencia.

INFORME DE LAS INGENIERAS DE LA AFIP. SE DEBE DIFERENCIAR LA VIDA UTIL TECNICA DE LA VIDA UTIL TECNICO ECONOMICA. OPINIONES ENCONTRADAS EN LA PROPIA AFIP

En cumplimiento de ese cometido las ingenieras Sras. María E. Foti y Silvia R. Ponce diferencian "vida útil técnica" y "vida útil económica", expresando en su informe que "Considerando las duraciones técnicas mencionadas y sin alejarnos demasiado de los valores asignados por Levin SA, salvo en el rubro estructuras resistentes, **la vida útil técnica sería de 45 años**" y agregan "**En base a los datos recogidos en el extranjero, como ser Francia y Brasil, se puede inferir que la vida útil técnico-económica de un shopping center es un 30% inferior a la netamente técnica**".

Y prosiguiendo su tarea **las ingenieras informan** que "... en base a las razones expuestas en los puntos precedentes y en el desarrollo de este informe se estima una duración técnica para este inmueble en particular de 45 años...".

Estas conclusiones fueron sometidas a la consideración del ingeniero de la Dirección General Impositiva Sr. Oscar E. Lowcewicz que determinó -según el informe del inspector actuante- **una vida útil de 31,9 años y una amortización del 3,13% anual.**

A fs. 104, 88 y 83 de los antecedentes administrativos citados, la recurrente solicitó prórroga para contestar las vistas conferidas, la que fue otorgada a fs. 114, 89 y 93 y al expedirse en relación a ellas, lo que hizo a fs. 116/124, 95/103 y 91/95, aportó nuevos elementos de prueba.

A fs. 142, 121 y 113 (de los ant. adm. citados) el organismo recaudador requirió la intervención del Ing. Oscar E. Lowcewicz a los efectos de que valuara los nuevos elementos ofrecidos por la recurrente y ratificara o rectificara las conclusiones a las que se arribara en los informes producidos con fechas 7 y 9 de marzo de 1995.

A fs. 143/144, 122/123 y 114/115 el ingeniero Lowcewicz estimó razonables los argumentos esgrimidos por la empresa en sus escritos de defensa con respecto a los rubros "instalación eléctrica" e "instalaciones de transporte" (ascensores y escaleras rodantes). En cuanto a los rubros "albañilería y vidrios" manifestó que "Atento a la naturaleza de los mismos con implicancias directas a características que hacen a la materialización de obras civiles, se interpreta que para considerarse su análisis, debería solicitarse al contribuyente una ampliación de sus argumentos técnicos indicando la incidencia porcentual de los "tabiques interiores", documentando las superficies que han sido remodeladas con respecto al total de metros cubiertos, cantidad de vidrios y su superficie que fueron cambiados con referencia al total vidriado y documentando a su vez a cargo de quién le ha correspondido dichas inversiones" (sic).

MEDIDA PARA MEJOR PROVEER

Sobre la base de lo expresado precedentemente, a fs. 149/151, 120/122 y 128/130 de los antecedentes administrativos citados, **se dispuso una medida para mejor proveer.**

INFORME ELABORADO POR MAS CONSULTORES DE EMPRESAS SA Y POR JUAN CARLOS LOPEZ Y ASOCIADOS

Como resultado de la misma se produjo el informe fechado el 25/11/1997 que expresa: "En respuesta a lo requerido con relación al tema de referencia y particularmente frente al nuevo aporte de elementos proporcionados por la contribuyente -**informe técnico complementario elaborado por MAS Consultores de Empresas SA y Juan Carlos López y Asociados** de fecha 21/11/1997, se informa lo siguiente:

i) Contemplando las razones que se esgrimen como condicionantes para la prosperidad futura de **Alto Palermo Shopping**, es criterio del suscripto que sin dudar de la veracidad de las mismas se observa que son reflejadas desde una óptica muy negativa, cuando en realidad también deben valorarse otros aspectos favorables que hacen a este **shopping** único frente a la competencia; como por ejemplo el contar con una ubicación privilegiada en una zona de alta densidad edilicia de categoría y con un **alto** poder adquisitivo, con una estación de subterráneos de la Línea "D" prácticamente en su puerta de ingreso.

ii) En función de lo expuesto precedentemente y teniendo en cuenta las descripciones ilustradas en el informe complementario para aquellos rubros más relevantes, resulta adecuado aplicar una depreciación del orden del 5% en el denominado Rubro 1. En consecuencia, sobre la vida útil ponderada de 23,4 años, resulta:... = 22,23.

iii) Mientras que en el Rubro II, a partir de la descripción de las inversiones señaladas para el ítem -Albañilería-corresponde adoptar como nuevo valor de vida útil (15 años) resultando:... = 1,99 años.

Conclusiones: Rubros (I + II): 22,23 + 1,99 = 24,22 años" (ver fs. 175/176; 142/143 y 133/134 de los ant. adm. citados) (el destacado es propio).

III. Que, por lo tanto, **la cuestión se centra en establecer la vida útil del inmueble, para lo cual corresponde analizar el desgaste u obsolescencia de los bienes de uso y la vida útil del negocio.**

(.)

ANALISIS DE LA PRUEBA

IV. Que teniendo en cuenta la normativa transcripta **corresponde analizar la prueba producida a fin de determinar si ha sido eficiente a los efectos de establecer la vida útil del inmueble en cuestión.**

INFORME DEL EXPERTO DESIGNADO POR EL CONTRIBUYENTE

En el informe pericial técnico el experto designado por la recurrente señala cuál de los dictámenes obrantes en la causa refleja a su leal saber y entender profesional la vida útil de los bienes en cuestión y considera que es el de MAS Consultores y Asociados, de fecha 21 de julio de 1997 y su complementario de fecha 21 de noviembre de 1997, que representan la conclusión de un análisis técnico económico que incluye una desagregación de los rubros integrantes del complejo, hecho que muestra que el mismo constituye un conjunto funcional armónico e introduce coeficientes de ajuste derivados de la experiencia alcanzada en el funcionamiento del mismo, destacando que este tipo de análisis de la cuestión en estudio no se observa en los otros dictámenes.

Como conclusión informa que sobre la base de la evaluación estrictamente técnica realizada de los dictámenes de igual naturaleza obrantes en la causa, y lo indicado en el cuadro comparativo de la página 4 y el gráfico de barras de la página 5 **existe una tendencia hacia una vida útil funcional de 20 años para el complejo comercial y de servicios involucrados en la cuestión de autos.** (ver fs. 188/191 vta. del principal).

Sin perjuicio de las consideraciones y conclusiones técnicas a las que se refiere el párrafo anterior el experto efectúa un dictamen técnico propio en el cual concluye que para **Alto Palermo Shopping** es técnicamente razonable estimar una

vida útil funcional de aproximadamente 18 años, una edad a partir de su puesta en marcha de 8 años y, por lo tanto, una expectativa de vida útil funcional de 10 años (fs. 197).

INFORME DEL EXPERTO NOMBRADO POR EL FISCO

El experto nombrado por el Fisco Nacional señala sobre el mismo punto que los distintos informes que se efectuaron determinaron distintas vidas económicas útiles, reconoce que todas son opiniones viables y que las diferencias surgen, -a su entender- por: 1) estimaciones de vida útil, que puede variar en más o en menos, según el profesional consultado; y 2) forma de identificar los distintos trabajos realizados en el inmueble, o sea, como inversiones, inversiones/conveniencias económicas de comercialización, o inversiones/conveniencias económicas de comercialización/mantenimiento. Como conclusión informa que en su opinión los trabajos realizados en el inmueble constituyen un conjunto de inversiones, conveniencias económicas y mantenimiento, por lo que estima la vida útil económica del inmueble en no menos de 25 años.

A los efectos de aportar mayor información los expertos indican que un centro comercial o "shopping center" constituye un bien de explotación, ya que la vida útil de todos sus componentes -integrantes de un conjunto funcional armónico- se halla unívoca e ineludiblemente vinculada con el éxito o fracaso del negocio, que en forma aislada un bien de uso tiene una vida útil física o teórica y se halla limitado en su actividad sólo por razones de edad, forma de utilización y calidad de su mantenimiento, pero que cuando dicho bien de uso pasa a formar parte del conjunto operativo de una empresa, se transforma en un bien de explotación, y su vida útil pasará a ser vida útil funcional ya que ella se halla ahora fijada, en forma limitante, no sólo por la obsolescencia física -edad, uso y mantenimiento-, sino por la obsolescencia comercial y funcional.

Remarcan que la depreciación representa una pérdida progresiva del valor del bien a partir de su puesta en operación y en función de factores físicos tales como edad, estado de uso y calidad de mantenimiento, que en la práctica representa también una forma de medir el valor del bien en función de su capacidad física para continuar en servicio, y que la experiencia indica que la depreciación no resulta proporcional a la edad -lineal-, sino que es mínima al iniciar los servicios del bien y aumenta aceleradamente con el tiempo.

Agregan que el bien en cuestión tiene una vida útil funcional fijada con carácter limitante por obsolescencias físicas, comerciales y funcionales, y que como consecuencia de ello el criterio para fijar el período para la amortización de la inversión realizada para su construcción, puesta en marcha y mantenimiento en condiciones óptimas de funcionamiento, debe considerar la incidencia limitante de las mencionadas obsolescencias.

Ha sido señalado que en la especie se plantea un balance entre factores positivos y negativos. Entre los primeros se cuentan circunstancias tales como su ubicación geográfica, el nivel socioeconómico del área circundante y su vinculación directa con uno de los sentidos de circulación del subterráneo; entre los negativos se incluyen la competencia creada por la aparición de nuevos centros comerciales creados en las cercanías, la falta de terrenos que permitan su expansión física, la prohibición que deriva del Código de Planeamiento Urbano para el hipotético caso de pretender ampliaciones de su actual capacidad cubierta sin alterar el normal desarrollo de sus actividades y la irrupción de nuevas modalidades de venta a través de los medios electrónicos.

En opinión del experto propuesto por la recurrente los factores negativos poseen en el caso de autos, mayor peso y pueden incluso llegar a reducir el período de vida útil funcional calculado y consecuentemente su expectativa de vida futura o expectancia. También realiza un análisis técnico comparativo entre distintos centros comerciales -"shoppings"- y concluye en que el denominado Patio Bullrich constituye una suerte de minicentro cuya oferta está dirigida a un mercado de alto poder adquisitivo y que si bien se buscó una adecuada utilización de la infraestructura existente, las obras allí realizadas se subordinaron a una premisa básica: preservar el lugar arquitectónicamente, teniendo en cuenta el valor histórico que representaba la sede y patio de remates de la tradicional Casa Bullrich.

Por su parte, el Alto Palermo se presenta -frente al Patio Bullrich- como un "megashopping" urbano, dirigido por sus ofertas, a un mercado de mediana capacidad de compra, y añade que podría compararse con los centros comerciales Alto Avellaneda o Paseo Alcorta, ya que todos poseen una capacidad adquisitiva de mercado media, con un aspecto distintivo que marcan Alto Avellaneda y Paseo Alcorta que es la posibilidad física -mayor para el primero- para expandirse.

A su vez el perito propuesto por el Fisco Nacional considera que el valor residual que posee el Shopping Alto Palermo, ubicado en el corazón comercial de la Ciudad de Buenos Aires, en un lugar privilegiado, de alto poder adquisitivo y con excelentes medios de transporte es indudablemente de un alto valor inmobiliario.

V. Que al encontrarse disconforme el contribuyente con el coeficiente de deducción fijado por la Dirección General Impositiva en concepto de amortización del bien en cuestión, corresponde establecerlo.

Dadas las circunstancias y los elementos de juicio disponibles, la vida útil asignada al bien no podrá superar los 24,22 años -admitidos por aquella repartición- ni ser inferior a la de 20 años -reconocida por la recurrente-.

La amortización es el procedimiento que posibilita recuperar un capital invertido mediante la extracción de la renta anual de aquella cantidad que permite el recupero del valor del bien durante los años de su vida útil, que deben estimarse del modo más exacto posible pues si la amortización es exigua conduce a la sobrevaluación del capital y a un aumento ficticio de las utilidades del ejercicio, pero si es mayor que la que técnicamente corresponde crea una reserva oculta y una disminución ficticia de los beneficios.

Para establecer la vida útil del bien de propiedad de la recurrente se deben evaluar y ponderar, entre otros, los distintos elementos y factores descriptos por los peritos.

Entre los más destacados: a) ubicación geográfica privilegiada en una zona de alta densidad edilicia de categoría; b) contar con una estación de subterráneos de la línea D en su puerta de ingreso; c) competencia creada por la aparición de nuevos centros comerciales; d) falta de terrenos para su expansión física; y e) irrupción de nuevas modalidades de venta a través de medios electrónicos.

Al ser considerados y analizados cada uno de ellos se ve adecuado aceptar el procedimiento de amortización establecido por el Fisco Nacional.

La circunstancia notoria de la creciente valorización de los inmuebles en las ciudades de gran progreso, como la Ciudad de Buenos Aires, suele compensar al menos en parte el desmedro de la edificación; a lo que se agrega que el factor supuestamente negativo de no contar con la posibilidad de expandirse se compensa con la ventaja que resguarda de la competencia, dada la imposibilidad de que otro emprendimiento del mismo carácter se establezca en la zona por la falta de terrenos para edificaciones de tales dimensiones.

En orden a lo expuesto en los párrafos precedentes, de la evaluación de los elementos obrantes en la presente causa y en los antecedentes administrativos, **cabe compartir las conclusiones a las que arribara el organismo fiscal, por lo que corresponde establecer la vida útil del inmueble en cuestión en 24,22 años. En consecuencia, corresponde confirmar el ajuste practicado por el organismo fiscal en lo que se refiere al impuesto a las ganancias que incide en los restantes impuestos determinados en las resoluciones apeladas en autos.**

(..)

IX. En suma, voto por: 1) **Confirmar las resoluciones apeladas** correspondientes al impuesto a las ganancias de los períodos 1990 y 1991, del impuesto sobre los capitales del período 1990, y del impuesto sobre los activos del período 1991, con más intereses resarcitorios; 2) Revocar las multas impuestas en relación a los dos primeros impuestos; 3) Imponer las costas en el orden causado.

El Dr. Brodsky dijo:

I. Que comparto el relato de la presente causa, expuesto en el voto de la vocal instructora, así como la solución propiciada por la misma para resolver el tema de fondo, con fundamento en las siguientes consideraciones.

(..)

II. De acuerdo con la técnica contable, se considera que el "desgaste" es lo que se produce a causa de la utilización normal de las cosas para el fin a que están destinadas. El "deterioro" es la consecuencia debida a situaciones imprevisibles como incendio, roturas, inundación, tempestades u otros accidentes o siniestros y su tratamiento en la Ley de Impuesto a las Ganancias ha sido previsto en el artículo 82, inciso c) como "pérdida extraordinaria". El "agotamiento" es inherente a los bienes no renovables sujetos a actividades extractivas, como minas, canteras, yacimientos, manantiales, etc., vale decir, a aquellos que se extinguen por la explotación a que son sometidos. En tanto que el "desuso" generalmente es el resultado de la "obsolescencia" o sea la pérdida de utilidad relativa de los bienes que antes la tenían, causada por el avance tecnológico y la normativa fiscal se ocupa del mismo específicamente, según se vio.

Que así entendido, la amortización anual que se aplica viene a constituir la cuota de formación de un fondo tendiente a lograr la reposición del bien al que accede, al finalizar su vida útil. Autores sostienen que en función de las características que presenta este suceso, su contabilización debe, casi sin excepciones, basarse en estimaciones en las que puede presentarse algún grado de subjetividad, ya que la depreciación de un año no representa la merma real de valor ocurrida en ese período contable. Ello es así por cuanto físicamente, un bien puede ser de tanta utilidad y de tanto valor al final del período como al inicio de éste. El valor neto de libros tampoco representa el valor real, ni el valor del mercado o el valor subsistente en uso del activo. El gasto por amortización sólo representa la cancelación de una parte del costo del activo y es lógico concluir que el valor neto en libros del activo fijo que se muestra en el balance representa una cosa y sólo una, esto es la parte del costo original de ese activo fijo que aún no se ha cargado a gastos (Anthony, Robert N.: "La contabilidad en la administración de empresas" - UTEHA - México - 1969 - pág. 161).

La doctrina comentada me lleva a opinar que **la cuota de amortización a que se refiere el inciso f) del citado artículo 82 y que castiga el valor de los bienes de uso en el balance de cada ejercicio, no incluye más que la depreciación por desgaste y por agotamiento, ya que las pérdidas extraordinarias (deterioro) y por desuso (obsolescencia), tienen su tratamiento fiscal especificado en forma diferenciada (artículos 82, inciso c) y 67, respectivamente, el último para el caso de venta y reemplazo).**

Que ni la Ley de Impuesto a las Ganancias ni su reglamento establecen definiciones para el concepto "vida útil", siendo ésta la solución más idónea para resolver un problema de exclusiva raigambre técnica dado por las diferentes características que presentan normalmente los bienes afectados a la generación de rentas gravadas, aun cuando en el caso específico de los inmuebles destinados a bien de uso, el artículo 83 de la ley les atribuye una vida útil de 50 años, y les fija una deducción en concepto de amortización del 2% anual sobre el costo del edificio o construcción, o sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos. No obstante, la misma norma admite la aplicación de porcentajes anuales superiores cuando se prueba fehacientemente que la vida útil es inferior a 50 años y a condición de notificarlos debidamente al Fisco, en ocasión de presentarse la declaración jurada correspondiente al primer ejercicio en que se verifique esa circunstancia.

Autores reconocidos han dicho: "A veces se supone que la vida útil se prolonga por tanto tiempo como puede continuar siendo usado un bien. Sin embargo, no es así; la vida útil termina cuando la utilización del bien deja de ser económicamente ventajosa. A partir de allí, aunque se lo utilice, no se computan amortizaciones, porque la sola conservación del bien, de por sí, constituye un aumento de costo por pérdida paulatina de su eficiencia. Este concepto de vida útil económica no se halla establecido en disposición alguna, pero en el curso de los años de aplicación de los impuestos a los réditos y a las ganancias se ha establecido, en forma muy arraigada, la costumbre de calcular la vida útil impositiva en períodos más breves que su vida física" (Raimondi, Carlos A. - Atchabahian, Adolfo: "El impuesto a las ganancias" - Ed. Depalma - Buenos Aires - 2000 - págs. 607/8).

Conforme con la opinión de estos autores, el cálculo de la vida útil en función de la economicidad, puede resultar impredecible cuando ello se encuentra sujeto a factores exógenos, tales como los avances tecnológicos que aparejan la pérdida de eficacia de los bienes en uso, que caen así en desuso. Y para soslayar esa dificultad en estimar con certeza la extensión del período de utilización de tales bienes, es que el artículo 67 de la ley permite optar entre imputar al balance fiscal la ganancia obtenida en la enajenación o afectarla al costo del bien de reemplazo, en cuyo caso, el importe obtenido en la venta deberá reinvertirse en dicho bien o en otros bienes de uso afectados a la explotación, de conformidad con la regla establecida en el artículo 93 de la reglamentación (decreto 2353/1986).

LA OBSOLESCENCIA NO INTEGRA LA AMORTIZACION (TEMA HOY SUPERADO CON EL FALLO "TELINTAR SA" DE LA CSJN DEL 22.5.2012 Y LA REFORMA DEL ART. 86 INCISO F) PRODUCTO DE LA LEY 27.430)

De lo dicho se deduce que la "obsolescencia", siendo un factor exógeno, no integra el concepto deducible como "amortizaciones por desgaste y agotamiento" citado en el artículo 82, inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Lo expresado supone que la estimación de los términos de vida útil de los inmuebles utilizados en la actividad, depende de consideraciones, análisis y cálculos que deberá practicar el responsable de la explotación, acudiendo a la orientación de expertos cuando la envergadura, importancia y costo de dichos bienes lo ameriten, toda vez que la correcta y equilibrada imputación de la depreciación a cada ejercicio económico no sólo influye en su resultado, sino en la elemental formación del fondo de reposición tendiente a preservar la intangibilidad del activo fijo puesto al servicio de la actividad.

A tales efectos, considero que la ubicación estratégica, zonalidad, afluencia de clientela o nivel socioeconómico de la misma, son todos ingredientes que no inciden de ninguna manera en el cálculo de la vida útil de las construcciones afectadas a bien de uso, toda vez que tales atributos adquieren relevancia únicamente para justipreciar el valor del terreno sobre el que las mismas se erigen y las leyes impositivas de los tributos que se analizan en esta causa, no admiten amortizar el valor de la tierra.

En cambio, debe reconocerse que sí tiene incidencia en la vida útil de los bienes, el nivel de los gastos de mantenimiento, ya que cuando éstos son significativos pueden llegar a prolongarla en forma ostensible y hasta integrarse al valor amortizable del bien al que acceden, convertidos en mejoras, en caso de verificarse el supuesto previsto por el artículo 152 del reglamento. Cuando ello no ocurre, los gastos de mantenimiento son deducibles de la ganancia imponible del ejercicio, en los términos del artículo 80 de la ley.

III. Que ponderando los elementos incorporados a la causa, descriptos minuciosamente en el consid. IV del voto que antecede y como se dijo, prescindiendo de toda consideración relativa al desuso causado por obsolescencia, **se extrae como conclusión que es correcto el criterio empleado por el Fisco Nacional para fundamentar su posición, al sostener que el plazo de vida útil del inmueble en cuestión es de 24,22 años (24 años, 2 meses y 20 días), por lo que resulta pertinente confirmar el ajuste practicado por el organismo fiscal en cuanto se refiere al impuesto a las ganancias.**

(..)

VII. En consecuencia, voto por **confirmar las resoluciones apeladas** en cuanto determina impuesto a las ganancias y líquida intereses resarcitorios, por el período anual 1991; impuesto sobre los capitales y líquida intereses resarcitorios, por el período fiscal 1990; e impuesto sobre los activos por el período fiscal 1991 y revocarlas en cuanto se aplican multas en las dos primeras. Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

La Dra. Gramajo dijo:

I. Que adhiere al voto de la Dra. Sírto en cuanto confirma las resoluciones apeladas que determinan obligación de la recurrente en los impuestos a las ganancias por los ejercicios fiscales 1990 y 1991, sobre los capitales por el año 1990 y sobre los activos por el ejercicio 1991, como así también en cuanto revoca las multas impuestas con relación a los impuestos a las ganancias y sobre los capitales determinados e impone las costas en el orden causado.

(..)

II. Que por el contrario, disiente con el voto de la vocal preopinante toda vez que la suscripta considera que corresponde eximir del pago de intereses resarcitorios a la recurrente -en cuanto se le aplican en las resoluciones en que se determina su obligación por el impuesto a las ganancias y sobre los capitales- en atención a que no se puede imputarle responsabilidad por la mora incurrida en el ingreso de los mismos.

(..)

Que en virtud de lo expuesto la suscripta vota por eximir a la apelante de la aplicación de intereses resarcitorios, imponiendo en este punto también las costas en el orden causado.

Atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría

SE RESUELVE:

1) **Confirmar las resoluciones apeladas** correspondientes al impuesto a las ganancias de los períodos 1990 y 1991, del impuesto sobre los capitales del período 1990, y del impuesto sobre los activos del período 1991".

AMORTIZACIONES. PERIODO IRREGULAR (MENOR A UN AÑO)

CENTRAL COSTANERA SA TFN SALA C DEL 29.6.2001

La empresa Central Costanera fue constituida por el Estado el 26 de febrero de 1992, con motivo de cumplimentar el proceso de privatización de Energía Eléctrica, fijando como fecha de cierre del ejercicio el 31 de diciembre de cada año.

La discusión se centra en determinar si el primer ejercicio es un ejercicio irregular, el cual se inició el 26/02/1992, y finalizó el 31/12/1992, ya que no tiene 365 días, no tiene un año de doce meses de duración.

Teniendo en cuenta que nada dice ni la LIG, ni el D.R. de la LIG, respecto de los ejercicios irregulares, se plantea si resulta de aplicación la R.G. 1.297/69 referida al impuesto a los réditos (no derogada).

En tal orden de ideas el art. 1 de la R.G. 1.297/69, establece que:

"en los casos de ejercicios no anuales, las amortizaciones ordinarias sobre bienes muebles deberán computarse proporcionalmente al período que comprenda el respectivo ejercicio no anual."

El fisco entiende que en el primer ejercicio (iniciado el 26.2.1992 y finalizado el 31.12.1992), las amortizaciones correspondientes a ese ejercicio deben proporcionarse porque el ejercicio tiene menos de 12 meses.

El TFN comparte la opinión del fisco.

"El doctor Urresti dijo:

1. Que a fs. 26/41 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 19 de diciembre de 1995, suscripta por el Jefe de División Revisión y Recursos Dirección Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección General Impositiva por la que se deniega el reclamo de repetición de las sumas ingresadas en exceso, como consecuencia de la reliquidación del impuesto a las ganancias por el período fiscal 1993 e intereses correspondientes al ajuste de los anticipos por el período fiscal 1994.

La recurrente manifiesta que la empresa Central Costanera fue constituida por el Estado el 26 de febrero de 1992, con motivo de cumplimentar el proceso de privatización de Energía Eléctrica, fijando como fecha de cierre del ejercicio el 31 de diciembre de cada año.

Producido el cierre del primer ejercicio -agrega- el 31/12/1992, la empresa dedujo impositivamente en concepto de amortización de sus bienes muebles el importe que resultó de dividir el valor de adquisición por el número de años de vida útil probable de los mismos.

Siendo ello así, **procedió a realizar un ajuste aplicando la R.G. 1297/69, según la cual -y de acuerdo a una interpretación propia del fisco-en el caso de ejercicios no anuales las amortizaciones de los bienes muebles deben computarse proporcionalmente al período que comprenda el respectivo ejercicio no anual.**

Continúa diciendo que atento la disparidad de criterios con el fisco, el perjuicio económico que pudiera causarle el estado de incertidumbre que la posición a asumir por la inspección provocaba y la necesidad de someter la cuestión a un nivel de decisión superior mediante la vía procesal correspondiente del reclamo de repetición, **llevó a la empresa a rectificar la declaración jurada del año 1992 aplicando el criterio dado a conocer por la inspección y consecuentemente, rectificar la declaración jurada de 1993, efectuando el pago de la diferencia de impuesto resultante, sus intereses y los intereses correspondientes a las diferencias de anticipos del año 1994.**

(..)

II. Que a fs. 59/64 vta. **contesta la representación fiscal** el recurso interpuesto. Manifiesta que en el marco de las privatizaciones previstas en la reestructuración efectuada por el Estado Nacional, se dispuso mediante el dictado del Dcto. 122/92 la privatización de Energía Eléctrica del Estado, para la actividad de generación de energía eléctrica, creándose entre otras sociedades, Central Costanera S.A.

Agrega que se fijó como fecha de cierre de cierre de los ejercicios comerciales, el 31 de diciembre de cada año, y siendo la fecha de cierre del primer ejercicio económico de la empresa el 31/12/1992, éste debe ser tratado como período irregular en términos temporales, pues al haber comenzado el 26/02/1992, y finalizado el 31/12/1992, no tiene 365 días, es decir, no tiene un año de doce meses de duración.

Asevera que al presentar la declaración jurada del impuesto a las ganancias por su primer ejercicio económico que abarcó el período descrito en el párrafo anterior, la empresa consignó como total de amortizaciones ordinarias del rubro Bienes de Uso (muebles), la cifra que surgía como resultado de dividir por los años de vida útil restantes, el monto correspondiente a la suma total de los bienes muebles de la empresa.

Asimismo, advierte que, **como resultado de la liquidación del período fiscal 1992, se computó un quebranto impositivo trasladable al período siguiente.** Agrega que este quebranto se tomó como "quebrantos de ejercicios anteriores", en la declaración jurada del ejercicio fiscal 1993.

Señala que **a partir de una fiscalización efectuada a la recurrente se objetó el importe que la misma tomó como amortización de los bienes muebles en el ejercicio irregular (temporalmente hablando) de 1992, pues éste no tuvo 365 días y la amortización que consideró la empresa correspondía a un año de vida útil, sin proporcionarla al tiempo que tuvo el ejercicio económico como hubiere correspondido en virtud de expresas normas legales, como lo son la ley de impuesto a las ganancias y la R.G. 1297/69 de la Dirección General impositiva.**

Manifiesta que este cambio en el importe de amortización a considerar influyó disminuyendo el quebranto fiscal del ejercicio 1992, trasladado por la empresa al ejercicio 1993 y, por ende, en el resultado impositivo final del ejercicio 1993, y en la liquidación de los anticipos por el año 1994.

Considera que **en virtud de la recomendación efectuada por la inspección, la recurrente rectificó sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los ejercicios 1992 y 1993, pagando la diferencia de impuesto resultante por el período 1993 y los intereses sobre la misma y sobre los anticipos de 1994.**

(..)
SENTENCIA DEL TFN
(..)
ART. 88 LIG

IV. Que el art. 84 (HOY ART. 88 DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias establece en su parte pertinente que: "en concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes -excepto inmuebles- empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con las siguientes normas: 1) Se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de los mismos. La Dirección podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etc.) cuando razones de orden técnico lo justifiquen...".

Que el mencionado artículo tuvo como antecedente el art. 69 de la ley de impuestos a los réditos, el cual disponía que: "el monto de las amortizaciones para compensar el desgaste de los bienes empleados por el contribuyente para producir réditos gravados, se determinará anualmente aplicando, sobre el costo de los bienes, un porcentaje fijo establecido a base del número de años de vida útil probable de los mismos."

Que con anterioridad a sufrir una serie de reformas (ley 19.409, de texto similar al de la actual ley de impuesto a las ganancias), la R.G. 1297/69 se dictó con el objeto de precisar las soluciones existentes en la ley del impuesto a los réditos y sus reglamentaciones, por considerar que existían diversas situaciones que no estaban explícitamente contempladas, tales como los casos de **ejercicios no anuales**, altas y bajas en fechas no coincidentes con la iniciación o terminación del ejercicio, afectación parcial a la obtención de rentas gravadas y desuso o reemplazo cuando se desarrollaran actividades que producían réditos de la cuarta categoría, según explicita en sus considerandos.

ART. 1 DE LA R.G. 1.297/1969 (DE IMPUESTO A LOS REDITOS)

Que el art. 1 de esta R. G. establece que: "**en los casos de ejercicios no anuales, las amortizaciones ordinarias sobre bienes muebles deberán computarse proporcionalmente al período que comprenda el respectivo ejercicio no anual.**" Que de los artículos citados surge que a los efectos de deducir en concepto de amortizaciones el desgaste de bienes que no se traten de inmuebles, se debe dividir el costo o valor de adquisición por los años de vida útil estimado de los mismos, correspondiendo deducirlos en forma anual.

Que la norma cuya vigencia es cuestionada, establece un **procedimiento especial para el caso de períodos no anuales**, en cuyo caso **deberían efectuarse proporcionalmente para ese período.**

Que tanto la actora como parte de la doctrina ha cuestionado la vigencia de la Resolución General por cuanto la misma se instrumentó con el fin de reglamentar una norma en la actualidad derogada. En este sentido, Dubois ha señalado que: "si el Director General, en uso de sus atribuciones legales, interpreta normas tributarias, sus conclusiones deben ser aplicadas contemporáneamente con las disposiciones legales y reglamentarias que interpreta. Cualquier tipo de modificación legal obliga a replantear las normas de inferior jerarquía que la reglamentan y, por lo tanto, debería considerarse como derogada de hecho la resolución general 1297 luego de la modificación de la ley 23.260, basada en la ratificación por la omisión citada." (Dubois, Fernando; "Altas y bajas de bienes muebles amortizables durante ejercicios no anuales"; Errepar, Dte. N° 186; Septiembre/1995; T. XVI, Pág. 240).

Que las normas jurídicas se extinguen, entre otras causales, por la sanción de una norma posterior que la derogue expresa o tácitamente, ocurriendo este último supuesto cuando ambas resultan incompatibles por lo que se tiene a la norma posterior por vigente.

Que **la sanción de la ley del impuesto a las ganancias derogó expresamente la ley de réditos**, estableciendo en el art. 84 el sistema de deducción de amortizaciones que se ha descripto. Sin embargo, **ni la ley del impuesto a las ganancias, ni las reglamentaciones de la misma, ni las posteriores resoluciones generales dictadas en su consecuencia, derogaron en forma expresa la Resolución General 1297/69.**

Que si bien la Resolución tuvo inspiración en el art. 69 de la ley de réditos, **la finalidad de su dictado no se ha extinguido**, pues éste consistió en resolver cuestiones previstas en la ley mencionada y su decreto reglamentario con suficiente elasticidad, puntualmente y en el caso que nos ocupa, **el cómputo de las amortizaciones en períodos no anuales.**

Que **así lo ha señalado este Tribunal en la causa 14.792-1, caratulada "Metrogas S.A. s/ recurso de apelación por denegatoria de repetición -impuesto a las ganancias-** del 14 de agosto de 1996 donde dijo que: "en nuestra ley el valor original amortizable es el costo y para lograr el cargo del ejercicio se considera la vida útil probable del bien, pero este método lineal o directo, como lo señala la autorizada doctrina, tiene como propósito aquél que debe perseguir un buen método de amortización, es decir distribuir el costo original amortizable o el costo de la inversión aprovechada por la explotación durante más de un ejercicio económico, entre todos los períodos de vida útil, de modo que cada unidad de producto reciba una cuota parte lo más aproximada posible a las de las restantes que han utilizado el bien. Este ideal, agrega Reig, se logra si la distribución se hace en función del método de la producción o el de las horas de funcionamiento; sin embargo, salvo raras excepciones no existen tablas indicativas de vida útil probable de los bienes con referencia a unidades de producción u horas de funcionamiento; por ello el método que más se aproxima al ideal es el lineal o directo. (Reig, Jorge Enrique; Impuesto a las Ganancias; Bs. As, 1979; pág. 394). Consecuentemente, en el método lineal adoptado por la ley argentina, cuando hay ejercicios irregulares sean iniciales o derivados de un cambio de cierre, la cuota de amortización debe calcularse en función del tiempo -que es el principio que gobierna el criterio lineal: la vida útil probable del bien amortizable-. **Por eso la solución que consagró la R.G. 1297/69 en punto a ejercicios irregulares, se ajusta perfectamente al espíritu tanto de la entonces ley de impuesto a los réditos como de la actual de impuesto a las ganancias.**" (vide, Reig, op. cit., pág. 397)

Al no existir una derogación expresa y resultar que la ley de impuesto a las ganancias y la Resolución General 1297/69 pueden perfectamente coexistir, debe tenerse por aplicable la norma al caso.

V. Que la recurrente cuestiona en forma subsidiaria, la aplicabilidad de la R.G. 1297 tuviera la virtud de mantenerse vigente, el supuesto contemplado en su art. 1 no alcanza al ejercicio de inicio de actividades y, por lo tanto no corresponde proporcionar el monto de la amortización ordinaria de los bienes muebles de la empresa.

Que la ley de impuesto a las ganancias, en su art. 18 (HOY ART. 24 DE LA LIG), establece: "el año fiscal comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre". Y continúa: "los contribuyentes imputarán sus ganancias al año fiscal ...".

Que el decreto Reglamentario de la ley mencionada (decreto 2353/86, B.O. 12/02/87) dispone en su art. 30 que: "los contribuyentes, en su declaración jurada anual, consignarán también la clase y monto de las ganancias -percibidas o devengadas a su favor en el año y que consideren exentas o no alcanzadas por el impuesto ...".

Que el art. 2º de la Resolución General 4060/95 (B.O. 25/09/95) prevé que: "quedan obligados a cumplimentar el ingreso de once (11) anticipos mensuales en concepto de pago a cuenta del impuesto a las ganancias que corresponda abonar al vencimiento general respectivo, los contribuyentes y responsables del citado tributo que se indican a continuación...".

Que como bien señala la recurrente, según el Diccionario de la Lengua Española "regular, en su primera acepción, es aquello "ajustado conforme la regla" e "irregular" es lo que está fuera de regla, contrario a ella".

Que asimismo, señala con acierto que las normas asimilan reiteradamente las expresiones "ejercicios irregulares" y "ejercicio anual".

Que del juego armónico de las normas mencionadas surge que lo "regular" para el caso del impuesto a las ganancias, es que el período fiscal anual esté conformado por un año, es decir doce meses.

Que como consecuencia, debe interpretarse que un período irregular o no anual es aquél por el cual un contribuyente no debe abonar al Fisco los doce meses calendarios previstos, sino un período menor. Ello así, **la tesis de la actora no puede prosperar.**

VI. Que a mayor abundamiento, cabe señalar que las amortizaciones deben calcularse del modo en que se han descrito en el punto III) de estos considerandos.

Que en principio, el cálculo debe ser estimado por la recurrente, pudiendo el Fisco presentar objeciones, todo ello en caso de que el organismo fiscalizador no halla previsto soluciones para determinados supuestos.

Que lo previsto por el art. 84 de la ley de impuesto a las ganancias y sus reglamentaciones es que las amortizaciones sean deducidas del monto a pagar por este tributo, **estableciendo la R.G. un método específico para calcularlas en caso de períodos irregulares. Sin embargo, la aplicación de este método no implica la disminución de las estimaciones en concepto de amortizaciones, sino que lo no computado en el ejercicio irregular podrá ser deducido con posterioridad para completar la cantidad de años de vida útil estimado, el que también será proporcional para aquél período.**

De esta forma, no habría un deterioro patrimonial en el contribuyente sino sólo una postergación en el momento en que se deducirán las estimaciones amortizables.

Que por lo expuesto, corresponde rechazar la repetición intentada, con costas.

El doctor Litvak dijo:

Que adhiere al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1º) **Rechazar la repetición intentada, con costas**".

Jurisprudencia relacionada con la actualización de las amortizaciones

Telefónica de Argentina SA CSJN del 25.10.2022
Dictamen PGN del 09.06.2020

Telefónica de Argentina SA CSJN del 25.10.2022
Dictamen PGN de 02.2021

Ambos fallos ya fueron desarrollados en el capítulo V a la hora de analizar la actualización de los quebrantos.

Jurisprudencia relacionada con la deducción de gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR LA FUENTE

MAGDALENA RUIZ GUIÑAZU TFN SALA D DEL 05.03.2008

GELBLUNG SAMUEL CNACAF SALA IV DEL 14.02.2012

TRUCCO PEDRO AGUSTIN CNACAF SALA IV DEL 18.06.2013

FIUME ANGEL TFN SALA A DEL 12.08.2014

ROSEN MONICA GRACIELA CNACAF SALA III DEL 21.04.2021

TAVIL JUAN MANUEL CNACAF SALS IV DEL 22.03.2022

En materia de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente, y gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas, se puede consultar los siguientes fallos del TFN y de la CNACAF:

MAGDALENA RUIZ GUIÑAZU TFN SALA D DEL 05.03.2008

En el fallo "**Magdalena Ruiz Guiñazú**" de la sala "D" del TFN de fecha 05/03/2008, se trataba de la deducción de gastos de ropa, maquillaje, restaurantes. El tema en discusión era la afectación de los gastos a la actividad gravada. El TFN admitió su deducción.

Del relato de los hechos de la causa se puede ver que la actividad del contribuyente era:

*"tiene como actividad principal la **conducción de programas periodísticos**, tributando el impuesto a las ganancias como **rentas de cuarta categoría** y que frente a la fiscalización practicada por el Ente Fiscal en la que **se impugnaron gastos computados en primera y cuarta categoría** y rentas que fueron declaradas como exentas, optó por conformar parcialmente los ajustes realizados con relación a la 1ª y 2ª categoría presentando las declaraciones rectificativas al amparo del decreto 1384/2001".*

LOS GASTOS IMPUGNADOS POR EL FISCO

*"los aspectos a analizar en el caso de autos han quedado circunscriptos a **dos grupos de gastos que el organismo recaudador considera no admisibles** para liquidar el impuesto, en tanto la actora sostiene que se trata de erogaciones efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, por lo que debe permitirse su deducción de los ingresos alcanzados por el tributo.*

*Los dos grupos de gastos de los que se da cuenta son aquellos referidos a: 1) **los que están respaldados por comprobantes** y 2) **los que no disponen de ese soporte documental.***

*Los primeros conciernen a los conceptos **"Ropa"** (\$ 16.070,12 en 1997, \$ 7.517,41 en 1998 y \$ 9.549 en 1999); **"Maquillaje"** (\$ 6.660 en 1997 y \$ 2.500 en 1998) y **"Restaurantes y Obsequios"** (\$ 11.756,46 en 1997, \$ 15.418,13 en 1998 y \$ 14.147,80 en 1999), según constancias de inspección (cfr. act. adm., cpo. ppal. fs. 51/52, 103 y 107 y cpo. altas rentas, fs. 18/19).*

*En tanto **no existe respaldo instrumental para los conceptos "Gastos Profesionales"** por \$ 6.000 y **"Propinas al Personal Técnico"** por \$ 8.600, ambos en 1997. En este último caso, se trataría de una contribución de \$ 200 por cada programa emitido (act. adm., cpo. ppal., fs. 71)".*

EL TFN ANALIZA LA NORMATIVA LEGAL APLICABLE EN LA LIG

*"V. La regla general para la deducción de los gastos viene dada por **los artículos 17** (HOY ART. 23 DE LA LIG) **y 80 de la ley del tributo** (HOY ART. 83 DE LA LIG) (t.v. en 1997). El primero dispone que para 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 admite esta ley, en la forma que la misma disponga, en tanto el segundo aclara que **los gastos cuya deducción admite la ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son las efectuadas para "obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas"** por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. El siguiente **artículo 81** (HOY ART. 85 DE LA LIG) **enumera una serie de conceptos deducibles con "carácter general"** y el **artículo 82** (HOY ART. 86 DE LA LIG) **lo hace respecto de las "deducciones especiales"** (no ya las generales), admitidas para las cuatro categorías de rentas comprendidas en la ley, a lo que se añade en los **artículos 85** (HOY ART. 89 DE LA LIG), **86** (HOY ART. 90 DE LA LIG) **y 87** (HOY ART. 91 DE LA LIG) **una especificación de conceptos "especialmente deducibles", inherentes a las categorías primera, segunda y tercera, sin que la norma hubiera previsto un detalle análogo para la cuarta categoría.***

*El juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, no deja lugar a dudas de que **el criterio prevalente es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente, u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, se trate o no de aquellos conceptos deducibles con carácter general o con carácter especial y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos a que se refiere el artículo 88** (HOY ART. 92 DE LA LIG DEDUCCIONES NO ADMITIDAS) o resulten aplicables las limitaciones **"que la misma ley prevé"**, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, **sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente.** En el caso de autos, la única y exclusiva razón esgrimida por la inspección actuante y luego compartida por la superioridad para impugnar determinados gastos, no es otra que considerarlos **"No Vinculados a su Renta"** (act. adm. cpo. ppal., fs. 103 y 107).*

Es doctrina recibida desde antigua data, que **la necesidad de deducir ciertos gastos en la determinación del tributo no puede ser evaluada con certeza por el organismo recaudador**, toda vez que es ajeno al negocio de que se trate y la misma corresponde al contribuyente, porque siempre se trata de circunstancias del directo conocimiento de éste (EL TFN SE ESTA REFIRIENDO AL FALLO EDITORIAL DANTE QUINTERNO SA de fecha 26/11/1970). Allí también se dijo "que el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones y que sería muy peligroso que el Fisco en cada erogación determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto quitando al empresario la flexibilidad que precisa el manejo de su negocio y que hace que muchos de los gastos en que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en que se ha incurrido".

ANALISIS DE LA DEDUCCION DE LOS GASTOS DE ROPA Y MAQUILLAJE

"le asiste razón a la apelante cuando pretende deducir el costo de la indumentaria que requiere su constante exposición pública, no ya con relación a las emisiones radiales del programa a su cargo " Tempranísimo", sino a la actividad adicional que supone su participación en programas de televisión o en actos de organizaciones periodísticas del país y del exterior, de las que es miembro (act. adm., cpo. ppal. fs. 449), sin perder de vista las exigencias que en cuanto a moda, ocasión y variedad en la vestimenta, requieren las sesiones de negocios y las fiestas y reuniones sociales -más allá del mero marco familiar o de amistad- a través de las cuales se manifiesta la imagen y apariencia de la señora Ruiz Guñazú, como partes integrantes de un capital profesional puesto al servicio de su actividad.

También abona este criterio, el hecho de que **se trata de un concepto cuya deducción no se encuentra restringida por ninguna disposición legal; que excede el alcance de gasto personal a que se refiere el inciso a) del artículo 88 (HOY ART. 92 DE LA LIG) y de ningún modo puede suponerse comprendido en la deducción adicional del artículo 23, inciso c), (HOY ART. 30 INCISO C) DE LA LIG) de la ley como sostiene el Fisco Nacional (vide fs. 16, párr. 1), porque - de aceptarse ese criterio- dicha desgravación resultaría contradictoria con su propia esencia, del momento en que el importe de la misma se triplica cuando se trata de jubilados o personal en relación de dependencia, en desmedro de quienes ejercen oficios o profesiones por su cuenta, situaciones que son bien distintas de las que pretende el organismo en relación con las que aquí se analizan, ya que no puede ignorar que llegado a determinado nivel de ingresos imponibles, por virtud del artículo sin número incorporado en 1999 a continuación del 23 [L. 25239, Tít. I, art. 1, inc. k)], las deducciones que el mismo autoriza se anulan completamente.**

Todo ello dicho sin perder de vista que **la postura del Fisco para negar la deducción parte de una utopía al suponer que la vestimenta informal, habitual y corriente de una persona, pueda ser la misma que deba emplear en situaciones que nada tienen de informales ni corrientes, aunque puedan llegar a ser habituales para ciertas otras personas. Y tratándose de realidades distintas, el criterio fiscalista falla por la base y por lo tanto, en el caso de autos, y por las razones expuestas, corresponde en el caso de autos admitir la deducción del gasto en ropa.**

En cuanto al concepto "Maquillaje" que también incluye los gastos en peluquería, son válidas íntegramente las mismas consideraciones expuestas respecto del concepto ropa, por lo que también su cómputo como gasto es admisible".

ANALISIS DE LA DEDUCCION DE LOS GASTOS DE RESTORANES SU SIMILITUD CON LOS GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS

"corresponde hacer notar que desde el punto de vista fiscal, el tratamiento a asignar a los gastos en "restaurantes" difiere del que corresponde a "obsequios" y en la presente causa, la inspección actuante procedió a impugnar tales gastos en razón de reputarlos como "gastos de representación", que es una deducción autorizada en un determinado porcentaje y, según dice, sólo para la tercera categoría de rentas [art. 87, inc. i)], lo que a su juicio, vedaría su deducción cuando se trata de rentas de la cuarta categoría.

Sobre el particular, en ocasión de votar (en minoría) la **causa 22.854-I "Surpiel SA s/apel. ganancias", resuelta por esta Sala el 17/4/2006**, sostuve en relación con los gastos en restaurantes: "Que cabe destacar que el Fisco no ha objetado los gastos efectuados por su concepto ni por su procedencia, sino lo que cuestiona es que los montos deducidos superan el límite establecido por la norma antes referida [art. 87, inc. i)]. No obstante, para opinar así, la inspección actuante ha confundido meros gastos de 'movilidad y viáticos' con gastos de 'representación', toda vez que el tipo de los objetados ..., no responde a esta clase, 'conforme la definición que respecto de ellos suministra el artículo 147 del reglamento (D. 2353/1986)'".

Ello así, **los gastos efectuados en restaurantes**, según dan cuenta los comprobantes incorporados a las actuaciones del período fiscal 1999 -que se toman como referencia por no contarse con los de los años 1997/98 (act. adm. cpo. antecedente DAFO, fs. 103/133)-, **exhiben comidas simultáneas poco frecuentes de varias personas, lo que sugiere reuniones de trabajo y/o de negocios más que agasajos a título personal o gastos de sustento del contribuyente y de su familia [deducción no admitida por el art. 88, inc. a)] (HOY ART. 92 INISO A) DE LA LIG). En consecuencia, la tipificación de estos gastos encuadra en el rubro "movilidad y viáticos" [art. 82, inc. e)] (HOY ART 86 INCISO E) DE LA LIG), debiendo quedar limitada su deducción a las sumas reconocidas por la DGI, aspecto sobre el cual el Ente no ha dicho nada, salvo que se trate de los viajantes de comercio, lo que no es aplicable al caso.**

En consecuencia, **no habiendo ejercido el organismo la facultad otorgada por ley para fijar o pautar los importes deducibles en concepto de "gastos de movilidad y viáticos"**, y toda vez que está reconocido legalmente el derecho del contribuyente para descontar dichas erogaciones de la renta bruta obtenida en cualquiera de las cuatro categorías, **la omisión fiscal mal puede constituirse en un impedimento para la deducción, por lo que resulta indudable que el tope o límite a considerar no puede ser otro que aquel que surja de la razonabilidad del monto gastado, en relación con las características particulares de la actividad en cuya función se realizan y con el monto de los ingresos obtenidos en su ejercicio, que se transforma así en guía cuantitativa de orientación.**

En ese sentido, los gastos en restaurantes del país ascienden a \$ 5.327,43 durante el año 1998 y a \$ 6.688,52 en 1999, y no existe deducción por ese concepto en 1997 (act. adm. cpo. ppal. OI 2834/7, fs. 48/49), **sumas que representan el 0,075% en 1998 y el 0,965% en 1999 de los ingresos totales de la cuarta categoría de cada uno de esos dos años** (act. adm. citado, fs. 27 y cpo. ppal. OI 2321/3, fs. 150 y 181), y que **por considerarlas razonables objetivamente, estimo que corresponde admitir su deducción en la liquidación del tributo**".

ANALISIS DE LA DEDUCCION DE LOS GASTOS POR OBSEQUIOS

"En cuanto a los "obsequios", los importes impugnados por el Fisco Nacional quedan fijados en \$ 11.756,46 para el año 1997, en \$ 10.090,70 para 1998 y en \$ 7.459,28 para 1999 (act. adm., cpo. citado, fs. 47/49 y cpo. altas rentas, fs. 18/19). **En relación con los "gastos de representación", en la presente causa el Fisco Nacional ha sostenido que se trata de una de las deducciones especiales inherentes a la tercera categoría de rentas y que los contribuyentes no tendrían derecho a deducir suma alguna por tal concepto, cuando sus ingresos provienen de actividades incluidas en la cuarta categoría y/o se carece de personal en relación de dependencia, porque es en base a la retribución que tal personal percibe, que se calcula el límite de la deducción.**

En realidad, esto no es así, ya que la ley no contiene ninguna disposición que impida a quienes perciben rentas de la cuarta categoría, deducir los "gastos de representación". El hecho de figurar en la ley como deducción especial de la tercera categoría, no implica que se trate de una exclusividad de esa categoría.

(..)

el fundamento de la inspección para impugnar la deducción consiste en considerar a tales gastos como no vinculados con la obtención de la renta, lo cual no es cierto a tenor de los usos y costumbres vigentes en nuestro país, según se ha visto. Por lo tanto, estando justificado el motivo del gasto, su deducción en la liquidación del tributo no tiene más límite que el que pueda surgir de la razonabilidad del monto gastado, siempre en relación con las características de la actividad y con el monto de los ingresos obtenidos. En ese sentido, los obsequios del año 1997 representan el 1,142%, los de 1998 el 1,427% y los de 1999 el 1,076%, en todos los casos calculados en función del monto total de los ingresos correspondientes a la 4ª categoría. La nimiedad de esos coeficientes exige de mayor ponderación acerca de la razonabilidad de la deducción practicada, por lo que respecto del punto "obsequios", cuadraría incursión en la teoría de la bagatela, admitiendo el criterio de la recurrente".

CONCLUYE EL TFN

"Como consecuencia de lo decidido en el presente considerando VIII y en los precedentes VI y VII, **procede revocar la resolución apelada respecto de los ajustes practicados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los años 1997, 1998 y 1999 sobre los rubros "Ropa", "Maquillaje" y "Restaurantes y Obsequios".**"

SEGUNDO GRUPO DE GASTOS SIN RESPALDO DOCUMENTAL

"Otra es la solución que cabe arbitrar en relación con los ajustes efectuados en la declaración de 1997 sobre los rubros denominados "Gastos Profesionales" por valor de \$ 6.000 y "Propinas al Personal Técnico" por \$ 8.600. En ambos casos, **la falta de elementos instrumentales para probar la erogación, conspira contra la admisibilidad de su deducción, y si bien la actora ha explicado con claridad el motivo del segundo de esos conceptos de gasto -una contribución de \$ 200 para refrigerio en cada programa emitido, según afirma-, lo cierto es que la erogación responde más a las características de una liberalidad discrecional en la disposición de la renta, que a la hermenéutica del impuesto en cuanto exige cumplir los requisitos de mantener y conservar la fuente y de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, como condición para admitir la deducibilidad del gasto. No obstante, se reitera, la falta de comprobantes fehacientes en respaldo de la salida del dinero, es la razón para confirmar el criterio del Fisco Nacional en la ocasión".**

GELBLUNG SAMUEL CNACAF SALA IV DEL 14.02.2012

En el fallo "Gelblung Samuel" de la sala "IV" de la CNACAF de fecha 14/02/2012, se trataba de la deducción de una cantidad innumerable de gastos. El tema en discusión era la afectación de los gastos a la actividad gravada. La CNACAF salvo en el caso de gastos de indumentaria NO admitió la deducción porque no se pudo demostrar su vinculación con actividades gravadas.

Respecto de la afectación de los gastos a la actividad gravada la CNACAF destaca que:

"conviene recordar que en lo referente a la carga probatoria, respecto la deducción de gastos que tienen relación con la actividad, **es el contribuyente quien deberá demostrar la veracidad de los gastos y su vinculación con las ganancias gravadas para que la AFIP no pueda impugnar las deducciones y no -como insiste el apelante- la administración quien debe probar que cada uno de ellos no resultaba idóneo para conservar, obtener y mantener las ganancias.**

ENUMERACION DE LOS GASTOS IMPUGNADOS POR EL FISCO

"Según surge de la liquidación del ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias obrante a fs. 288 del cuerpo "Ganancias II" de los antecedentes administrativos, los gastos impugnados al Sr. Gelblung fueron: servicios de electricidad, gas y agua (por la suma de \$...); muebles e instalaciones (por \$...); farmacia y perfumería (por \$...); clases de inglés y alemán (por \$...); gastos relativos al automóvil -garage y combustible- (por \$...); indumentaria y marroquinería (por \$...); juguetes y cotillón (\$...); joyas y artículos de lujo (por \$...); libros y transporte escolar (por \$...); medicina prepaga (por \$...); fotocopias (por \$...); depósitos en garantía de alquileres (por \$...); psicóloga (por \$...); restaurantes y confiterías (por \$...); supermercado (por \$...); veterinaria (por \$...); viajes y remises (por \$...) y "varios" (por \$...). Asimismo, se impugnaron importes por intereses y gastos financieros no deducibles.

Todo ello por la suma de \$..., de los cuales la cantidad de \$... correspondían a gastos de consumición en confiterías, adquisición de aparatos de aire acondicionado, gastos en perfumería y farmacia, y gastos de pasajes y remises que además de considerarse no relacionados con la actividad del contribuyente, carecían de comprobantes respaldatorios”.

LA CNACAF CONFIRMA LA IMPUGNACION DE LOS GASTOS POR NO ESTAR RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD GRAVADA

“respecto a los gastos impugnados por el Fisco Nacional por considerar que ellos no resultaban deducibles en los términos de las disposiciones de la ley del tributo, **se comparte el criterio del a-quo en cuanto a los gastos referidos a luz, gas y agua, farmacia y perfumería, clases de inglés y alemán, gastos del automóvil, combustible, juguetes y cotillón, joyas y artículos de lujo, libros y transporte escolar, medicina prepaga, supermercado, psicóloga, veterinaria, en atención a que éstos no guardan -y tampoco probó el actor- correspondencia alguna con la obtención, mantenimiento y conservación de la fuente, sobre todo, teniendo en cuenta -como bien señala el organismo jurisdiccional-, que algunos de esos gastos corresponden a productos o servicios adquiridos o prestados a miembros de su familia.**

Respecto de los gastos de muebles e instalaciones, fotocopias, depósitos en garantía de alquileres, restaurantes y confiterías, viajes y remises y "varios", que podrían guardar relación con la actividad de productor general, cabe tener en cuenta la tesis defensiva adoptada por el contribuyente desde el inicio de la fiscalización en cuanto niega su carácter de productor general y que no se arrimaron nuevos elementos que permitan formar la convicción de que éstos corresponden efectivamente a gastos inherentes a la producción del programa y no a consumos privados.

Por lo tanto, no resultan deducibles en el impuesto a las ganancias, por no guardar relación con la fuente generadora de ganancias.

Por ello, también en este aspecto se comparte la conclusión del a-quo de confirmar el criterio fiscal en relación a estos gastos cuya deducción no se admite”.

LA CNACAF ADMITE LA DEDUCCION DE LOS GASTOS DE INDUMENTARIA

“cabe reconocer la deducción en concepto de vestimenta o marroquinería efectuada por el contribuyente.

Sobre el punto, aquél manifestó que, en virtud de la imagen que posee ante los medios televisivos y radiales, **las erogaciones en vestimenta son gastos necesarios para la obtención de la renta y no erogaciones en concepto personal, puesto que tienen una directa vinculación con la actividad de imagen desarrollada dado que requiere el uso de vestido apropiado y renovado en cuantía. No se trata de vestimenta "civil" disasociada de la profesión del actor, sino de vestuario apropiado y necesario para cumplir las actividades remuneradas.**

Que, por su parte, el Fisco Nacional sostiene que la indumentaria y marroquinería que utiliza el contribuyente como conductor del programa, no dista de la que puede utilizar un profesional universitario, quien también debe presentarse adecuadamente vestido a su función y que tampoco puede -según el criterio fiscal- deducir los gastos de vestimenta, agregando la representación fiscal que aún en el supuesto de considerarse procedente su deducción, el contribuyente no habría probado cuáles de los artículos adquiridos fueron efectivamente utilizados en el programa y cuáles se destinaron para su uso personal!”.

(..)

“Lo resuelto precedentemente de ningún modo significa establecer un criterio amplio en relación a la admisión de deducciones en el Impuesto a las ganancias respecto de las erogaciones realizadas en concepto de vestimenta. Por el contrario, lo que debe prevalecer, es el análisis pormenorizado de las circunstancias particulares de cada caso para poder determinar si estos gastos resultan deducibles en el caso concreto. Por ello, el detalle de los elementos de prueba considerados son indicios de la evaluación que debe efectuarse al momento de computar el gasto; el lugar de realización del consumo, la fecha y la relación con la actividad entre otros (“García Longe, Carlos Alberto” - TFN Sala D, 5/3/2008)”.

GASTOS SIN COMPROBANTES. SE CONFIRMA LA IMPUGNACION

“en lo concerniente a los gastos que se consideraron relacionados con la actividad pero que fueron impugnados en razón de carecer de comprobantes respaldatorios (un grupo de comprobantes constituido por recibos simples del tipo "recibí" en los que se identificaba al emisor -en algunos casos con número de documento- y el domicilio del beneficiario) y que se relaciona con el 26% del total de gastos computados en el período, cabe señalar que se trata de comprobantes que no cumplen con los requisitos previstos por la resolución N° 3419, por lo que cabe confirmar la postura fiscal y convalidar la impugnación de aquellos comprobantes de gasto que no observan ninguno de los requisitos establecidos por la Resolución General 3419, en cuanto a que no exhiben identificación impresa del emisor, no responden a ninguno de los tipos "A", "B" o "C" y carecen de la numeración secuencial implantada por dicha normativa”.

TRUCCO PEDRO AGUSTIN CNACAF SALA IV DEL 18.06.2013

En el fallo “Trucco Pedro Agustín” de la sala “IV” de la CNACAF de fecha 18/06/2013, se trataba de la deducción de la amortización de un inmueble, gastos de Metrogas, y telefonía celular. El tema en discusión era la afectación de los gastos a la actividad gravada. La CNACAF confirma la sentencia del TFN y por lo tanto admite la deducción de la amortización del inmueble, los gastos de Metrogas, y en el caso de la telefonía celular solo admite la deducción del 50% de los gastos.

La CNACAF en primer lugar relata lo resuelto por el TFN:

AMORTIZACION DEL INMUEBLE

“Al analizar puntualmente la impugnación de los gastos, consideró que el organismo fiscal no había tomado en cuenta el porcentaje de amortización sobre el inmueble donde desarrollaba su actividad la actora, por lo que correspondía la aplicación del art. 83 (HOY ART. 87 DE LA LIG) de la ley del tributo en cuanto admitía la deducción general del 2% anual sobre el costo del edificio o construcción o sobre la parte del valor de adquisición teniendo en cuenta la relación existente entre el avalúo fiscal o el justiprecio practicado al efecto. Por lo tanto correspondía su deducción en el importe de \$...

SERVICIOS DE METROGAS

En cuanto a los gastos referidos al servicio de Metrogas, atribuido al domicilio donde realizaba su actividad, correspondía también su deducción conforme a los comprobantes acompañados en autos, que ascendían a la suma de \$... por ser gastos necesarios para el mantenimiento del estudio, lugar donde el profesional desarrollaba su actividad.

TELEFONIA CELULAR

Respecto a los gastos incurridos en telefonía celular, los consideró razonables puesto que su actividad profesional requería el, uso frecuente del teléfono móvil. Sin embargo, al no haber acreditado que se tratara de una línea exclusiva admitió la deducción en un 50% del gasto en función de lo significativo de los importes que surgían de la documentación acompañada -facturas de fs. 10 y ss- y de donde surgía la titularidad de la línea a nombre de la recurrente”.

La CNACAF al estudiar la cuestión de fondo recuerda la normativa aplicable: artículo 17 gastos relacionados con obtener mantener y conservar la fuente (HOY ART. 23 DE LA LIG), artículo 80 gastos relacionados con obtener mantener y conservar ganancias gravadas (HOY ART. 83 DE LA LIG), artículo 81 deducciones generales (HOY ARTICULO 85 DE LA LIG), artículo 82 deducciones especiales (HOY ART. 86 DE LA LEY), artículo 85 deducciones de primera categoría (HOY ART. 89 DE LA LIG), artículo 86 deducciones de segunda categoría (HOY ART. 90 DE LA LIG) y artículo 87 deducciones de tercera categoría (HOY ART. 91 DE LA LIG) de la LIG, artículo 88 deducciones no admitidas (HOY ART. 92 DE LA LIG) y entiende que:

“del juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, surge que el criterio que cabe seguir en este aspecto es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el artículo 88, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente.

Ese mismo criterio fue el seguido por el tribunal a-quo, quien expresamente aclaró que “En el caso de autos, la única y exclusiva razón esgrimida por la inspección actuante y luego compartida por la superioridad para impugnar determinados gastos no es otra que considerarlos no vinculados a su renta”.

(..)

“el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones ya que sería muy peligroso que el Fisco en cada erogación determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto quitando al empresario la flexibilidad que precisa el manejo de su negocio y que hace que muchos de los gastos que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en que se ha incurrido. En efecto, el control no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata (conf. esta Sala, en autos “Gelbrlung Samuel (TF 22.676-I) contra D.G.I.”, sentencia del 14/02/2012”.

Finalmente la CNACAF concluye que:

“se comparte el criterio del a-quo en cuanto a los gastos referidos a amortización del inmueble y gas en tanto constituyen gastos necesarios para el mantenimiento del estudio, lugar donde el profesional desarrolla su actividad, y se acompañaron en autos los respectivos comprobantes. Igual consideración cabe tener respecto a los gastos incurridos en telefonía móvil, pues resulta razonable su deducción teniendo en cuenta que la actividad del profesional requiere el uso frecuente del teléfono celular. Por otro lado, no puede soslayarse la índole de la cuestión planteada -impugnación de gastos- donde el enfoque se dirigió al examen de los comprobantes y documentos requeridos al contribuyente en sede administrativa y ante el Tribunal Fiscal y cuya autenticidad no fue controvertida por ninguna de las partes”.

FIUME ANGEL TFN SALA A DEL 12.08.2014

En el fallo “Fiume Angel” de la sala “A” de la TFN de fecha 12/08/2014, se trataba de la deducción de los gastos de un congreso de oftalmología realizado en EEUU. El tema en discusión era la afectación de los gastos a la actividad gravada. El TFN NO admite la deducción del gasto por falta de elementos de prueba.

De los antecedentes de la causa se puede ver el siguiente relato del contribuyente:

“En primer lugar señala que los gastos erróneamente impugnados corresponden a un congreso de oftalmología celebrado en los EEUU en noviembre de 2006 al cual concurrió en razón de su profesión. Agrega que finalizado el congreso realizó un breve crucero marítimo por las costas del océano Pacífico con varios colegas de distintos países que les permitió -según dice- continuar con el intercambio profesional en un ámbito distinto para el mejoramiento de las relaciones interpersonales y de intercambio entre ellos. Insiste en la existencia del viaje y que los gastos ocasionados pueden relacionarse sin lugar a duda con su actividad profesional”.

A la hora de estudiar la deducibilidad de los gastos el TFN destaca que:

“en atención a las condiciones que el “gasto” debe evidenciar a los efectos de su deducción, el legislador ha querido que para 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” y ellos son (aunque con las restricciones expresas contenidas en la misma) los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restaran de las ganancias producidas por la fuente que los origina...”.

“La ley consagra, consecuentemente, el principio de la inmediatez causal entre los “gastos” y la “renta gravada”, lo que equivale a decir que entre dichos conceptos debe existir una relación de causa efecto.”

“Lo expuesto no es sino la Interpretación sistemática del propósito y alcance de la ley del impuesto a la renta argentino, y permite concluir que la definición general de los gastos deducibles tiene el sentido de que debe tratarse de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las rentas gravables (que se manifiestan en la conjugación de los elementos mencionados en el considerando anterior) en contraposición de las erogaciones que podrían originarse no con esa finalidad, sino con la de obtener el capital fuente, las que no son deducibles en aquel ámbito temporal por inexistencia de relación de causalidad entre rentas y gastos.”

ANÁLISIS DE LA PRUEBA QUE OBRA EN LA CAUSA

“corresponde analizar la prueba aportada por la recurrente, tanto en sede administrativa como en esta instancia, tendiente a acreditar la deducibilidad de los gastos en cuestión.

*Con respecto a los gastos del crucero realizado por el sr. Fiume, si bien el mismo alegó que respondían a su participación en un Congreso de Oftalmología en EEUU y que la erogación conllevaba las características de gastos de perfeccionamiento y representación mas **ello no fue probado. De las fotocopias de facturas emitidas por Guio Tours SRL sólo surge consignada en la descripción “programa USA con crucero y alq. Auto Hotel Riu”.**(v. fs. 25/26 de las a.a.)*

De la respuesta al oficio librado a Coris International, surge la firma del voucher emitido el 4/11/2006 y la cobertura del mismo (fs. 64/65 de autos).

*Por otra parte, la documental acompañada a fs. 20/24 únicamente ilustra sobre determinados Meetings y/o congresos de Oftalmología en tanto **el apelante ni siquiera acreditó su asistencia.***

De ello no surge que el gasto se encuentre formalmente documentado a nombre del sujeto que pretende deducirlo.

Tampoco acreditó el actor que haya sido realmente realizado para obtener, mantener o conservar la ganancia gravada”.

ROSEN MONICA GRACIELA CNACAF SALA III DEL 21.04.2021

Rosen Mónica Graciela CNACAF Sala III del 21.04.2021

SE TRATA DE UNA CONTADORA

GASTO CORRESPONDIENTE A LA SUSCRIPCIÓN DE LA REVISTA RUBINZAL Y CULZONI

“I. Que a fs. 73/80 el Tribunal Fiscal de la Nación - TFN- resolvió lo siguiente: 1°) Rechazar la nulidad planteada por la actora, con costas; 2°) Confirmar parcialmente la resolución apelada conforme los considerandos VII y VIII; 3°) Reencuadrar la multa apelada en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, y reducirla al mínimo legal; 4°) Imponer las costas en relación a sus respectivos vencimientos, y 5°) Ordenar a la AFIP-DGI para que practique la reliquidación de la deuda de conformidad con lo resuelto.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

*En cuanto a la cuestión de fondo, expuso que la fiscalización verificó la situación de la Sra. Mónica Graciela Rosen -en adelante Sra. Rosen- frente al impuesto a las ganancias -IG-, período fiscal 2010, detectando que dedujo improcedentemente **gastos de fuente argentina en la primera y cuarta categoría**, respecto de los cuales no había aportado ni exhibido respaldo documental fehaciente que permitiera calificarlos como necesarios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.*

Destacó que del análisis de la documentación respectiva se determinó de oficio la materia imponible, reduciendo la pretensión fiscal atento incluir como gastos computables de la cuarta categoría a aquéllos que se encontraban debidamente documentados.

DEDUCCIÓN DE GASTOS VARIOS

SUSCRIPCIÓN CLUB LA NACIÓN

SEGURO DE VIDA

DIRECT TV

GASTOS ADMINISTRATIVOS DE TARJETAS DE CREDITO

DIARIOS Y REVISTAS

RESTAURANTES

VIAJES A URUGUAY

GPS GARMIN

REPARACION DE ZAPATOS

Señaló que no fueron validados gastos tales como "suscripción Club La Nación", "seguro de vida", "Direct TV", "gastos administrativos de las tarjetas de crédito", "cuota anual tarjeta", "diarios y revistas", "restaurantes", "viajes a la República Oriental del Uruguay", "GPS Garmin" y "reparación de zapatos", entre otros.

GASTOS DE INMUEBLES QUE ESTAN A NOMBRE DE UNA SUCESION

Declaró que tampoco se consideraron los gastos de la primera categoría en concepto de expensas, teléfono, ABL y Aysa, entre otros, atento a que no provenían de inmuebles propios sino de la sucesión de Gregorio Makowski.

Transcribió los artículos 17 y 80 (HOY ART. 23 Y ART. 83 DE LIG) de la ley de IG (texto ordenado en 1997) y efectuó consideraciones en torno de los artículos 81, 82, 85, 86, 87 y 88 de la misma (HOY ART. 85, ART. 86, ART. 89, ART. 90, ART. 91 Y ART. 92 DE LA LIG).

Expuso que, del juego armónico de esas disposiciones legales y las reglamentarias dictadas en su consecuencia, se desprende que el criterio es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el artículo 88 (HOY ART. 92 DE LA LIG), la deducción es procedente.

LA CARGA DE LA PRUEBA LE CORRESPONDE AL CONTRIBUYENTE

Puso de resalto que, en lo referente a la carga probatoria, le corresponde al contribuyente demostrar la veracidad de los gastos y su vinculación con las ganancias gravadas, destacando que esa no es terea que quepa al organismo recaudador, por ser ajeno al negocio de que se trate. Citó jurisprudencia y doctrina.

Afirmó que el juez administrativo no negó la existencia de los gastos impugnados, aunque sí cuestionó el cumplimiento de los requisitos legales que habilitarían su deducción.

GASTOS QUE EL TFN NO ADMITIO SU DEDUCCION

Destacó que es acertado el criterio fiscal en lo referido a los gastos vinculados con los inmuebles, al no ser propios de la contribuyente, al igual que los gastos por viajes a la Provincia de Chaco y a la Republica Oriental del Uruguay ya que, a pesar de que la Sra. Rosen afirmara que fueron realizados con el fin de visualizar el estado de conservación de los inmuebles cedido en alquiler, no aportó probanza a efectos de acreditarlo.

GASTOS QUE EL TFN SI ADMITIO SU DEDUCCION

SIMECO

Por el contrario, reconoció la validez de la deducción de los gastos relativos al sistema médico del Consejo Profesional de Ciencias Económicas -SIMECO-, ya que el artículo 81 inciso g) (HOY ART. 85 INCISO G) DE LA LIG de la ley del tributo lo autoriza, aunque estableciendo un tope. Frente a esto último, recalcó que el fisco no explicitó las razones por las cuales impugnó el gasto.

GASTOS DE LA EDITORIAL RUBINZAL Y CULZIONI

Explicó que los montos abonados a la editorial "Rubinzal y Culzoni" también eran admisibles, atento tratarse de una editorial especializada, de lo cual podría inferirse que la recurrente - contadora publica de profesión- debió adquirir las publicaciones para el desarrollo de su actividad.

EL TFN CONFIRMO LAS IMPUGNACION DEL RESTO DE LOS GASTOS

Finalmente, confirmó la impugnación del resto de los gastos en cuestión, por no haber presentado la actora agravio alguno a su respecto.

(..)

EL TFN REENCUADRO LA MULTA POR DEFRAUDACION EN LA MULTA POR OMISION DEL ART. 45 DE LA LEY 11.683

En lo tocante al aspecto infraccional, expuso que el fisco nacional empleó la presunción contenida en el artículo 47 inciso d) de la ley 11.683 -el cual transcribió- para aplicar la sanción prevista en el artículo 46.

Luego de efectuar consideraciones en torno del aspecto objetivo y subjetivo del tipo infraccional, puso de resalto que es absolutamente imprescindible que surja de los antecedentes administrativos la prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se atribuye a la responsable; en el caso, el presupuesto previsto por la ley como soporte de la presunción.

Advirtió que no compartía las conclusiones arribadas por el ente fiscal acerca de la configuración de la conducta dolosa, indicando que el juez administrativo “no describe el razonamiento que debió necesariamente efectuar para considerar que se encontraba acreditado el soporte factico de la presunción de defraudación en el que baso su accionar”.

Concluyó que no se encontraban configurados los elementos para encuadrar la conducta observada por la apelante dentro del tipo imputado. A pesar de ello -prosiguió-, recalcó que la contribuyente efectivamente había omitido declarar el impuesto en su justa medida, lo cual denotó una culpabilidad de su parte.

En razón de ello, aseveró que correspondía reencuadrar la conducta observada en los términos del artículo 45 de la ley de rito fiscal, que prevé la omisión fiscal mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas.

(..)

SENTENCIA DE LA CNACAF

VI. Que expuesto lo anterior, se colige que la materia elevada a consideración de esta Alzada se corresponde con dos asuntos: i) la deducibilidad en el IG de dos clases de gastos, y ii) el reencuadre de la infracción aplicada y la reducción de la sanción.

A fin de llevar a cabo un prolijo análisis de cada asunto, los mismos serán seccionados, abordando en primer término lo relativo a los ajustes fiscales, analizando, a su vez, por separado cada gasto impugnado, y luego el infraccional. Por último, se decidirá el modo en que corresponde imponer las costas.

GASTOS CORRESPONDIENTES AL SISTEMA MEDICO SIMECO

VII. Que dentro del primer orden temático, la representación fiscal expresa agravios con relación a los importes abonados al sistema médico SIMECO, aduciendo que el mismo asciende a \$2.545,50 y que, a pesar de ello, la actora presentó la declaración jurada - DDJJ- rectificativa del IG-2010 computando un importe de \$3.047,85; no obstante ello -prosigue- en la reliquidación presentada por orden del TFN esa repartición adoptó este último valor. Siendo ello así -concluye-, ya se encontraría considerado el gasto en la liquidación del impuesto, no correspondiendo una nueva deducción. En este aspecto, acusa de arbitraria la sentencia apelada atento declarar admisible la deducción de este gasto.

Pues bien, para examinar este agravio luce imperioso remitirse al sustrato que le antecede, pues el mismo encierra algunas singularidades que merecen mencionarse.

La sentencia del TFN -Considerando VII- dispuso que correspondía hacer lugar a la deducción de los gastos de servicio médico SIMECO “... no habiendo explicitado el Fisco las razones por las cuales impugnó su computo en la liquidación respectiva” (fs. 77). Luego, al presentar la representación fiscal la reliquidación ordenada en el punto 5° de dicha sentencia, la actora manifestó su disconformidad “ porque no se detrajeron los conceptos ordenados por V.E. en su pronunciamiento...” (fs. 92), a lo cual el TFN, al aprobar la reliquidación tal como fuera presentada por el fisco, sostuvo que “... el argumento que expone el Fisco para fundar la falta de consideración del gasto por medicina prepaga “SIMECO” [básicamente, que dicho concepto no había sido impugnado por la administración al practicar la determinación de oficio del impuesto], no había sido planteado con anterioridad, ni tampoco surgía de los elementos acompañados por las partes en los momentos procesales oportunos, sino que fue manifestado por primera vez en la contestación que presenta el Fisco respecto de las impugnaciones a la reliquidación efectuada...” fs. 99/vta).

Si contrastamos los argumentos volcados por las partes y los fundamentos del fallo en crisis con las piezas obrantes en la causa, podemos sintetizar el cuadro de la siguiente manera: i) la Resolución N° 135/17 (DVC RR1P), que determinó de oficio el IG-2010, no menciona a los gastos correspondientes al servicio médico SIMECO ni a la suscripción de la editorial Rubinzal y Culzoni (v. fs. 2/18), sino que los mismos fueron incorporados al debate por la propia actora al presentar el recurso de apelación ante el TFN (v. fs. 23/24 vta); ii) previo a ello, al ventilarse el procedimiento administrativo, la Sra. Rosen presentó la DDJJ rectificativa N° 1 del IG-2010 -el 6/9/13- (antec. adm., Actuación N° 10896-293-2014, fs. 85/86) practicando cambios en los “Ingresos gravados” de la 1° categoría y manteniendo los “Gastos y deducciones especialmente admitidas” de la 4° categoría -\$40.519,81- y las “Deducciones generales” -\$5.366,78- en iguales valores que la DDJJ original (ver mismo cuerpo de antecedentes, fs. 83); al expedirse la vista (antecedentes, fs. 140/150) se adoptó el importe de \$5.366,78, especificándose que correspondía a la DDJJ rectificativa presentada por la contribuyente; finalmente, el mismo, sin ningún tipo de variación, llegó invariable a la reliquidación presentada por orden del TFN (fs. 88 de autos).

Ahora bien, la tesis que sostiene el fisco estriba en que, al tomarse dicho valor de “deducciones generales” -\$5.366,78-, que fue el que la propia contribuyente consignó en su DDJJ original y rectificativa, se desprendería que los gastos en concepto de servicios médicos SIMECO no habrían sido impugnados en la determinación de oficio “... razón por la cual ya se encontraría considerado el gasto de medicina prepaga “SIMECO” cuya deducción es solicitada por la actora... Por lo tanto en éste aspecto ha resultado arbitrario lo resuelto por el Tribunal, ya que, como fuera expresado supra, ya fue deducido dicho gasto por la recurrente, no siendo procedente su nueva deducción. Por ende tampoco resulta procedente la imposición de costas al Fisco por tal motivo” (corresponde a la expresión de agravios ante esta Alzada, fs. 106).

VIII. Que expuesto lo que antecede, estos juzgadores tienen para sí que el agravio no es procedente. Veamos.

Es certero que la Resolución N° 135/17 (DVC RR1P) no efectúa ninguna mención acerca de los gastos en concepto de servicio médico SIMECO; también lo es que el guarismo correspondiente a las “deducciones generales” -donde se

encontraría inserto el mismo- se mantuvo inalterable desde la propia DDJJ original hasta la reliquidación aprobada por el TFN. Empero, no es menos cierto que el propio juez administrativo, al compulsar el listado de los gastos declarados por la encartada, consideró que no correspondía deducir los denominados "Sist. Médico CPCECF" (vide antec. adm., mismo cuerpo, fs. 163/174); incluso, este instrumento -que fuera expedido en el marco de la medida para mejor proveer ordenada en aquella instancia- fue el que arrojó el importe de las deducciones admitidas en la 4° categoría, adoptadas directamente en las liquidaciones practicadas en la vista y en la determinación de oficio. Con esta última digresión ponemos de resalto la importancia de dicho documento en el devenir de la causa.

Siendo ello así, resulta razonable que la actora planteara la cuestión conceptualmente al acudir al TFN, a pesar de que cuantitativamente el gasto no habría sido impugnado.

A partir de todo este racconto de sucesos, se comprende la razón por la cual el TFN se pronunció expresamente acerca de la deducibilidad del gasto de servicio médico SIMECO, a pesar de que luego de ello aprobara la reliquidación en la cual el fisco mantuvo encolumne el valor de las "deducciones generales" en \$5.366,78. A este último valor, pues, ha de estarse.

Como conclusión de esta primera parcela, corresponde confirmar el criterio asumido por el a quo al respecto.

GASTO CORRESPONDIENTE A LA SUSCRIPCIÓN DE LA REVISTA RUBINZAL Y CULZONI

IX. Que en segundo término, en lo concerniente al gasto generado por la suscripción a la revista Rubinzal y Culzoni, como se dijera anteriormente, el a quo **admitió su deducción "... atento tratarse de una editorial especializada, de lo cual se podría inferir que la recurrente -contadora pública de profesión- debió adquirir las publicaciones para el desarrollo de su actividad"**.

Al respecto, expresa la representación fiscal que de la compulsión de la documentación presentada se determinó que el gasto no cumple con la condición de ser una erogación necesaria para mantener y conservar la ganancia gravada, por no observar la relación de causalidad que debe existir entre los gastos y la renta gravada. Vale destacar que la documentación a la que hace referencia correspondería al listado de gastos al que se hizo referencia en el considerando anterior.

El gasto en cuestión asciende a \$815.

GASTOS ESPECIFICAMENTE ADMITIDOS

GASTOS ESPECIFICAMENTE NO ADMITIDOS

LOS GASTOS QUE NO ESTAN ESPECIFICAMENTE MENCIONADOS SE RIGEN POR LA REGLA GENERAL (ART. 23 Y 83 DE LA LIG)

X. Que es sabido que en nuestro régimen de imposición a la renta los gastos necesarios incurridos para su obtención, lo mismo que para mantener y conservar su fuente productora, por regla general se restan de la ganancia bruta; tal es el principio consagrado en el artículo 17 de la ley 20.628 (t.o. en 1997), actual artículo 23 (t.o. en 2019). A su vez, **el propio ordenamiento contempla algunos supuestos específicamente admitidos** (arts. 81, 82, 83, 85, 86 y 87) y **otros no admitidos** (art. 88, todos del t.o. en 1997). La regulación responde a axiomas constitucionales que rigen en la materia, particularmente en orden al principio de capacidad contributiva.

Ahora bien, **el gasto en trato no encuadra en ninguno de los supuestos expresamente admitidos, ni en los no admitidos, razón por la cual debe examinárselo en base a la regla general.**

XI. Que bajo esta premisa, **se estima que la decisión adoptada por el a quo en este particular aspecto luce ajustada a derecho**, merecedora por tanto de confirmación en esta instancia.

En efecto, ninguna explicación atendible ofreció el organismo recaudador para concluir que la suscripción a la revista especializada no respondiera a la regla antedicha.

En este sendero, si tomamos debida lectura del desarrollo expositivo efectuado por el a quo para fundar su decisorio, con invocación de calificada doctrina y jurisprudencia (ver Considerando VI de su sentencia), no puede sino concluirse que las argumentaciones propuestas por la demandada no lo resienten.

ANÁLISIS DE LA MULTA

LA CÁMARA CONFIRMA LA MULTA POR DEFRAUDACIÓN

XII. Que siguiendo el orden prefijado en el Considerando VI, cabe a continuación considerar el aspecto sancionatorio del planteo.

Originariamente el fisco nacional había aplicado a la Sra. Rosen una multa graduada en tres veces el impuesto evadido, con sustento en los artículos 46 y 47 inciso d) de la ley 11.683. El TFN, a su turno, la recalificó en los términos del artículo 45 de la misma, fijándola en el mínimo legal.

En su expresión de agravios el fisco nacional, luego de efectuar una exposición acerca del sentido y alcance del obrar doloso - con acompañamiento de jurisprudencia-, puso de resalto el hecho de que **la contribuyente dedujo improcedentemente gastos totalmente ajenos a su actividad de contadora pública**. Recordemos que, entre otros, dedujo los gastos correspondientes a la suscripción al Club La Nación, al abono del servicio de Direct TV, los

pagos de la tarjeta de crédito, la adquisición de diarios y revistas, restaurantes, la adquisición de GPS Garmin y la reparación de zapatos (ver fs. 9).

Califica de arbitraria a la sentencia apelada al afirmar que el juez administrativo no había descripto el razonamiento necesario para considerar que se encontraba acreditado el soporte factico de la presunción de defraudación empleada.

XIII. Que de la detenida lectura de los elementos reunidos en este cuadro, a la luz del ordenamiento positivo aplicable, se arriba al resultado de que la conducta de la contribuyente fue correctamente evaluada y **la pena razonablemente fijada por el fisco nacional**.

Frente a ello, la afirmación sostenida por el a quo en referencia al razonamiento que la presunción legal encierra en sí y frente a los hechos concretos reunidos en la causa, no resulta idónea para desechar su aplicación; dan cuenta de ello los conceptos y cuantías de los gastos impugnados y confirmados en autos.

Por lo demás, en cuanto al argumento arrimado por la actora en su recurso de fs. 18/31 vta. -no recogido por el a quo atento al modo en que resolvió-, en el sentido de que la presunción del artículo 47 no sería de aplicación en la especie por no revestir ella el carácter de comerciante, cabe recordar que el precepto, además de referirse a los libros de contabilidad y registraciones, alude a los "documentos de comprobación suficiente", lo cual guarda concordancia con la regla contenida en el artículo 33 del mismo cuerpo normativo, que establece que "... todas las personas o entidades que desarrollen algún tipo de actividad retribuida, que no sea en relación de dependencia, deberán llevar registraciones con los comprobantes que las respalden..." (cuarto párrafo).

Por todo lo aquí evaluado, corresponde dejar sin efecto el criterio impreso por el a quo y mantener la multa impuesta por la AFIP.

(..)

En mérito de lo expuesto SE RESUELVE: 1º) Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada en punto a las deducciones practicadas en el impuesto a las ganancias en concepto de gastos médicos -SIMECO- y suscripción de la editorial Rubinzal y Culzoni y, en consecuencia, confirmar el resolutive N° 2 de la sentencia apelada. 2º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la demandada en punto a la sanción impuesta y, en consecuencia, dejar sin efecto el resolutive N° 3º de la sentencia apelada. 3º) Imponer las costas de acuerdo con lo descripto en el Considerando XIV de la presente. 4º) Instruir al Tribunal Fiscal de la Nación para que adopte las medidas del caso a fin de practicar la reliquidación de la multa (cf. ley 11.683, art. 187)".

TAVIL JUAN MANUEL CNACAF SALS IV DEL 22.03.2022

Tavil Juan Manuel CNACAF Sala IV del 22.03.2022

SE TRATA DE UN CONTADOR

DEDUCCION DE GASTOS DE ROPA

"1º) Que, a fs.281/283 **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución 10/2014 por la que se había determinado la obligación del Sr. Tavil frente al Impuesto a las Ganancias de los periodos 2008 y 2009, por intereses presuntos y deducción de gastos por vestimenta; y revocó parcialmente la resolución 18/2013, por la que se había determinado su obligación respecto del referido gravamen, período fiscal 2007, respecto de la deducción de erogaciones por indumentaria.**

Impuso las costas por sus respectivos vencimientos. Para resolver como lo hizo, el organismo señaló:

(..)

SENTENCIA DEL TFN

COMPRAS DE SACOS, SOBRETODOS, PANTALONES, CAMISAS, CORBATAS, CINTURONES, PAÑUELOS

8) Que, en cuanto a la resolución 10/14, referida a las deducciones de gastos del señor Tavil, los comprobantes respaldaban **adquisiciones de sacos, sobretodos, pantalones, camisetas, corbatas, cinturones y pañuelos que tenían una directa relación con su actividad de contador y director de sociedades. El monto deducido por tales gastos resultaba razonable, por lo que en este punto debía revocar el ajuste.**

(..)

SENTENCIA DE LA CNACAF

DEDUCCION DE GASTOS DE ROPA. APLICACIÓN DE LA REGLA GENERAL TIPIFICADA EN EL ART. 23 Y ART. 83 DE LA LIG

12) Que, con relación a los agravios del Fisco referidos a la revocación de la determinación del período 2007, **en cuanto a la deducción de gastos por vestimenta, cabe señalar que la regla general está contenida en los artículos 17 y 80 de la ley del tributo** (HOY ART. 23 Y ART. 83 DE LA LIG). En efecto, el artículo 17 de la ley del impuesto a las ganancias (t. o. en 1986 y modif.) dispone: "Para 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".

Por su parte, el artículo 80 establece: "Los 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".

Es decir, hace a la estructura del impuesto a las ganancias establecer la forma y oportunidad de la deducción de los gastos para así obtener la ganancia.

ART. 85 DE LA LIG. DEDUCCIONES GENERALES

ART. 86 DE LA LIG. DEDUCCIONES ESPECIALES DE LAS 4 CATEGORIAS

ART. 89 DE LA LIG. DEDUCCIONES ESPECIALES DE PRIMERA CATEGORIA

ART. 90 DE LA LIG. DEDUCCIONES ESPECIALES DE SEGUNDA CATEGORIA

ART. 91 DE LA LIG. DEDUCCIONES ESPECIALES DE TERCERA CATEGORIA

ART. 92 DE LA LIG. DEDUCCIONES NO ADMITIDAS

LA LIG NO MENCIONA DEDUCCIONES ESPECIALES DE CUARTA CATEGORIA

Por otro lado, el artículo 81 (HOY ART. 85 DE LA LIG) enumera una serie de conceptos deducibles con carácter general y el artículo 82 (HOY ART. 86 DE LA LIG) lo hace respecto de las deducciones especiales que se admitirán sobre cuatro categorías de ganancias, con las limitaciones previstas en la ley. Los artículos 85, 86 y 87 (HOY ART. 89, ART. 90 Y ART. 91 DE LA LIG) especifican cuáles son las deducciones especiales admitidas para la primera, segunda y tercera categorías, respectivamente, **pero la ley nada dice en particular sobre las rentas de cuarta categoría**. La ley del tributo también detalla en forma expresa en su artículo 88 (HOY ART. 92 DE LA LIG) una serie de gastos cuya deducción no será permitida, cualquiera sea la categoría de que se trate.

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR LA FUENTE

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR GANANCIAS GRAVADAS

13) Que del juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, se desprende que **el criterio es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el artículo 88, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente.**

LA EVALUACION DE LA NECESARIEDAD DEL GASTO LE COMPETE AL CONTRIBUYENTE Y NO AL FISCO

14) Que, en efecto, es doctrina aceptada que **la necesidad de deducir ciertos gastos en la determinación del tributo no puede ser evaluada con certeza por el organismo recaudador, toda vez que es ajeno al negocio de que se trate y ella corresponde al contribuyente, porque siempre se trata de circunstancias del directo conocimiento de éste. En efecto, el control no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata. En otros términos, el Fisco puede controlar los gastos por su función productiva, para aceptar o no su existencia y su magnitud en relación con la ganancia bruta, pero no puede censurar los gastos, sustituyendo la decisión empresaria y sus motivaciones por el criterio administrativo de conveniencia y oportunidad** (conf. Dino Jarach "Impuesto a las Ganancias", Ed. Cangallo, 1980, p. 73).

Por tal motivo, **la deducción de los gastos necesarios para obtener la ganancia o para mantener y conservar la fuente no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico, respecto a que la erogación está destinada a lograr la ganancia o mantener y conservar su fuente** (conf. Dino Jarach "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Abeledo Perrot, 1996, p. 552) (de conformidad con lo resuelto en la causa 24130/2011 "Gelblung Samuel c/DGI" del 14/2/2012).

Aclarado el punto, resulta procedente analizar los ajustes con relación a los gastos impugnados.

ANALISIS QUE REALIZA LA CNACAF RESPETO DE LOS GASTOS DE ROPA

15) Que, en el caso, el Fisco Nacional efectuó la impugnación sobre la base de considerar que los comprobantes de compras de sobretodos, ambos, sacos, sweaters, zapatos, camisas, corbatas, cinturones y pañuelos no pueden identificarse que sean para uso del contribuyente o de un tercero.

En este punto **no resulta fundado el criterio del Fisco de sostener que los gastos de vestimenta no pueden ser deducibles por no ser necesarios para mantener u obtener la fuente productora de ganancias, a poco que se advierta que se trata de vestimenta de tipo formal y de habitual uso para un profesional que ejerce actividades tales como contador y director de sociedad y que en ningún caso supera los \$10.000, tal como lo señaló oportunamente el Tribunal Fiscal.**

A lo expuesto, cabe agregar que el hecho de que haya presentado declaraciones rectificativas respecto del IVA no modifica la solución a la que se ha arribado toda vez que se trata de distintos tributos y que tienen un tratamiento también diferente.

En consecuencia, corresponde rechazar los agravios del Fisco sobre el punto y **confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal** al respecto”.

=====

Jurisprudencia relacionada con la finalidad económica del gasto

Loma Negra C.I.A.S.A. CNACAF Sala IV del 11.08.2020

Pagos a un sindicato que bloqueaba la planta. Por deuda de aportes y contribuciones de las empresas transportistas. El TFN confirmó la determinación de oficio. No admitió la deducción. La CNACAF revocó la sentencia del TFN. Admitió la deducción de los pagos realizados al sindicato. Finalidad económica del gasto. No se trata de una liberalidad.

“1º) Que, a fs. 515/521, **el a quo -por mayoría- confirmó la resolución determinativa de oficio de la obligación tributaria de la actora frente al Impuesto a las Ganancias relativo al período 2008, con costas. Para así resolver, puso de resalto que no había sido materia de controversia: (i) la existencia de un bloqueo de las plantas de cemento de Loma Negra CIASA por parte del Sindicato de Choferes de Camiones, Obreros y Empleados del Transporte Automotor de Cargas, Logística y Servicios (en adelante, el “Sindicato”); y (ii) el pago de \$6.500.000 al Sindicato por parte de la recurrente en concepto de sumas de dinero adeudadas por las empresas de transporte de carga que les habían prestado servicios a la apelante.**

Precisó que la cuestión en debate requería dilucidar si la salida de dinero en favor del Sindicato y/o de los trabajadores de las empresas transportistas constituía o no una deducción admitida en la determinación de la base imponible del Impuesto a las Ganancias de Loma Negra CIASA en concepto de **gasto necesario para el giro de la empresa** (criterio sostenido por la actora), o bien calificaba como **una liberalidad en los términos del art. 88, inciso I, (HOY ART. 92 DE LA LIG) de la ley del Impuesto a las Ganancias** (posición fiscal).

Entendió que **los pagos en cuestión habían sido efectuados por la recurrente por cuenta y orden de terceros, esto es, las empresas que les prestaban servicios de transporte de cargas, que en su carácter de empleadoras eran las reales destinatarias del reclamo salarial**; circunstancia que además explicaría el derecho a reclamar y repetir que se reservó Loma Negra CIASA contra las referidas sociedades.

Sostuvo que **los gastos en concepto de tercero pagador que la recurrente pretendía deducir no podían ser considerados como vinculados a su propio giro comercial**; máxime cuando **los recibos de pago entregados a cada uno de sus beneficiarios habían sido extendidos por las empresas transportistas empleadoras y destinatarias de los reclamos salariales que fueron la única causa de las referidas erogaciones.**

Aseveró que por aplicación del criterio de lo devengado previsto en el art. 18 (HOY ART. 24 DE LA LIG) de la ley del Impuesto a las Ganancias, **las empresas transportistas, en tanto sujetos pasivos de gravamen, eran quienes podían deducir las diferencias salariales y las contribuciones patronales en el ejercicio en que se devengaron, con independencia de su pago. Ello así, puso de resalto que, dicha relación de causalidad no se daba respecto de Loma Negra CAISA porque en definitiva se trataba de un único gasto, asumido por otro sujeto.**

Afirmó que la intención de la actora de retener la facultad de requerir a las empresas transportistas la devolución de los fondos dispuestos para la cancelación de sus deudas, demostraba que se trataba de un verdadero crédito y no de un gasto. En esa misma línea, remarcó que si el reconocimiento de deuda pudiera haber implicado un mayor costo del servicio recibido por parte de la accionante, las empresas prestadoras del servicio debieron haber instrumentado y documentado los referidos reajustes y abonado los impuestos que pudieran haber correspondido (por ejemplo, IVA, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tasas municipales).

Concluyó que una interpretación en contrario obligaría a reconocer cualquier reemplazo de un deudor, lo que implicaría trasladar resultados de una empresa a otra –incluso quebrantos–, sea que formen parte o no de un mismo grupo económico, supuesto ajeno a los principios generales receptados en la ley del Impuesto a las Ganancias.
(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA

3º) Que, conforme surge de las constancias de la causa, el 08/03/06 **Loma Negra CIASA suscribió un Acta-Acuerdo con el Sindicato de Trabajadores Camioneros y Servicios de Capital Federal y Provincia de Buenos Aires y la Federación Nacional de Trabajadores de Camioneros y Obreros del Transporte Automotor de Cargas, Logística y Servicios a fin de combatir el trabajo en negro y evitar el riesgo de reclamos por falta de pago de aportes previsionales, de obra social, sindicales y de federación por parte de las empresas que prestan el servicio de transporte a la Compañía. Ello así, la actora se comprometió a requerir a sus dadores de cargas la presentación del certificado de “Libre Conflicto Gremial emitido por la Organización Sindical” (fs. 43).**

El 14/04/08, el Secretario General del Sindicato de Choferes de Camiones – Seccional San Nicolás invocó el acuerdo supra descripto y comunicó a Loma Negra CIASA su obligación de exigir los referidos certificados a las empresas transportistas que dependían del Sindicato, bajo apercibimiento de adoptar las acciones gremiales pertinentes (conf. fs. 41).

En este escenario, el 16/04/08 la actora puso en conocimiento del Ministro de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, del Ministro de Economía y Producción, del Ministro de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, del Secretario de Comercio Interior y del entonces Embajador del Brasil en Buenos Aires, que estaba llevando a cabo el trabajo de control al que se había comprometido aun cuando “claramente corresponde a sus clientes, bajo la supervisión de las autoridades

administrativas y/o gremiales que les correspondan” y solicitó intervención inmediata de las autoridades supra mencionadas a fin de impedir que se hicieran efectivas las acciones gremiales que, en el caso de sus competidores, se habían traducido en cortes de acceso a las plantas de producción de cemento (fs. 43/65).

DEUDA POR APORTES Y CONTRIBUCIONES DE LAS EMPRESAS TRANSPORTISTAS

El 28/04/08 el Sindicato notificó a la recurrente una deuda por \$ 26.836.806,99 en concepto de aportes y contribuciones debidas por las empresas transportistas que cargaban en distintas plantas de cemento de Loma Negra CIASA (fs. 67).

El 07/05/08 la accionante denunció ante el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social las medidas de acción directa promovidas por el Sindicato de Choferes de Camiones que impedían el ingreso y egreso de personal, mercadería, insumos y transporte en nueve plantas industriales de su propiedad y solicitó el dictado de la conciliación obligatoria. En dicha oportunidad destacó que “no posee personal encuadrado ni afiliado al Sindicato de Choferes de Camiones” (fs. 73/75).

A fs. 124/192 y 199/219, fueron acompañadas las constancias notariales labradas los días 7, 8, 20 y 21 de mayo de 2008 en las distintas plantas de propiedad de Loma Negra CIASA que dan cuenta de las acciones sindicales supra referenciadas.

El 08/05/08 los representantes del Sindicato de Camioneros y la actora suscribieron un acta-acuerdo ante el Director de Negociación Colectiva del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social mediante el cual Loma Negra CIASA explicó la necesidad de contar con un plazo adicional para culminar con “la revisión de la documentación respaldatoria y su comparación con los registros de la compañía, y de las empresas terceras transportistas, mediante un proceso de revisión de liquidación salariales y sus correspondientes aportes y contribuciones de ley” que se estaba llevando a cabo sobre las empresas de transporte. En dicha oportunidad, y dado el volumen de la información que debía procesar, solicitó plazo hasta el 19/05/08 y puso de manifiesto que el análisis se “circunscribe a aquellas empresas transportistas contratadas directamente”. Seguidamente, la actora “se compromete a asumir, en los términos del art. 30 de la LCT y respecto a los transportistas contratados por la empresa, las deudas que pudieran surgir de la revisión mencionada anteriormente”. Frente a ello, el Sindicato aceptó el otorgamiento del plazo requerido para culminar el proceso de revisión y accedió “a suspender las medidas legítimas de acción sindical que pudieren encontrarse en curso de ejecución, mientras dure el plazo solicitado” (fs. 77/78).

El 19/05/08 se labró una segunda acta-acuerdo ante el Director de Negociación Colectiva en la que la actora dejó constancia que, sin perjuicio de no haber podido concluir la auditoría supra mencionada, “con los resultados parciales obtenidos”, no habían logrado consensuar acuerdo alguno con el Sindicato que, a su turno, precisó que el plazo otorgado en el acta-acuerdo del 08/05/08 “era para la revisión de la documentación respaldatoria y su comparación con los registros de la compañía” y no para efectuar la auditoría a la que se refirió Loma Negra CIASA. En esa misma línea, la parte sindical dejó sin efecto la suspensión de las acciones gremiales y solicitó a la autoridad administrativa que “intime a la parte empresaria el cumplimiento del acuerdo firmado el 8 de marzo de 2008” (fs. 80/81).

El 20/05/08 Loma Negra CIASA comunicó al Sindicato de \$26.836.806,99 que le había sido notificada por el referido Sindicato el 28/04/08 con fundamento en lo dispuesto por el **art. 30 de la ley de contrato de trabajo**. En dicha oportunidad, alegó que no se encontraban cumplidos los presupuestos exigidos por la normativa aplicable respecto a la responsabilidad solidaria invocada por el Sindicato y, en subsidio, planteó la nulidad del acta de determinación de deuda, la inhabilidad de título y la falta de legitimación activa de este último (fs. 83/118).

LOMA NEGRA SE COMPROMETE A PAGAR POR CUENTA Y ORDEN DE LAS EMPRESAS TRANSPORTISTAS

Mediante acuerdo celebrado el 21/05/08 Loma Negra “al sólo efecto conciliatorio y con el único objeto de poner fin al conflicto laboral suscitado, se obliga a pagar a la parte sindical que representa en este acto, a la obra social, sindicato y federación, por cuenta y orden de las empresas mencionadas (esto es, que presten o hayan prestado servicios de transporte de cargas en forma directa por Loma Negra CIASA) la suma de \$7.500.000 (...) Ello sin perjuicio de reservarse Loma Negra S.A. la facultad de repetir los montos que paga por medio del presente, contra las empresas de transporte de cargas ya referidas”. Asimismo, se estableció que la actora “desiste expresamente de la presentación impugnatoria efectuada en sede del sindicato, de fecha 20 de mayo de 2008, en igual sentido, la parte sindical reajusta sus reclamos de diferencias de Aportes y Contribuciones Sindicales y de Obra Social, por diferencias salariales a la suma ofrecida en el presente acuerdo, por la empresa Loma Negra S.A.” (fs. 238/239).

Mediante un segundo acuerdo suscripto en esa misma fecha, la actora se comprometió a abonar por cuenta y orden de las empresas transportistas “en concepto de gratificación a cada uno de los trabajadores la suma de \$5000” y se reservó el derecho a reclamar a dichas empresas los montos pagados (fs. 241/242).

Las cartas de pago correspondientes se encuentran dirigidas a Loma Negra CIASA, suscriptas por los trabajadores involucrados y agregadas a fs. 253/254, 258, 262/263, 267/268, 272/273, 276/277, 283/284, 288/289, 292/293, 297/298 y 302/303. El resto de los pagos efectuados fueron relevados en las actas acuerdos glosadas a fs. 307/308, 315/338. Asimismo, se tiene a la vista la documentación que acredita el pago de \$4.500.000 y de \$500.000 al Sindicato de Camioneros el 23/05/08 y el 23/06/08, respectivamente (conf. fs. 359/361, 363 y 365).

ORDEN DE INTERVENCIÓN DE LA AFIP. IMPUGNACIÓN DEL GASTO

En este escenario, el Fisco Nacional emitió la O.I. N° 623.466 en cuyo marco observó que **la deducción efectuada por los pagos al Sindicato de Camioneros era improcedente** “atento lo contemplado en la Ley de Asociaciones Sindicales de Trabajadores N° 24.642 (...) en su artículo 7° (...) en la ley de Obra Sociales N° 23660 en su artículo 21 ” y en función a que “la deuda informada por el Sindicato (...) no fue realizada con las formalidades previstas en la RG N° 79/98” (conf. Informe a Div. Penal Tributaria IG 828/2008 (DI PYNF) del 12/02/12).

Posteriormente, la inspección actuante concluyó que “lo deducido por la contribuyente conforme los acuerdos laborales celebrados con empleados de terceros y los acuerdos con el Sindicato de Choferes de Camiones no corresponde, siendo que los mismos tendrían que haberse registrado como crédito según lo enunciado en las cláusulas de ambos acuerdos (...) Asimismo en el caso de que se hubieran dado o cumplido con los requisitos del art. 136 del DR de la Ley de Ganancias se podría haber deducido ante la incobrabilidad de los mismos, cosa que la empresa no realizó” (fs. 282, cuerpo principal nº 2 de las actuaciones administrativas).

PARA LA AFIP SE TRATA DE UNA LIBERALIDAD

A su turno, la Sección Determinaciones 2 de la AFIP-DGI objetó la deducción “bajo el entendimiento que se encontrarían dados los elementos para considerar que el mismo ostenta el carácter de una liberalidad, cuya imposibilidad de deducción se estipula en el inciso i) del art. 88 (HOY ART. 92 DE LA LIG) de la Ley del Impuesto a las Ganancias”. Ello, “en función a que la administrada se hizo cargo de deuda pertenecientes a terceros, sin contraprestaciones por parte de éstos” y trajo a colación “el análisis desarrollado por la firma en el escrito de reclamo y rechazo de la liquidación, dirigido al Sindicato de Trabajadores Camioneros (...), en el que al desligar su responsabilidad solidaria en los términos del art. 30 de la Ley de Contrato de Trabajo, establece la clara distinción de actividades entre ella y las empresas de transporte y/o transportistas, entendiéndose que éstas últimas son contratadas por sus clientes y no forman parte del negocio de Loma Negra S.A., ya que sus ventas se realizan a valor F.O.B.” (fs. 309/310, cuerpo principal nº 2 de las actuaciones administrativas).

Así pues, y de acuerdo con este último fundamento, la AFIP corrió vista del ajuste y posteriormente dictó la resolución determinativa de oficio que motivó al recurso de apelación incoado por la actora ante el Tribunal Fiscal (conf. fs. 367/373, cuerpo principal nº 2 de las actuaciones administrativas y fs. 14/38 y 439/466 de los presentes autos).

ANALISIS QUE REALIZA LA CAMARA

4°) Que, previo expedirse acerca de la procedencia de la apelación efectuada, resulta conveniente analizar las normas aplicables en materia de gastos deducibles en el Impuesto a las Ganancias.

La regla general para la deducción de los gastos está contenida en los artículos 17 y 80 (HOY ART. 23 Y ART. 83 DE LA LIG) de la ley del tributo. En efecto, el artículo 17 dispone: “Para 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”. Por su parte, el artículo 80 establece: “Los 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”.

Por otro lado, el artículo 81 enumera una serie de conceptos deducibles con carácter general y el artículo 82 (HOY ART. 85 DE LA LIG) lo hace respecto de las **deducciones especiales que se admitirán sobre las cuatro categorías de ganancias, con las limitaciones previstas en la ley**. Los artículos 85, 86 y 87 (HOY ART. 89, ART. 90 Y ART. 91) especifican cuáles son las **deducciones especiales admitidas para la primera, segunda y tercera categoría, respectivamente**, y el artículo 88 (HOY ART. 92 DE LA LIG) detalla en forma expresa una serie de **gastos cuya deducción no será permitida**, cualquiera sea la categoría de que se trate.

IDIOSINCRACIA DEL IMPUESTO A LA RENTA NETA

Así pues, del juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, se desprende que **cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el artículo 88, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta**, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente (conf. esta Sala, in re **“Gelblung Samuel (TF 22676-I) c/DGI”, sent. del 14/02/12**).

A ello cabe añadir que el control a cargo del organismo recaudador no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata. En otros términos, el Fisco puede controlar los gastos por su función productiva, para aceptar o no su existencia y su magnitud en relación con la ganancia bruta, pero no puede censurar los gastos, sustituyendo la decisión empresaria y sus motivaciones por el criterio administrativo de conveniencia y oportunidad (conf. Dino Jarach, “Impuesto a las Ganancias”, Ed. Cangallo, 1980, p. 73).

Por tal motivo, **la deducción de los gastos necesarios para obtener la ganancia o para mantener y conservar la fuente no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico, respecto a que la erogación está destinada a fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia** (conf. Dino Jarach, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Abeledo Perrot, 1996, p. 552).

NO SE TRATA DE LIBERALIDADES

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al resolver la causa P.868. XLVIII. **“Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (TF 28823-I) c/DGI” (sent. del 26/08/14)**, sostuvo que **el gasto puede considerarse vinculado al giro del negocio de la sociedad, en la medida en que resulta una herramienta utilizada para lograr una mayor eficiencia en el cumplimiento de su objeto social** (cfr. art. 87, inc. a, (HOY ART. 91 DE LA LIG) ley de Impuesto a las Ganancias). Asimismo, recordó que “en el caso de Fallos: 304:661 la Corte afirmó, refiriéndose a la actual ley del impuesto a las ganancias -Ley 20.628- que ella “...no mantuvo un criterio riguroso -particularmente en las ganancias de la 3a categoría- en cuanto al carácter ‘necesario’ de los gastos, como ocurría con la ley 11.682, sino a través de la finalidad económica de los mismos” (cons. 6°). Ello así, **desestimó el criterio fiscal que había calificado como**

“liberalidad” el pago de un plan de pensión por parte de la empresa Pan American Energy respecto de los exempleados de Amoco -empresa antecesora en el proceso de reorganización llevado a cabo entre las dos sociedades- . Para así resolver, sostuvo que “una eventual negativa de la accionante a cumplir con los compromisos derivados de ese plan, la hubiera expuesto al riesgo cierto de reclamos por parte de los exempleados que ya gozaban del beneficio o a la posible denuncia de los contratos laborales de los empleados provenientes de Amoco con sustento en los arts. 242, 246 y cctes. de la ley de contrato de trabajo. Al ser ello así, **resulta inexacto sostener, como lo hizo el a quo, que el correcto cumplimiento de las obligaciones derivadas del plan de pensión no reportaba beneficio alguno a la accionante. En efecto, por el contrario -y como surge de lo expuesto- la observancia de esas obligaciones por parte de Pan American Energy, lejos de constituir una liberalidad, la vista, se llega a la conclusión de que los gastos efectuados son deducibles ” (cons. 9°).**

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL ART. 30 DE LA LCT

5°) Que, teniendo en cuenta los hechos comprobados en los presentes actuados que fueron reseñados en el considerando 3° supra, resulta claro que: (i) según el criterio del Sindicato de Camioneros, **Loma Negra CIASA debía responder por las diferencias salariales y la falta de pago de los aportes endilgada a las empresas transportistas en función de la responsabilidad solidaria prevista en el art. 30 de la ley de contrato de trabajo;** (ii) bajo dicho entendimiento, el 28/04/08 la actora fue notificada de una deuda por \$26.836.806,99 en concepto de aportes y contribuciones adeudadas por las empresas transportistas que cargaban en las distintas plantas de cemento de su propiedad (fs. 67); (iii) el 08/05/08 Loma Negra CIASA se comprometió a “asumir, en los términos del art. 30 de la LCT y respecto a los transportistas contratados por la empresa, las deudas que pudieran surgir de la revisión ” de liquidación salariales y sus correspondientes aportes y contribuciones de ley que estaba llevando a cabo sobre las empresas de transporte, para lo cual solicitó plazo hasta el 19/05/08 (fs. 77/78); (iii) el 19/05/08, la actora manifestó que no había podido concluir con la auditoría y las partes dejaron constancia respecto a la falta de acuerdo por lo que Loma Negra CIASA no efectuó desembolso alguno a favor del Sindicato que, en ese mismo acto, dejó sin efecto la suspensión de las medidas gremiales; extremo que explica las acciones directas llevadas a cabo los días 20 y 21 de mayo de 2008 (fs. 80/81, 124/192 y 199/219); (iv) el 20/05/08 la actora impugnó formalmente la deuda intimada por el Sindicato y alegó la falta de configuración de la responsabilidad solidaria prevista en el art. 30 de la ley de contrato de trabajo, desconoció la legitimación activa del Sindicato conforme lo dispuesto por la ley y destacó la violación de la normativa aplicable (fs. 83/122); y (v) el 21/05/08 las partes involucradas celebraron dos acuerdos en los que **Loma Negra CIASA se comprometió a pagar \$7.500.000 a la parte sindical, gratificaciones de \$5.000 a cada uno de los trabajadores** y desistió de la impugnación formulada el 20/05/08, reservándose el derecho a solicitar el reintegro de las sumas a las empresas transportistas (fs. 238/239 y 241/242).

Así pues, a pesar de que la actora desconoció la responsabilidad que le endilgó el Sindicato, lo cierto es que renunció a la efectuado; circunstancia que -al menos- pone en duda la contundencia del argumento relativo a la ajenidad de la recurrente con respecto al reclamo salarial incoado por el Sindicato; conclusión que -vale aclarar- no implica pronunciamiento alguno respecto al alcance de la normativa laboral invocada, cuestión que excede la competencia de este Tribunal.

Sin perjuicio de lo expuesto, **el hecho de que los desembolsos hayan sido realizados por cuenta y orden de las empresas transportistas en su calidad de “destinatarias reales del reclamo salarial”, es insuficiente para subsumirlos en el concepto de “liberalidad” al que alude el art. 88, inciso i, (HOY ART. 92 DE LA LIG) de la ley del Impuesto a las Ganancias, puesto que a cambio del pago, Loma Negra CIASA consiguió levantar las medidas sindicales que habían bloqueado sus plantas de producción y dejó de ser destinataria de la pretensión salarial y sindical que las motivó. En este punto, cabe recordar el criterio jurisprudencial aplicado por la Corte Suprema in re “Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (TF 28823-I) c/DGI”, supra citado, y advertir que los desembolsos de dinero efectuados por la accionante a favor del Sindicato y de empleados de terceros, la pusieron al resguardo de los reclamos gremiales y le permitieron evitar las perjudiciales consecuencias que su persistencia traería aparejada para el giro de su negocio.**

En este punto, conviene poner de resalto que las medidas gremiales llevadas a cabo por el Sindicato en los distintos establecimientos de propiedad de la accionante indudablemente afectaron el desarrollo de sus actividades industriales y comerciales.

En efecto, **el informe pericial obrante a fs. 555/556 se refirió a la pérdida de facturación sufrida por la actora durante los cuatro días de acciones sindicales directas que fue cuantificada por el perito de la recurrente -en función al promedio diario de despachos- en \$13.478.376,55. Al respecto, y si bien es cierto que el experto designado por la demandada se abstuvo de emitir opinión al respecto, no lo es menos que los bloqueos efectivamente perjudicaron a la Loma Negra CAISA. En esta misma línea, no resulta ocioso recordar que las actas notariales acompañadas e identificadas en el considerando 3° supra, acreditan que el Sindicato impidió: (i) el ingreso y egreso de camiones para la carga y/o provisiones de la planta de Barker (fs. 124vta. y 129); (ii) la entrada y salida de camiones en las plantas de Olavarría, Vicente Casares y Ramallo (fs. 136vta., 182 y 205); (iii) el paso con quema de cubiertas a la planta de Frías que obstaculizó “el acceso de todo vehículo particular y a los camioneros que se dirigen a la fábrica a cargar cemento y a otros que trasladan materia prima de uso de la Fábrica, como por ejemplo un camión cargado de carbón” (fs. 149/149vta.); (iv) el acceso de carga y descargas de mercadería y materias primas de la planta de Zapala (fs. 154); y (v) la entrada y salida “en forma pacífica de camiones” a la planta de San Juan, impidiendo “el acceso de los camiones con materia prima para descargar y, como consecuencia, su salida con material a destino” (fs. 171 y 176).**

FINALIDAD ECONOMICA DEL GASTO

Por consiguiente, **de acuerdo con el criterio de “finalidad económica” del gasto, surge claro que las erogaciones impugnadas por la demandada estuvieron dirigidas a la obtención de ganancias gravadas, o bien a mantener o conservar su fuente (confr. arts. 17 y 80 de la ley del tributo), circunstancia que sella la suerte adversa de la pretensión fiscal.**

Al respecto, es dable puntualizar que -contrariamente a lo señalado por el a quo-, **los recibos** glosados a fs. 253/254, 258, 262/263, 267/268, 272/273, 276/277, 283/284, 288/289, 292/293, 297/298, 302/303, 307/308, 315/338, 359/361, 363 y 365 **identifican a Loma Negra CAISA como sujeto pagador.**

Por lo demás y si bien es cierto que la actora se reservó la acción de reintegro, no existen constancias de que haya intentado ejercerla ni tampoco **se han arrimado a la causa elementos que demuestren la deducción de los montos abonados por Loma Negra CAISA por parte de las empresas transportistas involucradas** (conforme el criterio de devengamiento al que se refirió el a quo); circunstancias que atentan contra la relevancia otorgada por el Tribunal Fiscal a la implicancia de que existe un único gasto, asumido por otro sujeto (fs. 520vta).

En esa misma línea, es dable poner de resalto que **el Fisco Nacional fundó su ajuste en el art. 88, inciso i, (HOY ART. 92 DE LA LIG) de la ley del gravamen y dejó de lado la calificación traída a colación por el a quo en cuanto aseveró que los fondos utilizados para cancelar las deudas de las empresas contratistas comportaban un “verdadero crédito (derecho) y no un gasto”** (conf. fs. 14/38 y 520vta. y 282 del cuerpo principal n° 2). En efecto, la demandada puntualizó que **“el hecho de que la administrada se haya reservado el derecho a reclamar las sumas abonadas, no necesariamente implica que deba obligatoriamente registrar un crédito en su contabilidad, puesto que ello es una circunstancia totalmente facultativa de la contribuyente”** (fs. 309 del cuerpo principal n° 2).

6°) Que, en atención al modo en que se resuelve, deviene inoficioso pronunciarse con respecto a los recursos de apelación de fs. 522 y 523/525vta. contra la regulación de honorarios de fs. 520vta./521.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE: admitir el recurso de apelación incoado por la actora y revocar el pronunciamiento apelado** en los términos y con el alcance supra dispuesto, con costas en ambas instancias a la vencida (arts. 68 primera parte, y 279 del CPCCN)."

Loma Negra C.I.A.S.A. PGN del xx.08.2022

Laura Monti confirma la sentencia de la Cámara
El gasto fue necesario para la generación de rentas gravadas
La contraprestación por el pago fue el levantamiento del bloqueo sindical
Finalidad económica del gasto
No se trata de una liberalidad
El gasto lo debe deducir Loma Negra y no las empresas transportistas

EL GASTO DEBE SER NECESARIO PARA LA GENERACION DE RENTAS GRAVADAS

“- V - Entiendo que un orden lógico impone estudiar, en primer lugar, los agravios de la demandada dirigidos a cuestionar el carácter necesario del gasto incurrido por Loma Negra, toda vez que, según su criterio, dicha erogación no evidencia relación de causalidad con la generación de las rentas gravadas y **la actora no recibió contraprestación alguna como consecuencia de su pago.**

Disiento de la postura fiscal y coincido con la sentencia recurrida en cuanto concluyó que **los pagos realizados por Loma Negra fueron un gasto necesario para obtener, mantener y conservar sus ganancias gravadas** pues:

a) Las actas notariales acompañadas e identificadas en el cons. 3° del pronunciamiento apelado acreditaban que **“...el Sindicato impidió: (i) el ingreso y egreso de camiones para la carga y/o provisiones de la planta de Barker (fs. 124 vta. y 129); (ii) la entrada y salida de camiones en las plantas de Olavarría, Vicente Casares y Ramallo (fs. 136 vta., 182 y 205); (iii) el paso con quema de cubiertas a la planta de Frías que obstaculizó ‘el acceso de todo vehículo particular y a los camioneros que se dirigen a la fábrica a cargar cemento y a otros que trasladan materia prima de uso de la Fábrica, como por ejemplo un camión cargado de carbón’ (fs. 149/149vta.); (iv) el acceso de carga y descargas de mercadería y materias primas de la planta de Zapala (fs. 154); y (v) la entrada y salida ‘en forma pacífica de camiones’ a la planta de San Juan, impidiendo ‘el acceso de los camiones con materia prima para descargar y, como consecuencia, su salida con material a destino’ (fs. 171 y 176)”** (cfr. pg. 11, último párrafo, de la sentencia recurrida).

b) **Esas medidas gremiales afectaron el desarrollo de las actividades industriales y comerciales de Loma Negra, la cual sufrió una pérdida de facturación, cuantificada por el perito de la actora en función al promedio diario de despachos, de \$13.478.376,55.**

c) Que, **al abonar las sumas cuya deducción aquí se discute, Loma Negra consiguió levantar las medidas sindicales que habían bloqueado sus plantas de producción** y dejó de ser destinataria de la pretensión salarial y sindical que las motivó.

CONTRAPRESTACION POR EL PAGO REALIZADO

Por ende, a partir de esos hechos no controvertidos en esta causa, **resulta evidente que Loma Negra recibió una contraprestación como consecuencia del pago realizado –el levantamiento del bloqueo sindical a sus plantas- y esa contraprestación guarda una indiscutible relación de causalidad con la generación de las rentas gravadas –mantener en funcionamiento dichos establecimientos industriales- motivos por los cuales su deducción debe ser admitida a luz de lo dispuesto por los arts. 17 y 80.**

En este punto, cabe recordar que el último de los preceptos citados establece: **“Los 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”.**

Respecto de dicho artículo, V.E. ha sido claro al señalar que "...del texto de la norma transcripta se infiere que el principio general de la materia debatida consiste en la facultad del contribuyente de deducir la totalidad de los gastos que ha efectuado para obtener, mantener y conservar sus ganancias gravadas, y que las restricciones a esta regla general deben estar 'expresamente' legisladas" (causa P.868. XLVIII, "**Pan American Energy LLC Sucursal Argentina TF 28823-I c/DGI**", **sentencia del 26 de agosto de 2014**, cons. 6°. Subrayado, agregado).

FINALIDAD ECONOMICA DEL GASTO

Con anterioridad, el Tribunal ya había explicado, al referirse a la actual ley 20.628, que ella: "...no mantuvo un criterio riguroso -particularmente en las ganancias de 3° categoría- en cuanto al carácter 'necesario' de los gastos, como ocurría con la ley 11.682, **sino a través de la finalidad económica de los mismos**" (Fallos: 304:661).

FINALIDAD ECONOMICA DEL GASTO

Por ende, la existencia de una contraprestación como consecuencia del pago realizado, que **guarda indiscutible relación de causalidad con la generación de las rentas gravadas, permite tener por acreditado, a la luz de su finalidad económica, el carácter necesario** del gasto incurrido por Loma Negra, lo cual, ante la ausencia de una restricción expresa para su deducción, impone el rechazo de los agravios del Fisco Nacional en este punto.

- VI - Despejado lo anterior, estimo necesario centrar la atención en el argumento del organismo recaudador fundado en que Loma Negra se hizo cargo de deudas pertenecientes a terceros, sin contraprestaciones por parte de éstos, por lo cual ha incurrido en una "liberalidad" que no resultaba deducible en virtud de lo dispuesto por el art. 88, inc. i), de la LIG.

En mi parecer, esta visión del organismo recaudador es parcial y sesgada pues soslaya que la deuda fue reclamada directamente por el sindicato a Loma Negra en los términos del art. 30 de la ley 20.744, precepto que establece la responsabilidad de quienes contraten o subcontraten trabajos o servicios correspondientes a la actividad normal y específica propia del establecimiento, por las obligaciones incumplidas de sus cesionarios, contratistas o subcontratistas respecto del personal que ocuparen en la prestación de dichos trabajos o servicios y que fueren emergentes de la relación laboral, incluyendo su extinción, y de las obligaciones de la seguridad social.

A ello corresponde añadir que las cartas de pago - suscriptas por los trabajadores involucrados- se encuentran dirigidas a Loma Negra y que ella no ha solicitado la devolución de tales importes a las empresas transportistas.

NO SE TRATA DE UNA LIBERALIDAD

Bajo este prisma, nada encuentro en el proceder de Loma Negra que permita afirmar que sus pagos fueron una "liberalidad", cuyo fin fuera beneficiar a las empresas transportistas. Por el contrario, pienso que su obrar persiguió la satisfacción de una inocultable necesidad propia: cancelar la pretensión salarial y sindical que la tenía como destinataria y levantar la medida sindical que bloqueaba sus plantas, para mantener así en funcionamiento su fuente productora de renta.

LOS TRANSPORTISTAS NO LE REINTEGRARON A LOMA NEGRA LOS IMPORTES QUE PAGO

En otras palabras, la erogación aquí en estudio fue el medio que encontró la empresa para cancelar la deuda que se le reclamaba y levantar así el bloqueo de sus plantas, **cuyo importe no le fue devuelto por las transportistas.**

En estos términos, y más allá de que no media constancia alguna que demuestre que estas últimas hayan intentado deducirlo en sus propias declaraciones del impuesto a las ganancias, **advierto que dicha posibilidad carece de relevancia.**

EL GASTO LO DEBE DEDUCIR LOMA NEGRA Y NO LAS EMPRESAS TRANSPORTISTAS

En efecto, es Loma Negra quien tiene derecho a deducir como gasto necesario el pago de la deuda por aportes previsionales, de obra social, sindicales y de federación que le fue determinada, debió cancelar y ha efectivamente soportado, sin exigir su devolución a las empresas transportistas, **y no las empresas transportistas, quienes no han incurrido en ese gasto.**

(..)

Más aun cuando, con especial referencia a la materia que aquí concierne, el Tribunal entendió que la interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, lo cual impide desconocer que la erogación soportada por Loma Negra fue -en las particulares condiciones reseñadas anteriormente- necesaria para levantar el bloqueo de sus plantas industriales y proseguir con la actividad de la fuente productora de renta (Fallos: 287:408; 315:1284).

- VII - Por lo expuesto, considero que **corresponde confirmar la sentencia apelada** en cuanto ha sido materia de recurso extraordinario".

Loma Negra CIASA CSJN del 27.08.2024

Aportes previsionales, de obra social y sindicales de las empresas transportistas

Deducción por parte de Loma Negra

Existencia de una contraprestación como consecuencia del pago

Relación de causalidad con la generación de rentas gravadas

Los pagos no constituyen una liberalidad para beneficiar a las empresas transportistas

No está acreditado que las empresas transportistas hayan computado la deducción

Se hace referencia al fallo PAN AMERICAN ENERGY LLC Sucursal Argentina CSJN del 26.08.2014
El TFN confirmó la determinación de oficio. No admitió la deducción.
La CNACAF revocó la sentencia del TFN. Admitió la deducción de los pagos
La CSJN confirma la sentencia de la CNACAF

RELATO DE LOS HECHOS

“1°) Que según surge de las presentes actuaciones, el **8 de marzo del 2006** Loma Negra CIASA (LN en adelante) suscribió un acta-acuerdo con el Sindicato de Trabajadores Camioneros y Servicios de la Capital Federal y Provincia de Buenos Aires (“el sindicato”) y la Federación Nacional de Trabajadores de Camioneros y Obreros del Transporte Automotor de Cargas, Logística y Servicios (“la federación”), a fin de combatir el trabajo en negro y evitar el riesgo de reclamos por falta de pago de aportes previsionales, de obra social, sindicales, y de federación por parte de las empresas que prestaban el servicio de transporte a esa compañía. En ese documento, LN se comprometió a requerir a sus dadores de cargas la presentación del certificado de “Libre Conflicto Gremial emitido por la Organización Sindical” (fs. 43).

Un tiempo después, el **14 de abril de 2008**, el Secretario General del sindicato -Seccional San Nicolás- invocó el acuerdo referido en el párrafo precedente y comunicó a LN su obligación de exigir los referidos certificados a las empresas transportistas que dependían del sindicato, bajo apercibimiento de adoptar medidas gremiales.

El **16 de abril del 2008**, LN puso en conocimiento del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, del Ministro de Economía y Producción, del Ministro de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, del Secretario de Comercio Interior, y del entonces Embajador del Brasil en Buenos Aires, que estaba llevando a cabo el trabajo de control Buenos Aires, 27 de agosto de 2024 al que se había comprometido aun cuando ello “claramente corresponde a sus clientes, bajo la supervisión de las autoridades administrativas y/o gremiales que les correspondan”. Asimismo, remarcó que había solicitado la intervención de las autoridades mencionadas a fin de impedir que se hicieran efectivas las medidas de fuerza.

El **28 de abril siguiente**, el sindicato notificó a la actora una deuda de \$26.836.806,99 en concepto de aportes y contribuciones debidas por las empresas transportistas que cargan en distintas plantas de cemento de LN.

El **7 de mayo de ese mismo año** LN denunció ante el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social las medidas de acción directa promovidas por el sindicato que impedían el ingreso y egresos de personal, mercadería, insumos y transporte en nueve plantas de su propiedad, solicitando el dictado de la conciliación obligatoria, y haciendo saber que no poseía personal encuadrado ni afiliado en ese Sindicato de Choferes de Camiones, adjuntando, asimismo, diversas actas notariales que daban cuenta de las acciones sindicales referidas.

Al día siguiente, los representantes del sindicato y LN suscribieron un acta- acuerdo ante el Director de Negociación Colectiva del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, mediante el cual LN solicitó un plazo hasta el 19 de mayo de 2008 para culminar con la revisión de la documentación respaldatoria y la comparación con los registros de LN, y de las empresas terceras transportistas –contratadas directamente por LN– mediante un proceso de revisión de liquidación salarial y sus correspondientes aportes y contribuciones. Asimismo, en dicho documento LN se comprometió a asumir, en los términos del art. 30 de la ley de contrato de trabajo (LCT), y respecto de los transportistas contratados por ella, las deudas que pudiesen surgir de la citada revisión.

Frente a ello, el Sindicato aceptó el otorgamiento del plazo requerido para culminar el proceso de revisión y accedió a “suspender las medidas legítimas de acción sindical que pudieren encontrarse en curso de ejecución, mientras dure el plazo solicitado”.

El **19 de mayo de 2008** se labró una segunda acta acuerdo, en la cual LN manifestaba que, con los resultados parciales obtenidos, no había logrado consensuar acuerdo alguno con el sindicato, quien, a su turno, precisó que el plazo otorgado en el acta del 8 de mayo de 2008 era para la revisión de la documentación respaldatoria y su comparación con los registros de la compañía, pero no para efectuar una auditoría, como había referido LN. Por esta circunstancia, el sindicato dejó sin efecto la suspensión de las medidas gremiales y solicitó a la autoridad administrativa que intimase a LN a cumplir el acuerdo del 8 de mayo de 2008.

Seguidamente, el **20 de mayo de 2008**, LN comunicó al sindicato la impugnación de la deuda de \$26.836.806,99 que le había sido notificada por éste en los términos del art. 30 de la LCT.

Mediante acuerdo del **21 de mayo de 2008**, LN, “al sólo efecto conciliatorio, y con el único objeto de poner fin al conflicto laboral”, se obligaba a pagar a la parte sindical, a la obra social, sindicato y federación por cuenta y orden de las empresas que presten o hayan prestado servicios de transporte de cargas en forma directa por LN, la suma de \$7.500.000, reservándose el derecho de repetir contra las empresas de transporte de cargas. Asimismo, se estableció que LN desistía de la impugnación del día anterior, reajustando, por el lado de la parte sindical, el reclamo por diferencias salariales a la suma ofrecida en ese acuerdo.

En la misma fecha, LN se comprometió a abonar por cuenta y orden de las empresas transportista, en concepto de gratificación a cada uno de los trabajadores la suma de \$5.000, reservándose el derecho a reclamar a dichas empresas los montos pagados.

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN

6°) Que, en primer lugar, corresponde abordar los agravios de la demandada dirigidos a cuestionar el carácter necesario del gasto incurrido por LN, toda vez que, según su criterio, dicha erogación no evidenciaría relación de causalidad con la generación de las rentas gravadas y la actora no habría recibido contraprestación alguna como consecuencia de su pago.

Al respecto, y tal como lo expone la Procuración General de la Nación, resulta acertada la afirmación del a quo en cuanto concluyó que **los pagos realizados por LN fueron un gasto necesario para obtener, mantener y conservar sus ganancias gravadas.**

ACCIONES DEL SINDICATO

En efecto, cabe señalar, por un lado, que las actas notariales acompañadas e identificadas en el considerando 3° del pronunciamiento apelado acreditaron que “...**el Sindicato impidió: (i) el ingreso y egreso de camiones para la carga y/o provisiones de la planta de Barker** (fs. 124 vta. y 129); **(ii) la entrada y salida de camiones en las plantas de Olavarría, Vicente Casares y Ramallo** (fs. 136 vta., 182 y 205); **(iii) el paso con quema de cubiertas a la planta de Frías** que obstaculizó ‘el acceso de todo vehículo particular y a los camioneros que se dirigen a la fábrica a cargar cemento y a otros que trasladan materia prima de uso de la Fábrica, como por ejemplo un camión cargado de carbón’ (fs. 149/149vta.); **(iv) el acceso de carga y descargas de mercadería y materias primas de la planta de Zapala** (fs. 154); y **(v) la entrada y salida ‘en forma pacífica de camiones’ a la planta de San Juan**, impidiendo ‘el acceso de los camiones con materia prima para descargar y, como consecuencia, su salida con material a destino’ (fs. 171 y 176)” (cfr. pg. 11, último párrafo, de la sentencia recurrida).

Asimismo, es oportuno destacar que dichas medidas gremiales afectaron el desarrollo de las actividades industriales y comerciales de LN, la cual sufrió una pérdida de facturación, cuantificada por el perito de la actora en función al promedio diario de despachos, de \$13.478.376,55.

HAY UNA CONTRAPRESTACION COMO CONSECUENCIA DEL PAGO

RELACION DE CAUSALIDAD CON LAS RENTAS GRAVADAS

7°) Que, en consecuencia, **al abonar las sumas cuya deducción aquí se discute, LN consiguió que se levantaran las medidas de acción directa sindicales que habían bloqueado sus plantas de producción** y dejó de ser destinataria de la pretensión salarial y sindical que las motivó, por lo que **resulta evidente que la actora recibió una contraprestación como consecuencia del pago realizado –el levantamiento del bloqueo sindical a sus plantas–, como así también que esa contraprestación guarda una indiscutible relación de causalidad con la generación de las rentas gravadas –mantener en funcionamiento dichos establecimientos industriales–, motivos por los cuales su deducción debe ser admitida a luz de lo dispuesto por los arts. 17 y 80 de la LIG.**

Dicho de otro modo, **si LN no hubiese abonado las sumas cuya deducción aquí cuestiona la AFIP, le hubiese sido imposible mantener y conservar la fuente productora de las ganancias** o bien obtener renta, por cuanto las medidas sindicales resultaban de tal magnitud que ponían en crisis el desarrollo mismo de la actividad industrial y comercial de LN.

En este punto, cabe recordar que el último de los preceptos citados establece que: “Los 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”.

PAN AMERICAN ENERGY LLC SUCURSAL ARGENTINA CSJN DEL 26.08.2014

En este sentido, no es ocioso remarcar que este Tribunal ha señalado que “...del texto de la norma transcrita se infiere que el principio general de la materia debatida consiste en la facultad del contribuyente de deducir la totalidad de los gastos que ha efectuado para obtener, mantener y conservar sus ganancias gravadas, y que las restricciones a esta regla general deben estar ‘expresamente’ legisladas” (causa CSJ 868/2012 (48-P)/CS1 “Pan American Energy LLC Sucursal Argentina TF 28823-I c/ DGI”, sentencia del 26 de agosto de 2014, cons. 6°, ya citada).

Dentro de la misma línea argumental, cabe destacar que esta Corte ya había explicado, al referirse a la actual ley 20.628, que ella: “...no mantuvo un criterio riguroso –particularmente en las ganancias de 3° categoría– en cuanto al carácter ‘necesario’ de los gastos, como ocurría con la ley 11.682, sino a través de la finalidad económica de los mismos” (Fallos: 304:661).

EXISTENCIA DE UNA CONTRAPRESTACION COMO CONSECUENCIA DEL PAGO

RELACION DE CAUSALIDAD CON LA GENERACION DE RENTAS GRAVADAS

Por ende, **la existencia de una contraprestación como consecuencia del pago realizado, que guarda indiscutible relación de causalidad con la generación de las rentas gravadas, permite tener por acreditado, a la luz de su finalidad, el carácter necesario del gasto incurrido por LN**, lo cual, ante la ausencia de una restricción expresa para su deducción, impone el rechazo de los agravios del Fisco Nacional en este punto, toda vez que “no puede entenderse que exista una redacción descuidada o desafortunada del legislador [quien podría haber establecido una restricción puntual respecto de la circunstancia como la acaecida en autos] y no lo hizo” (arg. De Fallos: 328:456), ello por cuanto “la inconsecuencia del legislador no se presume” (Fallos: 319:2249 y Fallos: 342:2100).

8°) Que despejado lo que antecede, resta analizar el argumento del organismo recaudador fundado en que LN se hizo cargo de deudas pertenecientes a terceros, sin contraprestaciones por parte de éstos, por lo cual ha incurrido en una “liberalidad” que no resultaba deducible en virtud de lo dispuesto por el art. 88, inc. i), de la LIG.

Al respecto, este Tribunal coincide con lo afirmado por el Ministerio Público Fiscal, en tanto la visión del organismo recaudador es parcial y sesgada pues soslaya que la deuda fue reclamada directamente por el sindicato a LN en los términos del art. 30 de la ley 20.744, precepto que establece la responsabilidad de quienes contraten o subcontraten trabajos o servicios correspondientes a la actividad normal y específica propia del establecimiento, por las obligaciones

incumplidas de sus cesionarios, contratistas o subcontratistas respecto del personal que ocuparen en la prestación de dichos trabajos o servicios y que fueren emergentes de la relación laboral, incluyendo su extinción, y de las obligaciones de la seguridad social.

En igual sentido, cabe añadir, en consonancia con lo dictaminado por la Procuración General de la Nación, que las cartas de pago –suscriptas por los trabajadores involucrados– se encuentran dirigidas a LN y que ella **no ha solicitado la devolución de tales importes a las empresas transportistas.**

LOS PAGOS NO CONSTITUYEN UNA LIBERALIDAD PARA BENEFICIAR A LAS EMPRESAS TRANSPORTISTAS

Bajo este prisma, corresponde señalar que **no puede sostenerse con éxito que los pagos efectuados por LN hayan sido una “liberalidad”, cuyo fin fuera beneficiar a las empresas transportistas, sino que, por el contrario, su accionar perseguía por un lado, cancelar la pretensión salarial y sindical que la tenía como destinataria y, por el otro, levantar la medida sindical que bloqueaba sus plantas, impidiéndole su normal actividad en forma completa o casi, para mantener así en funcionamiento su fuente productora de renta.**

NO ESTA ACREDITADO QUE LAS EMPRESAS TRANSPORTISTAS HAYAN COMPUTADO LA DEDUCCION

9º) Que, finalmente, más allá de que **no media constancia alguna que demuestre que las empresas transportistas hayan intentado deducirlo en sus propias declaraciones del impuesto a las ganancias, cabe remarcar –como bien lo afirma el dictamen del Ministerio Público Fiscal que antecede– que es LN quien tiene derecho a deducir como gasto necesario el pago de la deuda por aportes previsionales, de obra social, sindicales y de federación que le fue determinada, por cuanto fue quien la debió cancelar y efectivamente la soportó, sin exigir su devolución a las empresas transportistas.**

10) Por todo lo expuesto, corresponde rechazar la postura fiscal pues no debe desatenderse a la verdad jurídica objetiva de los hechos que aparecen en la causa como de relevancia para la correcta decisión del litigio (Fallos: 287 :153; 303:2048), toda vez que la necesidad de acordarle primacía reconoce base constitucional (Fallos: 247:176) y la renuncia consiente a ella es incompatible con el servicio de justicia (Fallos: 238:550; 261:322; 240:99; 305:944 y 307:1174).

Al respecto, cabe recordar que “la interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base”, lo cual impide desconocer que la erogación soportada por LN fue –en las particulares condiciones reseñadas anteriormente– necesaria para levantar el bloqueo de sus plantas industriales y así poder retomar la actividad de la fuente productora de renta (doctrina de Fallos: 287:408; 315:1284).

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario deducido y, por los fundamentos expuestos en la presente, **se confirma la sentencia apelada.** Con costas. Reintégrese el depósito previsto en el art. 286 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación que se encuentra acreditado con fecha 18 de agosto de 2022 conforme el asiento informático que surge del sistema Lex 100. Devuélvase los autos principales que fueron elevados digitalmente al Tribunal con fecha 19 de mayo de 2021, y remítase la queja. Notifíquese y cúmplase”.

Pan American Energy LLC Sucursal Argentina CSJN del 26.08.2014

Deducción de los planes de pensión en favor de los empleados.

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN.

La CSJN revoca la sentencia de la CNACAF. Admite la deducción del gasto.

Finalidad económica del gasto.

“1º) Que la Sala II de la **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, mantuvo la determinación de oficio que la AFIP practicó a la actora en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2000, con sus intereses, y dejó sin efecto la multa aplicada por el ente recaudador.**

2º) Que el a quo señaló que el punto central de la controversia radicaba en dilucidar **si los pagos realizados por la actora en concepto del “plan de pensión”, resultaban gastos deducibles** en el citado tributo.

Al respecto la sala afirmó que la resolución determinativa de oficio había dejado en claro que el 30 de octubre de 1997 se había celebrado el contrato definitivo de transferencia de fondo de comercio entre Amoco Argentina Oil Company Sucursal Argentina y la actora, por el cual la primera transfirió a ésta la totalidad de los activos y pasivos con efectos al 8 de octubre de ese año, y que el procedimiento determinativo no involucraba el examen de esa reorganización societaria, sino que se limitaba a **impugnar la aludida deducción en concepto del “plan de pensión”, efectuada por la accionante en su declaración jurada del período fiscal 2000 por considerar la inspección que esas erogaciones no se dirigían a mantener y conservar las ganancias gravadas de Pan American Energy Sucursal Argentina, pues a través de ellas la actora no hizo más que asumir y respetar los beneficios que la empresa antecesora (Amoco) había reconocido a sus ex empleados.**

3º) Que el tribunal de alzada compartió el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los aludidos gastos no son deducibles pues consideró que el **“plan de pensión” al que se hizo referencia no podía entenderse implementado para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas de la actora.** En efecto, el a quo puso de relieve que aquel plan otorgaba beneficios únicamente a quienes eran ex empleados de Amoco, y que una vez efectuada la fusión antes mencionada, **Pan American no extendió tales beneficios a sus propios trabajadores, sino que los mantuvo solo para quienes se habían desempeñado en Amoco.** A juicio de la alzada, tal conducta de la

actora contradecía la invocada necesidad del gasto y su consiguiente deducibilidad porque -en su concepto- **resultaba inadmisibles que la misma erogación sea considerada necesaria para un grupo del personal e innecesaria para otro, máxime al no haberse dado fundamento a ese distinto tratamiento.**

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN

5°) Que el art. 80 (HOY ART. 83 DE LA LIG) de la ley del referido tributo (ley 20.628, t.o. en 1997 y sus modif.), establece que "los 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".

6°) Que en este punto, como adecuadamente lo señala la señora Procuradora Fiscal en su dictamen, cabe afirmar que del texto de la norma transcripta se infiere que **el principio general de la materia debatida consiste en la facultad del contribuyente de deducir la totalidad de los gastos que ha efectuado para obtener, mantener y conservar sus ganancias gravadas, y que las restricciones a esta regla general deben estar "expresamente" legisladas.**

FINALIDAD ECONOMICA DEL GASTO

Al respecto es útil recordar que en el caso de Fallos: 304:661 (ROQUE VASALLI SA CSJN DEL 13.05.1982) la Corte afirmó, refiriéndose a la actual ley del impuesto a las ganancias -ley 20.628- que ella "...no mantuvo un criterio riguroso - particularmente en las ganancias de la 3ª categoría- en cuanto al carácter 'necesario' de los gastos, como ocurría con la ley 11.682, sino a través de la finalidad económica de los mismos".

7°) Que asimismo, cabe coincidir con el aludido dictamen en cuanto a que **el llamado "plan de pensión" es un sistema establecido para incrementar la jubilación futura de los trabajadores que se desempeñaban inicialmente en "Amoco", sujeto a la condición de que permanecieran una cantidad mínima de años en la empresa con la finalidad de interesarlos en el correcto cumplimiento de sus funciones y en la consiguiente estabilidad laboral que les permitiría acceder al beneficio previsto.**

8°) Que, en consecuencia, **al tratarse de un incentivo para el correcto y leal cumplimiento de las tareas por parte de los empleados, procurando asegurar su permanencia en la empresa, cabe concluir que las erogaciones efectuadas por la actora en tal concepto han tenido por finalidad la obtención de ganancias y la conservación de la fuente productora de renta, máxime si se tiene en cuenta la innegable importancia de los recursos humanos en toda organización industrial o comercial.**

En efecto, con tal comprensión, **el gasto puede considerarse vinculado al giro del negocio de la sociedad, en la medida en que resulta una herramienta utilizada para lograr una mayor eficiencia en el cumplimiento de su objeto social (cfr. inc. a del art. 87 (HOY ART. 91 DE LA LIG), Ley de Impuesto a las Ganancias).**

9°) Que **no obsta a la conclusión expuesta la circunstancia de que el plan de pensión haya sido establecido por la empresa antecesora de la accionante -Amoco- y que los beneficiarios sean ex empleados de aquélla.** En efecto, tal como lo puntualiza la señora Procuradora Fiscal, la propia resolución determinativa dejó en claro que la AFIP no cuestionaba la reorganización societaria operada entre Amoco y Pan American Energy, en virtud de la cual esta última asumió todas las obligaciones de la primera, entre las que se encontraba el pago del "plan de pensión", de manera que una eventual negativa de la accionante a cumplir con los compromisos derivados de ese plan, la hubiera expuesto al riesgo cierto de reclamos por parte de los ex empleados que ya gozaban del beneficio o a la posible denuncia de los contratos laborales de los empleados provenientes de Amoco con sustento en los arts. 242, 246 y cctes. de la ley de contrato de trabajo.

Al ser ello así, **resulta inexacto sostener, como lo hizo el a quo, que el correcto cumplimiento de las obligaciones derivadas del plan de pensión no reportaba beneficio alguno a la accionante.** En efecto, por el contrario -y como surge de lo expuesto- la observancia de esas obligaciones por parte de Pan American Energy, lejos de constituir una liberalidad, la ponía a cubierto de tales reclamos, por lo cual, también desde este punto de vista, se llega a la conclusión de que los gastos efectuados son deducibles.

10) Que, por otra parte, **tampoco es argumento atendible para negar la deducibilidad la circunstancia de que la accionante no haya extendido el "plan de pensión" a los empleados que no provenían de Amoco.** En efecto, tal razonamiento implica suponer que solo los gastos rigurosamente necesarios podrían ser deducidos cuando -como tuvo oportunidad de señalarlo el Tribunal en el ya citado precedente de Fallos: 304: 661- la ley 20.628 adoptó como criterio el de la "finalidad económica" del gasto y, de acuerdo con tal perspectiva, **lo relevante es que la erogación esté dirigida a la obtención de ganancias gravadas o bien, a mantener o conservar su fuente (confr. arts. 17 y 80 de la ley del tributo), circunstancia suficientemente verificada en el caso de autos según surge de lo expuesto a lo largo de esta sentencia.**

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, **se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada** en cuanto ha sido materia de dicho recurso. Con costas de todas las instancias a la vencida en lo referente al punto sobre el que versa este pronunciamiento (arts. 68 y 279 del Código Procesal civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase".

=====

Jurisprudencia relacionada con el principio de afectación patrimonial en el caso de una SA

INC SA CSJN DEL 15.07.2021

INTERESES Y GASTOS PARA EMITIR OBLIGACIONES NEGOCIABLES

EL TFN ADMITIO LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

LA CNACAF ADMITIO LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

LA SEÑORA PROCURADORA ADMITIO LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

LA CSJN NO ADMITIO LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

ART. 23, ART. 83, ART. 85 INCISO A) DE LA LIG

EL PRINCIPIO DE AFECTACION PATRIMONIAL TAMBIEN RESULTA DE APLICACIÓN EN LAS RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

EL PRINCIPIO DE AFECTACION (ART. 23 Y 83 DE LA LIG) RESULTA DE APLICACIÓN PARA PERSONAS HUMANAS Y PARA SUJETOS EMPRESA

LOS FONDOS OBTENIDOS CON LA EMISION DE OBLIGACIONES NEGOCIABLES DEBEN DESTINARSE AL FINANCIAMIENTO DE LAS ACTIVIDADES PRODUCTIVAS DE LA EMPRESA

*“1º) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos—Dirección General Impositiva— determinó de oficio la obligación tributaria de **Supermercados Norte S.A. (antes Supermarkets Acquisition S.A., hoy INC S.A.)** en el impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 1998 y 1999, ajustó los quebrantos declarados en 2000 y 2001, liquidó intereses resarcitorios y aplicó multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) por el período fiscal 1999 (confr. resolución del 15 de diciembre de 2004, fs. 82/102).*

INTERESES Y GASTOS PARA EMITIR OBLIGACIONES NEGOCIABLES

*2º) Que la posición del Fisco Nacional se fundó en considerar que la empresa había deducido improcedentemente **intereses y gastos originados en la emisión de obligaciones negociables, en los términos de la ley 23.576**—con las modificaciones introducidas por la ley 23.962—, pues **según el criterio del organismo recaudador la operación no se encontraba destinada a obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Para ello tuvo en cuenta que los fondos obtenidos mediante la colocación de los referidos títulos habían sido aplicados a la refinanciación de la deuda que la empresa había contraído previamente para cancelar el precio de compra de la totalidad del paquete accionario de Compañía Americana de Supermercados S.A. (CADESA).***

La actora apeló la citada resolución ante el Tribunal Fiscal de la Nación (conf. fs. 112/143; y escrito de contestación de agravios a fs. 153/164).

EL TFN ADMITIO LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

*3º) Que el mencionado **tribunal (a fs. 286/288 vta.) revocó el ajuste efectuado por la AFIP. Para así decidir consideró, en síntesis, que la deducción de los conceptos impugnados era correcta, pues de la escritura que formalizó la fusión por absorción de CADESA por parte de Supermercados Norte S.A. surgía que el objeto social de esta última incluía las actividades financieras y de inversión, “entre las que están la emisión de obligaciones negociables”** (fs. 288).*

LA LEY 23.576 PERMITE LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

ART. 85 INCISO A) DE LA LIG (PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD DEL PASIVO VS PRINCIPIO DE AFECTACION PATRIMONIAL)

Asimismo, señaló que la ley 23.576 había creado un régimen tributario especial que prevalece sobre la ley del impuesto a las ganancias, por cuanto el art. 37 de aquella establece que la entidad emisora puede deducir la totalidad de los intereses en cada ejercicio en el tributo mencionado, en la medida en que se trate de obligaciones negociables colocadas mediante oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores. En otro orden de consideraciones, el Tribunal Fiscal precisó que en el art. 81, inc. a, (HOY ART. 85 INCISO A) DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias, el legislador matizó “el principio de pertenencia de la deuda con relación a las personas físicas y sucesiones indivisas, mientras que en las personas jurídicas parece haber prescindido de ello, existiendo solamente limitaciones en base a proporciones al monto del pasivo y del patrimonio neto” (fs. 288 vta.).

Contra dicha sentencia interpusieron sendos recursos de apelación la actora (exclusivamente en lo atinente a la imposición de costas, a fs. 290) y la demandada (fs. 294).

LA CNACAF ADMITIO LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

4º) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó, por mayoría, la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 361/364 vta.). Para resolver de ese modo sostuvo que la AFIP, en su escrito de expresión de agravios, reiteraba argumentos expuestos previamente ante el Tribunal Fiscal, sin hacerse cargo del tratamiento que el referido organismo jurisdiccional le había asignado al asunto sub examine, en particular, en lo atinente a la circunstancia de que el objeto social de la empresa comprendía las actividades financieras y de inversión, por lo que adquiriría relevancia en el caso el régimen tributario específico de la ley 23.576. En tal inteligencia, sostuvo que se tornaba innecesario el análisis efectuado por el organismo recaudador respecto a que los intereses en cuestión no eran deducibles por no tratarse de gastos necesarios a efectos de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas en los términos de los arts. 80 y 81 (HOY ART. 83 Y 84 DE LA LIG) de la ley del tributo.

EL FISCO INTERPUSO RECURSO EXTRAORDINARIO

5º) Que, contra tal sentencia, el Fisco Nacional dedujo recursos ordinario y extraordinario de apelación. El primero fue declarado mal concedido por esta Corte, por entender que no estaba acreditado el requisito de la sustancia económica del agravio que supeditaba la procedencia de dicho recurso (fs. 469/471). Posteriormente la cámara, mediante el auto de fs. 478/478 vta., concedió el remedio federal. El recurso extraordinario obra a fs. 378/392 y su contestación por la actora a fs. 395/413 vta.

SENTENCIA DE LA CSJN

(..)

ART. 23 DE LA LIG

7º) Que el art. 17 (HOY ART. 23 DE LA LIG) de la ley del mencionado impuesto (t.o. en 1997 y sus modificaciones) prevé que para 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”.

ART. 83 DE LA LIG

Por su parte, en concordancia con el concepto que surge de la norma transcrita, el art. 80 (HOY ART. 83 DE LA LIG) del referido ordenamiento legal, al fijar el criterio general en materia de deducciones, establece que “los 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” (confr. primer párrafo, primera parte).

ART. 85 INCISO A) DE LA LIG

Después, al enunciar las deducciones admitidas, el **inc. a, del art. 81** (HOY ART. 85 INCISO A) DE LA LIG) dispone que “de la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrán deducir: a) los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas”. A continuación, el **segundo párrafo especifica que “en el caso de personas físicas y sucesiones indivisas la relación de causalidad que dispone el artículo 80 se establecerá de acuerdo con el principio de afectación patrimonial”, en virtud de lo cual “sólo resultarán deducibles los conceptos a que se refiere el párrafo anterior, cuando pueda demostrarse que los mismos se originen en deudas contraídas por la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas...”.**

EL PRINCIPIO DE AFECTACION PATRIMONIAL TAMBIEN RESULTA DE APLICACIÓN EN LAS RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

En este punto es pertinente aclarar que, contrariamente a la conclusión a la que se llega en la sentencia del Tribunal Fiscal —confirmada por el a quo, y que se reseña en el considerando 3º in fine de la presente- **la aplicación del citado “principio de pertenencia” o “principio de afectación patrimonial” en materia de deducción de gastos que surge del inc. a del art. 81 no queda limitada a las personas físicas y sucesiones indivisas -que tributan según la teoría de la “fuente”, es decir, sobre aquellos rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación-, sino que también se aplica a los sujetos “de la tercera categoría” o “empresa” -que tributan según la teoría del “balance”, es decir, sobre todos los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos obtenidos, cumplan o no el requisito de “habitualidad” que implique la permanencia de la fuente y su habilitación-, los que, en consecuencia, no se encuentran autorizados para deducir sus gastos en forma promiscua según lo propone la tesis de la “universalidad del pasivo”.**

MENSAJE DEL PODER EJECUTIVO DE LA LEY 23.260

En efecto, la referida norma fue introducida en la ley del impuesto —en el **inc. a, del art. 74** del ordenamiento entonces vigente, antecedente originario del actual **inc. a, del art. 81**— por la ley 23.260. Surge del mensaje del Poder Ejecutivo que acompañó el respectivo proyecto que la **incorporación expresa del principio de “afectación patrimonial” se circunscribió al caso de la “imposición personal” o a “los contribuyentes del impuesto personal” —en la terminología empleada por el citado mensaje— en la inteligencia de que respecto de estos —es decir, de las personas físicas y sucesiones indivisas— la regulación del impuesto entonces vigente “no exige relación de causalidad con las rentas gravadas” para la deducción de los intereses de deudas. En el referido informe se entendió que tal situación en muchos casos representaba “verdaderas desgravaciones”, lo cual constituía una “excesiva liberalidad”, que carecía de “justificación técnica” y que no estaba respaldada “por consideraciones de carácter económico o social”, por lo cual se propuso restringir esa posibilidad (confr. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, año 1985, 27ª reunión - 4 de septiembre de 1985, pág. 4178).**

En tales condiciones —y al margen del acierto o del error de la consideración del aludido mensaje en cuanto a que las normas del tributo entonces vigentes permitieran a las personas físicas y sucesiones indivisas deducir los intereses con la referida amplitud— lo cierto es que la norma introducida por la ley 23.260, dirigida a la mencionada categoría de sujetos del impuesto, tuvo como inequívoco propósito el de hacer explícita respecto de ellos la aplicación de la “relación de causalidad” que surge del art. 80 —como regla general para que sea admisible la deducción de intereses— estableciendo que se lo haría, específicamente para tales sujetos, “de acuerdo con el principio de afectación patrimonial”; es decir, mediante la demostración de que las erogaciones en cuestión se originan en deudas contraídas por la concreta adquisición de bienes o servicios afectados al fin aludido. En consecuencia, **carece de todo sustento afirmar que la norma reseñada —el inciso a del art. 81— haya derogado o alterado el principio general de deducción mencionado en el art. 80 para los “sujetos empresa”.**

La inteligencia expuesta es la que mejor se concilia con el principio —reiteradamente mencionado por el Tribunal— según el cual el alcance de las leyes impositivas debe determinarse computando la totalidad de las normas que las integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 295:755; 302:661; y 307:871, entre otros).

EL PRINCIPIO DE AFECTACION (ART. 23 Y 83 DE LA LIG) RESULTA DE APLICACIÓN PARA PERSONAS HUMANAS Y PARA SUJETOS EMPRESA

8º) Que de las normas transcritas, y de una consideración sistémica de la regulación del impuesto, se extrae como conclusión que **los gastos cuya deducción admite la ley —en todos los casos, y con independencia del concepto de ganancia que se aplique a los sujetos del impuesto para determinar el gravamen respectivo, según la teoría de la “fuente” o según la teoría del “balance”— son aquellas erogaciones dirigidas a la obtención de ganancias gravadas o al mantenimiento o conservación de su fuente.** Así resulta claramente de lo establecido en los arts. 17, 80 y 81, *inc. a*, de la ley del tributo.

LA CSJN NO COMPARTE LA OPINION DE LA SEÑORA PROCURADORA

9º) Que, **sentado lo que antecede, corresponde dejar establecido que esta Corte no comparte el criterio expresado en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal en cuanto allí se sostiene que no cabe concluir que la operación realizada pueda considerarse ajena al giro comercial de la actora y que, en consecuencia, los gastos que ella irrogó —los intereses devengados por el pasivo asumido para realizarla— no puedan ser deducidos en el balance fiscal de la firma, por lo que resultarían inatendibles los argumentos del Fisco en cuanto a que los referidos gastos no poseen la vinculación necesaria con la fuente productora de beneficios, o bien que los ingresos obtenidos como consecuencia de tales pasivos no fueron volcados al capital de trabajo o a actividades generadoras de beneficios gravados (confr. dictamen cit., acápite V, págs. 6 in fine y 7).**

SUPERMARKETS ACQUISITION SA FUE CONSTITUIDA EL 12/09/1996 (OBJETO SOCIAL ACTIVIDADES DE INVERSION)

SU PRINCIPAL ACCIONISTA ERA UNA SOCIEDAD CONSTITUIDA EN LAS ISLAS CAYMAN

CONTROLADA POR THE EXXEL GROUP III (CAYMAN ISLANDS) INC.

SUPERMARKETS ACQUISITION SA APROBO DOS PRESTAMOS PARA COMPRAR LAS ACCIONES DE CADESA EL 27/11/1996

SUPERMARKETS ACQUISITION SA EMITIO OBLIGACIONES NEGOCIABLES PARA CANCELAR LOS PRESTAMOS EL 29/11/1996

SUPERMARKETS ACQUISITION SA ABSORBIO A CADESA. SE FUSIONO EL 30/06/1997

SUPERMARKETS ACQUISITION SA CAMBIO SU RAZON SOCIAL POR SUPERMERCADOS NORTE SA Y MODIFICO SU OBJETO SOCIAL (POR LAS ACTIVIDADES QUE VENIA DESARROLLANDO CADESA)

En efecto, tal como surge de las constancias documentales incorporadas a la causa, Supermarkets Acquisition S.A. fue constituida el 12 de septiembre de 1996 con el objeto exclusivo de llevar a cabo actividades de inversión. Su principal accionista era una sociedad constituida en las Islas Cayman controlada indirectamente por The Exxel Group III (Cayman Islands) Inc., otra entidad societaria constituida en la referida jurisdicción (conf. fs. 10/19). El 27 de noviembre de 1996 Supermarkets Acquisition S.A. aprobó sendos **contratos de préstamo por valor de u\$s 84.000.000 y u\$s 125.000.000 para abonar el precio de compra de la totalidad de las acciones de CADESA e inmediatamente después —el 29 de noviembre de 1996— resolvió emitir obligaciones negociables por un importe de hasta u\$s 150.000.000 —que el 25 de enero de 1997 amplió hasta la suma de u\$s 220.000.000— a fin de cancelar los préstamos mencionados** (conf. act. adm., “Préstamo puente - Convenio de crédito bancario - III/III”, fs. 473 y 524/525). Posteriormente Supermarkets Acquisition S.A. absorbió a CADESA, sociedad con la que se fusionó a partir del **30 de junio de 1997**, cambió su denominación social por la de Supermercados Norte S.A. y adaptó su objeto social a las actividades que venía desarrollando CADESA. A este último efecto se reformó el estatuto social de Supermercados Norte S.A. a fin de que la empresa pudiera realizar las siguientes actividades: a) desarrollos comerciales de consumo masivo, b) industriales, c) comerciales, d) inmobiliarias y e) financieras y de inversión (conf. fs. 30/37 y 38/79).

LOS INTERESES Y GASTOS NO RESULTAN DEDUCIBLES

LA COMPRA DE LAS ACCIONES DE CADESA NO INTEGRO EL CONJUNTO DE OPERACIONES O NEGOCIOS

10) Que, con tal comprensión, **corresponde concluir que la deducción de los intereses y gastos practicada por la actora resulta improcedente según lo establecido en los arts. 17, 80 y 81, inc. a**, (HOY ART. 23, 83 Y 85 INCISO A) DE LA LIG) de la ley del impuesto a las ganancias, **por cuanto la compra del paquete accionario de CADESA no integró el conjunto de operaciones o negocios** (confr. vocablo “giro”, 5ª acepción, versión electrónica de la 23ª edición del “Diccionario de la lengua española”, D.L.E. 23.2: actualización, diciembre 2018) generador de ganancias desarrollado por Supermercados Norte S.A. Al respecto cabe hacer notar que dos meses después de su constitución, Supermarkets Acquisition S.A. adquirió la totalidad de las acciones de la empresa CADESA, con la que se fusionó siete meses después para continuar las actividades de esta última, principalmente, la venta minorista de artículos de consumo a través del sistema de supermercados. A ello cabe agregar que la actora no alegó ni acreditó haber realizado otras actividades distintas de la señalada precedentemente durante el período examinado en autos. En consecuencia, **cabe concluir que el endeudamiento incurrido por Supermarkets Acquisition S.A. no tuvo por finalidad llevar a cabo operaciones dentro del giro comercial efectivamente desplegado por Supermercados Norte S.A., consistentes en generar ganancias gravadas a través de la explotación de supermercados, ni la de**

mantener o conservar su fuente, sino la de abonar el precio de compra de las acciones de CADESA a su anterior dueño.

LA DEDUCCION TAMPOCO ES VIABLE POR LA LEY DE OBLIGACIONES NEGOCIABLES (EY 23.576)

11) Que a ello corresponde agregar que **la pretensión de la empresa actora tampoco resulta viable bajo la ley de obligaciones negociables** pues, tal como se expone a continuación, y contrariamente a lo expresado en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, **la deducción efectuada no se ajusta a las disposiciones del citado régimen legal, en razón de que el destino de los fondos obtenidos mediante el mecanismo de financiamiento allí contemplado se aparta de los fines tenidos en cuenta por el legislador** al momento de su sanción.

ART. 36 DE LA LEY 23.576

12) Que, en efecto, **el art. 36 de la ley 23.576**, modificada por la ley 23.962, establece que las obligaciones negociables allí previstas serán:

“objeto del tratamiento impositivo establecido a continuación...siempre que se cumplan las siguientes condiciones y obligaciones:

1. Se trate de emisiones de obligaciones negociables que sean colocadas por oferta pública, contando para ello con la respectiva autorización de la Comisión Nacional de Valores.

2. La emisora garantice la aplicación de los fondos a obtener mediante la colocación de las obligaciones negociables, a inversiones en activos físicos situados en el país, integración de capital de trabajo en el país o refinanciación de pasivos, a la integración de aportes de capital en sociedades controladas o vinculadas a la sociedad emisora cuyo producido se aplique exclusivamente a los destinos antes especificados, según se haya establecido en la resolución que disponga la emisión, y dado a conocer al público inversor a través del prospecto”.

ART. 37 DE LA LEY 23.576

A continuación, y luego de la enumeración de las exenciones impositivas que consagra el art. 36 bis de la citada ley, el primer párrafo de su art. 37, sustituido por la ley 23.962, establece que:

“la entidad emisora podrá deducir en el impuesto a las ganancias en cada ejercicio la totalidad de intereses y actualizaciones devengados por la obtención de los fondos provenientes de la colocación de las obligaciones negociables que cuenten con la autorización de la Comisión Nacional de Valores para su oferta pública”.

Y agrega que:

“...serán deducibles los gastos y descuentos de emisión y colocación”.

EL OBJETIVO DE LA LEY 23.576 ES FACILITAR LA OBTENCION DE FONDOS PARA DESTINARLOS AL FINANCIAMIENTO DE ACTIVIDADES PRODUCTIVAS

13) Que expuesto lo que antecede, corresponde puntualizar que, concordemente con la finalidad de los gastos cuya deducción admite la ley del impuesto a las ganancias, según resulta de lo expuesto en los considerandos 7º y 8º de este pronunciamiento, **las ventajas impositivas que consagra el régimen de la ley 23.576 tienen por objeto facilitar la obtención de fondos del mercado de capitales para destinarlos exclusivamente al financiamiento de actividades productivas por parte de las empresas privadas.** El mencionado propósito surge de la lectura del informe de las comisiones de Finanzas, de Presupuesto y Hacienda y de Legislación General de la Honorable Cámara de Diputados que, en oportunidad de analizar el mensaje y el proyecto de la ley 23.576, pusieron de relieve que el esquema de financiamiento mencionado configuraba para los ahorristas un instrumento de renta fija “que ofrece además la alternativa de mayores ganancias en cuanto la performance de las acciones de la sociedad emisora se **incrementa** por la mejor estructura de capital que ésta consiga y [por] el rendimiento de los proyectos o actividades a los que se destina el producido del empréstito”. En el mismo sentido se señaló que la implementación legal del citado mecanismo importaba dar “un paso esencial para la recreación del mercado de capitales sobre bases sólidas y estables, posibilitando la orientación de ahorro genuino hacia actividades productivas” (conf. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, año 1987, 38ª reunión - 18 de noviembre de 1987, págs. 4119/4120). Durante el debate parlamentario dicho objetivo fue puesto de relieve **incluso** por legisladores de otros sectores políticos, que apoyaron la iniciativa oficial. Así, el diputado Matzkin expresó que la finalidad del proyecto de ley era “otorgar a la empresa privada un instrumento más para ver si la podemos enmarcar en la patria productiva, sacándola de la patria financiera en la que hoy se desenvuelven innumerables actividades” (idem, 39ª reunión - 26 de noviembre de 1987, pág. 4155). De igual modo se pronunció el diputado Lamberto, quien sostuvo que “este Parlamento debe procurar que por medio de esta norma se capte ahorro nacional para financiar el desarrollo de empresas argentinas, pero a la vez debe ser implacable cuando ese ahorro se utilice para otros fines” (idem, pág. 4157).

Posteriormente, la ley 23.962 mejoró los beneficios impositivos contemplados en la ley 23.576 a fin de “producir un vigoroso crecimiento del mercado de títulos para sostener...el financiamiento no inflacionario del crecimiento de la producción”. En lo que resulta de interés para la solución de la causa, se eliminaron los “límites a las deducciones de intereses, actualizaciones, gastos y descuentos de emisión y colocación”—establecidos originalmente en el primer párrafo del art. 37 de la ley 23.576 en “un importe mayor del que surja de aplicar sobre el monto de los títulos emitidos, una actualización equivalente a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, con más el interés del ocho por ciento (8 %) anual”— y se habilitó la posibilidad de deducir en cada ejercicio la totalidad de los referidos intereses, actualizaciones, gastos y descuentos de emisión y colocación (confr. Informe de las Comisiones de Economía, de Legislación General, de Finanzas y de Presupuesto y Hacienda de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación sobre el proyecto de la ley 23.962, en: Diario de Sesiones

de la Cámara de Diputados de la Nación, año 1991, 6ª reunión - 22 de mayo de 1991, págs. 431, 432, 433). La finalidad de la reforma estuvo orientada a “repatriar capitales argentinos en el exterior” y a “financiar las inversiones productivas, aumentando el producto bruto interno y, por ende, la base imponible de las empresas” (conf. exposición del miembro informante del proyecto de ley diputado Domínguez, idem, pág. 446). En idéntico sentido el diputado Baglini señaló que con la reforma se pretendía que “las empresas cuenten con un título en condiciones de competir con los títulos públicos para conseguir financiamiento reproductivo, es decir, un financiamiento dirigido no hacia una actividad especulativa sino hacia una actividad productiva” (idem, pág. 452. El subrayado, en todos los casos, es del Tribunal).

ART. 1 DE LA LEY 11.683. INTERPRETACION DE LAS LEYES IMPOSITIVAS

14) Que cabe recordar que, en materia de interpretación de las leyes impositivas, el **art. 1º de la ley 11.683** (t.o. en 1998 y sus modificaciones) dispone que se debe atender al fin con el que han sido dictadas, criterio de hermenéutica que, con el alcance más amplio, ha sido reiterado por esta Corte al señalar que **es misión del intérprete indagar el verdadero sentido y alcance de la ley**, mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador, pues, cualquiera que sea la índole de la norma, **no hay método de interpretación mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad de aquella** (confr. Fallos: 308:215, considerando 9º y su cita, entre otros).

INTERPRETACION DEL ART. 37 DE LA LEY 23.576

LOS FONDOS OBTENIDOS CON LA EMISION DE OBLIGACIONES NEGOCIABLES DEBEN DESTINARSE AL FINANCIAMIENTO DE LAS ACTIVIDADES PRODUCTIVAS DE LA EMPRESA

15) Que de acuerdo con tales pautas, **cabe concluir que el art. 37 de la ley 23.576**, modificado por la ley 23.962, **admite la deducción de la totalidad de los intereses, actualizaciones, gastos y descuentos de emisión y colocación devengados por la obtención de los fondos provenientes de la colocación de las obligaciones negociables que cuenten con la autorización de la Comisión Nacional de Valores para su oferta pública, en la medida en que tales fondos sean aplicados al financiamiento de actividades productivas de la empresa emisora.**

CONCLUSION DE LA CSJN

16) Que, en esa inteligencia de la citada norma, **corresponde concluir que resulta inadmisibles la deducción practicada por la actora de los conceptos devengados con motivo de la obtención de los fondos provenientes de la emisión y colocación de las obligaciones negociables sub examine, pues tal como surge de lo expuesto precedentemente tales sumas no fueron destinadas a refinanciar pasivos afectados al desarrollo de actividades productivas de Supermercados Norte S.A., sino a cancelar el precio de compra de las acciones de CADESA a su anterior dueño.**

En efecto, como fue relatado en los considerandos 9º y 10 de la presente, la sociedad Supermarkets Acquisition S.A. —dedicada exclusivamente a realizar actividades de inversión— obtuvo los préstamos bancarios para efectuar aquella compra y canceló ese pasivo mediante la emisión de las obligaciones negociables meses antes de tomar las siguientes decisiones: disponer la fusión por absorción con CADESA; cambiar la denominación social por la de Supermercados Norte S.A. y reformar su estatuto social para adaptar el objeto a las actividades que venía desarrollando la sociedad absorbida, esto es, la instalación y explotación de supermercados, hipermercados y actividades afines, que constituye la fuente de las ganancias respecto de las cuales se pretende la deducción de los gastos impugnados.

Consecuentemente, **la aplicación de dichos fondos no cumple la finalidad necesaria de financiar actividades productivas de Supermercados Norte S.A.** que esa entidad debe considerar a los fines de la deducción válida de los mencionados intereses y gastos de la base imponible del impuesto a las ganancias, en los términos de la ley 23.576, modificada por la ley 23.962.

Por ello, y habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario y se **revoca la sentencia apelada**. Con costas de todas las instancias a la vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase”.

Jurisprudencia relacionada con la deducción del impuesto sobre los bienes personales

ALDREY FLORENCIO CNACAF SALA I DEL 12.06.2018

CEIDE NESTOR RAUL CNACAF SALA IV DEL 18.12.2012

BLAQUIER CARLOS PEDRO CNACAF SALA IV DEL 04.09.2013

DICTAMEN (DAT) 55/2002 DEL 31.05.2002

ALDREY FLORENCIO CNACAF SALA I DEL 12.06.2018

En materia de deducción del impuesto sobre los bienes personales, en el impuesto a las ganancias, se puede consultar los siguientes fallos de la CNACAF:

En el fallo “**Aldrey Florencio**” de la sala “I” de la CNACAF de fecha 12/06/2018, se trataba de la deducción del impuesto sobre los bienes personales en el impuesto a las ganancias. El tema en discusión era la afectación del gasto a la actividad gravada.

Se trataba del impuesto sobre los bienes personales que tributo por sus participaciones accionarias.

Téngase presente que por aplicación del art. 46 de la LIG, vigente en ese momento los dividendos eran rentas no computables.

El TFN no admitió la deducción del gasto.

La CNACAF tampoco admitió la deducción del gasto.

A la hora de impugnar la deducción del impuesto sobre los bienes personales, la CNACAF destaca que:

*“esta sala tiene dicho que es consustancial a la estructura del impuesto a las ganancias que el gravamen recaiga sobre la renta neta establecida en función de las deducciones que se practican sobre la renta bruta y que el gasto a deducir - que la ley conceptúa como **todo sacrificio económico o disminución de riqueza experimentada por el sujeto por la obtención de la ganancia gravada, o para poder obtenerla y mantener la fuente que la produce**- posea la aptitud de servir al propósito de obtener una renta alcanzada por el impuesto (confr. causa n° 28.437/2006 “DGI (autos Tonconogy, Sergio Enrique TF 23.078-I”, pronunciamiento del 5 de febrero de 2009; y su cita doctrinaria de Raimondi, Carlos, “Impuesto a las Ganancias”, ed. La Ley, 2007, pág. 607).*

Es decir que, donde exista un ingreso que forme parte de la base imponible del impuesto -renta neta-, existirán gastos deducibles si, simultáneamente, respetan la relación de causalidad legalmente ordenada.

En los hechos, resulta que el actor no declaró ni tributó el impuesto a las ganancias por los dividendos. Según las normas jurídicas aludidas en el considerando anterior -aplicables al ejercicio fiscal bajo examen (2007)-, las personas físicas no son sujetos responsables del gravamen por los ingresos que perciban como “dividendos” y, por esa razón, no deben incorporar esos ingresos en sus declaraciones juradas para la determinación de la ganancia neta, al no integrar esas sumas el resultado neto de la segunda categoría.

En función de ello, corresponde convalidar el criterio jurídico adoptado en la resolución determinativa y sostenido en el pronunciamiento recurrido, en tanto no resulta deducible el impuesto sobre los bienes personales abonado respecto de la tenencia accionaria, pues el artículo 82, inciso a), es claro al establecer que sólo pueden deducirse los impuestos que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias, situación que -como se vio- no ocurre con los dividendos.

La solución que aquí se adopta fue seguida por otras salas de esta cámara al resolver casos análogos al presente (conf. Sala IV, causas “Ceide, Néstor Raúl (TF 29894-I)” y “Blaquier, Carlos Pedro Tadeo (TF 28130-I) c/ DGI”, pronunciamientos del 18 de diciembre de 2012 y del 9 de abril de 2013, respecto de los cuales la Corte Suprema desestimó los recursos de queja interpuestos por los actores en las sentencias del 21 de agosto y del 15 de octubre de 2013, respectivamente; Sala V, causas “DGI (en autos Reynoso José TF 19.828-I)” y “Macchiavello, Silvia Adriana”, pronunciamientos del 4 y del 27 de septiembre de 2006, respectivamente)”.

CEIDE NESTOR RAUL CNACAF SALA IV DEL 18.12.2012

En el fallo “**Ceide Néstor Raul**” de la sala “IV” de la CNACAF de fecha 18/12/2012, se trataba de la deducción del impuesto sobre los bienes personales en el impuesto a las ganancias. El tema en discusión era la afectación del gasto a la actividad gravada.

Se trataba del impuesto sobre los bienes personales que tributo por sus participaciones accionarias.

Téngase presente que por aplicación del art. 46 de la LIG, vigente en ese momento los dividendos eran rentas no computables.

El TFN admitió la deducción del gasto.

La CNACAF no admitió la deducción del gasto.

A la hora de impugnar la deducción del impuesto sobre los bienes personales, la CNACAF destaca que:

“De acuerdo a lo dispuesto en el art. 80 de la ley sólo se pueden efectuar deducciones sobre las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina.

Al ser ello así no puede realizarse la deducción que la actora pretende, pues no existe declaración del contribuyente en estos períodos vinculada a sus rentas como accionista.

Según lo que dispone el art. 82 de la ley de impuesto a las ganancias se autoriza a deducir los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que producen ganancias.

En el caso no es deducible el impuesto sobre los bienes personales correspondiente a la tenencia de acciones en razón de que los dividendos no son computables.

Al respecto, cabe resaltar que el art. 46 del citado cuerpo normativo establece que los dividendos, así como las distribuciones en acciones de revalúos o ajustes contables, no serán incorporados por sus beneficiarios en la determinación de su ganancia neta.

Los dividendos no conforman renta de la segunda categoría, no son incorporados por sus beneficiarios en la determinación de la ganancia neta. Se asume que la sociedad pagadora tributó el impuesto. Al no ser incorporados y considerados no computables (art. 64 de la ley) no procede el prorrateo de gastos e intereses (art. 80 de la ley) (de conformidad con lo resuelto por la Sala V del fuero en la causa "Reynoso José" del 04/09/2006 y sus citas).

En conclusión, no sería procedente la deducción efectuada en el caso. Por ello, **corresponde hacer lugar a la apelación y revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal.** Con costas por su orden en ambas instancias en atención a la naturaleza compleja de la cuestión.

Por lo expuesto **SE RESUELVE:** revocar la resolución apelada, con costas en ambas instancias por su orden (art. 68, segunda parte del CPCCN)".

BLAQUIER CARLOS PEDRO CNACAF SALA IV DEL 04.09.2013

"el Tribunal Fiscal de la Nación revocó las resoluciones de la AFIP-DGI por las que se había determinado de oficio la obligación de la actora frente al impuesto a las ganancias por el período 2000. Impuso las costas en el orden causado.

consideró que, establecida la concatenación lógica entre el concepto de "pago único y definitivo" y las disposiciones contenidas en los arts. 46 y 64 de la ley del impuesto a las ganancias, **cabía concluir que el impuesto sobre los bienes personales efectivamente ingresado por la recurrente, correspondiente a las tenencias accionarias que dieron origen al pago de dividendos resultaba deducible a efectos de determinar la ganancia imponible,** de acuerdo con lo normado en el art. 81 Inc. a) de la ley del impuesto.

(..)

corresponde tratar la cuestión introducida por el Fisco con relación a lo resuelto por la anterior instancia en el sentido que **decide revocar el ajuste fiscal dispuesto respecto de las deducciones en la declaración jurada del impuesto a las ganancias efectuada por el contribuyente en concepto de impuesto a los bienes personales proporcionado a sus participaciones accionarias,** por no encontrarse dichos importes vinculados a actividades gravadas generadoras de ingresos no computables en cabeza de los accionistas.

De acuerdo a lo dispuesto en el art. 80 de la ley sólo se pueden efectuar deducciones sobre las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina.

Al ser ello así, **no puede realizarse la deducción que la actora pretende pues no existe declaración del contribuyente en estos períodos vinculada a sus rentas como accionista.**

Según lo que dispone el art. 82 de la ley de impuesto a las ganancias, se autoriza a deducir los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que producen ganancias. En el caso **no es deducible el impuesto sobre los bienes personales correspondiente a la tenencia de acciones en razón de que los dividendos no son computables.**

Al respecto, **cabe resaltar que el art. 46 del citado cuerpo normativo establece que los dividendos, así como las distribuciones en acciones de revalúos o ajustes contables, no serán incorporados por sus beneficiarios en la determinación de su ganancia neta. Los dividendos no conforman renta de la segunda categoría, no son incorporados por sus beneficiarios en la determinación de la ganancia neta.** Se asume que la sociedad pagadora tributó el impuesto. Al no ser incorporados y considerados no computables (art. 64 de la ley) no procede el prorrateo de gastos e intereses (art. 80 de la ley), de conformidad con lo resuelto por esta Sala en la causa "Ceide Néstor", sentencia del 18/12/2012 y por la Sala V del fuero en la causa "Reynoso José", sentencia del 04/09/2006 y sus citas.

En conclusión, no sería procedente la deducción efectuada en el caso. Por ello, **corresponde hacer lugar a la apelación y revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal.**

Por lo expuesto **SE RESUELVE:** revocar la resolución apelada, ...".

DICTAMEN (DAT) 55/2002 DEL 31.05.2002

"Sumario:

Si los bienes originasen rentas gravadas por el Impuesto a las Ganancias en cabeza del titular de las mismas, la proporción del Impuesto sobre los Bienes Personales que por ellos se ingrese, podrá deducirse como gasto en el primero de los gravámenes.

Contrariamente, si dichos bienes se encuentran exentos en el Impuesto a las Ganancias, no podrá deducirse el Impuesto sobre los Bienes Personales que por ellos se ingrese.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones remitidas por el Departamento de ..., originadas en las consultas vía Internet remitidas por los contribuyentes del asunto, con relación a la procedencia de la **deducción en el Impuesto a las Ganancias, de la proporción del Impuesto sobre los Bienes Personales que recae sobre determinados bienes afectados a la obtención de rentas gravadas, (v.g. plazos fijos en el exterior, inmuebles alquilados en el exterior, tenencias accionarias en el exterior, etc.).**

II. En principio, cabe mencionar que la cuestión planteada ha sido oportunamente tratada por este servicio asesor a través de las Actuaciones. N°... y N°... en las cuales se concluyó que, **en la medida que los bienes alcanzados por el Impuesto sobre los Bienes Personales, "... estén afectados a la producción de ganancias gravadas, darán lugar a la deducción de la parte del impuesto que recaiga sobre dichos bienes de acuerdo con lo previsto en el artículo 82 inciso a) de la ley de Impuesto a las Ganancias".** (HOY ART. 86 DE LA LIG)

Asimismo, cabe destacar que traído nuevamente a opinar este Departamento asesor sobre el tema en cuestión Actuaciones. N°... y N°... el mismo reiteró y ratificó que el impuesto en cuestión **"... será deducible, como gasto admitido para la determinación de la ganancia neta del sujeto pasivo, en la proporción correspondiente a los bienes productores de renta".**

Ello agrega, atento que al resultar la participación en el capital social caso bajo análsis en la actuación la fuente de la ganancia gravada, **"... el impuesto sobre aquella constituye un gasto necesario para su mantenimiento y permanencia, verificándose por la relación de causalidad exigida por el artículo 80 de la ley para la procedencia de su deducción".**

Concluyendo que **"... en tanto los títulos valores generen rentas sometidas al Impuesto a las Ganancias, podrá detraerse la parte proporcional del Impuesto sobre los Bienes Personales ingresado por el titular de tales bienes".**

OPINION DEL DICTAMEN

III. A partir de lo indicado, cabe analizar lo dispuesto en la ley de Impuesto a las Ganancias, la cual en su artículo 17 (HOY ART. 23 DE LA LIG) estipula que **"Para 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",** agregando, que **"En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto".**

Asimismo el artículo 80 (HOY ART. 83 DE LA LIG), establece que **"Los 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".**

Por su parte, el artículo 82 (HOY ART. 86 DE LA LIG) del mismo plexo legal, dispone que **"De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta Ley, también se podrán deducir: a) Los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias..."**.

Es decir, que **si los bienes producen rentas gravadas por el Impuesto a las Ganancias, la parte proporcional del Impuesto sobre los Bienes Personales que el titular de dichos bienes haya ingresado, puede ser deducida como gasto en el primero de los gravámenes citados".**

=====

Jurisprudencia relacionada con donaciones

DONACIONES

ASOCIACION CIVIL JOCKEY CLUB CSJN DEL 23.11.2004

En materia de deducción de donaciones, en el impuesto a las ganancias, se puede consultar el siguiente fallo de la CSJN:

En el fallo **"Asociación Civil Jockey Club"** de la CSJN de fecha 23/12/2004, se trataba de los topes establecidos en la LIG (ART. 85 INCISO C) para la deducción de las donaciones. El TFN y la CNACAF entendieron que la deducción no está sujeta a topes. La CSJN determinó que resultan de aplicación los topes establecidos en la LIG. (ART. 85 INCISO C).

"la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, afirmó que la deducción del monto donado por la actora al Municipio de San Isidro no se encontraba sujeta al límite del veinte por ciento (20%) de la ganancia neta del ejercicio, establecido por el artículo 74 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (HOY ART. 85 INCISO C) (t.o. 1974)". (HOY EL TOPE ES DEL 5% DE LA GANANCIA NETA)

La CSJN repasa la normativa aplicable en la LIG:

"6) Que el artículo 74, inciso c) de la ley 20628 (HOY ART. 85 INCISO C) (t.o. 1977 y sus modif. vigentes en el año 1984) establecía: "De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir:... c) las donaciones a los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales y a las instituciones comprendidas en los artículos 20, incisos e), f), g), realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del veinte por ciento (20%) de la ganancia neta del ejercicio. La reglamentación establecerá asimismo el procedimiento a seguir cuando las donaciones las efectúan sociedades de personas". (HOY EL LIMITE ES DEL 5% DE LA GANANCIAS NETA)

7) Que la letra de la ley no deja margen de duda en cuanto a que la limitación que establece a la deducción admitida resulta aplicable a todas las donaciones contempladas en ella. Ningún elemento hay en su texto que permita sostener válidamente que ese tope sólo rige respecto de las efectuadas a las entidades comprendidas en el artículo 20, incisos e), f) y g) de esa ley, y que, en cambio, las donaciones efectuadas a los Fiscos -Nacional, Provinciales o Municipales- son deducibles sin límite alguno".

En relación con la aplicación de los topes establecidos en la LIG, la CSJN entiende que:

“8) Que, por otra parte, **tampoco es admisible el argumento de que como la donación beneficia directamente a un Fisco -o al Estado "lato sensu"- no es razonable que se limite su deducción.**

En efecto, al tratarse de un impuesto sujeto al Régimen de Coparticipación no resulta objetable que el legislador fije ciertos límites a tales deducciones a fin de restringir la posibilidad de que por vía de donaciones a determinados Fiscos -en el "sub lite" el beneficiario es un Municipio- se altere el destino del producto del tributo más allá de la proporción en que la ley lo estima admisible, y que a tal efecto se fije el mismo tope -en cuanto a su posibilidad de deducción en el impuesto- que para las donaciones realizadas a instituciones religiosas, entidades civiles sin fines de lucro o mutualistas.

*En análogo orden de ideas **debe ponderarse que el cálculo de recursos de la Administración Nacional y las necesidades públicas que deben ser atendidas con ellos se fijan en la Ley Anual de Presupuesto**, de manera que es explicable que el legislador establezca topes a esa clase de deducciones en tanto importan dejar al arbitrio del particular el destino de la merma que representan en el producto del impuesto, con independencia de quién sea el beneficiario de la donación.*

*Por lo demás, es sabido que **no compete al Poder Judicial revisar el acierto o el error, la conveniencia o inconveniencia de las medidas adoptadas por el legislador** (Fallos: 246:340; 249:425, entre muchos otros), sino únicamente su adecuación a los principios y garantías constitucionales.*

9) *Que, al ser ello así, **el método hermenéutico seguido por el a quo no se concilia con el principio, reiteradamente afirmado por esta Corte, en cuanto a que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra**, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto legal (Fallos: 312:2078); y que **cuando ella no exige esfuerzo en su hermenéutica debe ser aplicada directamente**, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 311:1042), **máxime cuando, como ocurre en el "sub lite", la prescripción legal es clara**, no exige un esfuerzo de integración con otras disposiciones de igual jerarquía que integran el ordenamiento jurídico **ni plantea conflicto alguno con principios constitucionales.***

10) *Que, sólo a mayor abundamiento, cabe advertir que la presunta voluntad del legislador en que se basa la sentencia apelada es extraída por el a quo de las inferencias que efectúa a partir del examen de los antecedentes de leyes que introdujeron modificaciones en la Ley 11682 de Impuesto a los Réditos.*

Sin embargo, en lo referente a ley 20628 -que instituyó el impuesto a las ganancias- y sobre cuya aplicación versa la controversia, se limita a afirmar que ésta reprodujo, en su artículo 87, inciso c) (artículo 74, inciso c] en el t.o. en 1977), la norma respectiva de aquélla, según la reforma que le había introducido la ley 20046.

Más allá de que, como se señaló, el método hermenéutico empleado por la Cámara no es adecuado para decidir esta causa, no es admisible suponer que al aprobarse el texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el legislador de entonces haya persistido en la inconsecuencia -en el supuesto de haber ésta efectivamente existido en el régimen anterior- de no conciliar la letra de la ley con lo que sería su "intención", máxime cuando de los antecedentes parlamentarios de la ley 20628 surge que respecto del impuesto a las ganancias se procuraron restringir exenciones y deducciones".

=====

Jurisprudencia relacionada con la deducción del impuesto al valor agregado

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ANTARES TFN SALA A DEL 21.09.1992

ASCONA SA CIA. DE REASEGUROS CNACAF SALA II DEL 02.10.2007

ANTARES TFN SALA A DEL 21.09.1992

El contribuyente sujeto a verificación rectificó declaraciones juradas de impuesto al valor agregado, incorporando ventas (débito fiscal).

Luego producto de las rectificativas de IVA rectificó las declaraciones de impuesto a las ganancias, y se tomó el IVA como deducción por el criterio de lo devengado.

El fisco impugnó la deducción.

El TFN revocó la determinación de oficio.

El tema en discusión pasa por determinar el alcance de los términos "AJUSTE" y "DETERMINACION" en los términos del art. 24 de la LIG.

Para el TFN el término "ajustes" implica una previa determinación de oficio por parte del fisco.

Para el TFN la presentación de una declaración jurada rectificativa no constituye un ajuste.

Por lo tanto, el impuesto al valor agregado se deduce por lo devengado.

El Tribunal Fiscal de La Nación en la causa "**ANTARES S.A.**" de la Sala "**A**" de fecha **21.09.92** donde el contribuyente:

"a raíz de una verificación efectuada por la Dirección General Impositiva, en el año 1982 se aceptó el criterio de ésta de que en realidad tales bienes habían sido recibidos de manera definitiva y con carácter de pago a cuenta, razón por la cual rectificó las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de los años 1979 a 1982, incorporando esas ventas y abonando el impuesto resultante"

Y como consecuencia de ello:

"rectificó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los mismos períodos, en las cuales se incluyeron los resultados que habían originado tales ventas y se imputó al propio ejercicio, por el criterio de lo devengado, el impuesto al valor agregado que se abonó al tipificarse estas operaciones como alcanzables por el tributo".

El Tribunal Fiscal se aboca al análisis de los términos "ajuste" y "determinación" tipificados en el artículo 18 de la ley de impuesto al valor agregado, estableciendo en su sentencia:

"Que sentado ello cabe analizar la segunda de las razones invocadas por el Fisco Nacional, relativa a la interpretación del vocablo "ajuste". Al respecto resulta pertinente recordar lo expresado por la Alzada al confirmar el pronunciamiento precedentemente citado, cuando señala que "en cuanto al fondo del asunto, estimo que en el caso en estudio debe resolverse con arreglo al principio general contenido en el art. 17 de la ley 11682, conforme el cual deben imputarse al mismo ejercicio fiscal en que se obtienen los réditos, los gastos realizados en él para producirlos". No obsta a ello la disposición del art. 15, apartado 5º, del decreto reglamentario respectivo, a cuyo tenor "las diferencias de impuestos provenientes de ajustes se computarán en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinen o paguen, según fuese el método -devengado o percibido- adoptado por el contribuyente, dado que se refiere a la hipótesis de existir una determinación por parte del órgano fiscal. Cabe señalar en tal sentido, que los contribuyentes nunca realizan "ajustes", sino que, en su caso, pueden presentar "declaraciones juradas rectificativas". El "ajuste" supone necesariamente la intervención del ente recaudador, el cual, al practicarlo, realiza un verdadero acto de determinación sin perjuicio, claro está, de los recursos jurisdiccionales a que este acto pudiere dar lugar".

Como se puede apreciar el Tribunal sostiene un ajuste nunca puede provenir de una declaración jurada rectificativa presentada por el contribuyente, sino que necesariamente de una determinación de oficio realizada por el fisco.

Por lo tanto en el caso en discusión la deducción del impuesto al valor agregado debe realizarse en función del devengamiento del mismo y no en el ejercicio en que se presentaron las declaraciones rectificativas como pretendía el fisco.

Al respecto el Tribunal sostuvo que:

"para los contribuyentes que siguen el método de lo devengado, resulta indiferente que el pago se haya efectuado o no, a los efectos de su deducción en el balance impositivo, basta con que lo deban. En este caso la actora creía no tener obligación de abonar el impuesto al valor agregado y no lo hizo en tal oportunidad. Más ante una verificación del ente recaudador la actora revió su postura, en decir, la de considerar que los camiones usados que recibía en parte de pago no eran recibidos, como pensaba, en consignación, lo que implicaba que su actuación se reducía a la de simple intermediación, admitiendo, entonces, que adquiría la propiedad de los mismos. Con esto quedó establecido que en los ejercicios aquí en debate la accionante era deudora del impuesto, aunque ella lo ignorara entonces y hasta pensara lo contrario. Estas últimas circunstancias no son suficientes como para alterar el sistema seguido para la tributación. En tales ejercicios se debía el impuesto y, por ende, existía el derecho a deducirlo de sus balances correspondientes al que grava las ganancias (conf. Doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Chicago Bridge & Iron Sa. Argentina" s/apelación (impuesto a los réditos), 30-4-73 y por Cámara Federal, Sala Contencioso-Administrativo in re "Foniemán Hnos. S.A.I.C.A." de fecha 6-9-65)".

ASCONA SA CIA. DE REASEGUROS CNACAF SALA II DEL 02.10.2007

EL SALDO A FAVOR TECNICO DE IVA NO ES UN GASTO DEDUCIBLE EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El fisco impugnó la deducción del saldo a favor técnico de impuesto al valor agregado.

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto también confirmó la determinación de oficio.

Para la CNACAF los créditos fiscales no son un gasto deducible. Aun cuando la recuperación de los créditos fiscales sea improbable, ello no los convierte en gastos. La deducción no se encuentra previsto en la normativa aplicable.

"I. Que a fojas 1440/1450 y 1456/1457 el Tribunal Fiscal de la Nación, decidió:

(..)

2) Confirmar en todas sus partes las resoluciones apeladas en autos que originaran los expedientes 14.762-I, 14.763-I, 18.248-I y 18.578-I, con costas,

(..)

Para así decidir, precisó que el fondo del asunto consistía en establecer si es admisible o no el temperamento adoptado por la recurrente, que por haber tenido en el curso de los ejercicios 1990 a 1994 saldos a su favor en el impuesto al valor agregado, que resultaron del exceso de créditos fiscales provenientes de compras gravadas por sobre los débitos fiscales correspondientes a ventas gravadas, constituyó una previsión denominada "IVA - Saldos técnicos de dudosa realización", que involucraba créditos fiscales no aplicados y sus actualizaciones, a los que acordó el carácter y atribuyó el efecto de gastos o quebrantos.

En ese orden, detalló la normativa que regula el impuesto al valor agregado, especialmente los mecanismos relativos a la compensación de los créditos con débitos fiscales, y concluyó que no se encuentra legalmente admitida para los sujetos pasivos del gravamen una conducta como la seguida por la recurrente. Agregó que la incobrabilidad siempre debe ser consecuencia de hechos o situaciones vinculadas a condiciones particulares y específicas del deudor, no del acreedor y que él determina, como resulta de la afirmación que la apelante formula en el sentido que su actividad habrá de impedirle recuperar por compensación el crédito fiscal.

(..)

SENTENCIA DE LA CNACAF

IV. Que tal como quedó planteada la cuestión a resolver, consiste en determinar si la conducta de la recurrente, que dedujo de su liquidación de ganancias la cuenta que denominó "IVA - saldos técnicos de dudosa recuperación", resultó ajustada a derecho, o si en cambio, como decidió el Tribunal Fiscal de la Nación, ese proceder es inadmisibles y en consecuencia corresponde confirmar los actos determinativos de la Dirección General Impositiva.

(..)

V. Que, en los términos expuestos, conviene precisar que los créditos fiscales cuya recuperación era puesta en duda por la actora, no constituye un gasto para la empresa, independientemente de cómo ella defina su naturaleza jurídica. En efecto, aun cuando sostenga que su recuperación era improbable, de todos modos ello no convirtió créditos en gastos.

Que, se señaló que si la ley lo admite, cuando no sean gastos también podrían deducirse esas erogaciones que disminuyan el patrimonio gravado. Sin embargo, el supuesto de autos no se encuentra previsto en la normativa aplicable y, como lo entendió el Tribunal a quo, sólo resulta comparable al caso de las provisiones para malos créditos.

Que al respecto, se ha expresado que los requisitos para la deducción de los deudores incobrables son los siguientes: que los créditos tengan origen en operaciones comerciales propias del giro del contribuyente, que se verifique alguno de los parámetros de incobrabilidad comprendidos en la normativa y que la referida incobrabilidad corresponda al ejercicio en que se produzca [conf. Sala V, expte. 24.084/06 "DGI (En Autos "BBVA TF 192323-I)", 3/10/2006].

Lo expuesto sobre el punto en el pronunciamiento en crisis resiste incólume la crítica del apelante, porque, más allá de la postura que sostiene, lo cierto es que la incobrabilidad debe determinarse en función de la situación del deudor y no a la luz de la propia actuación del acreedor quien indefectiblemente contaba con créditos contra el Fisco y la solvencia de éste no ha sido cuestionada.

MOTIVO POR EL CUAL SE GENERARON LOS SALDOS A FAVOR TECNICOS

VI. Que, cabe agregar, no puede dejar de advertirse lo informado en la pericia obrante a fojas 69/95 del expediente 1708/93 -ganancias- en punto a que la abultada acumulación de saldos técnicos a favor de la responsable, se habría generado a partir de la actualización de saldos que arrojaban las respectivas declaraciones juradas del impuesto al valor agregado que se encontrarían integradas, en proporción considerable, por créditos fiscales provenientes de notas de débito emitidas en el ejercicio 1990 por el principal proveedor de aquella -la empresa vinculada Derivados San Luis SA-, en concepto de intereses por montos elevadísimos, que superaban ampliamente los valores de las facturas cuyos saldos financiaban. Que, con posterioridad, tales notas de débito fueron parcialmente anuladas, pero no alcanzaron a compensar los créditos fiscales generados por dichos costos financieros. Tales notas de débitos se originaron por compras de insumos vinculadas a ventas al exterior las cuales representaban el 86,28% y el 69,81% del total de las operaciones efectuadas por la responsable en los ejercicios fiscales 1990 y 1991, respectivamente. El reintegro por el IVA contenido en dichas notas no fue solicitado por la firma en los términos del artículo 41 de la ley del gravamen, hecho que, a criterio de los peritos actuantes, se habría derivado en los abultados saldos técnicos y sus actualizaciones -conf. fs. 109 res. 112/95 cuerpo mencionado-.

Que en ese contexto, conviene destacar que estando los créditos fiscales por IVA referidos mayoritariamente a operaciones de exportación y en condiciones de solicitar el tratamiento del artículo 41 de la ley 23349, esos créditos podían además de compensarse con débitos futuros, ser acreditados frente a otros tributos a cargo del Organismo Recaudador, o solicitada su devolución o transferencia a terceros, tal como la propia DGI expresó en la resolución mencionada.

LA DEDUCCION CARECE DE SUSTENTO LEGAL

VII. Como corolario, los agravios del recurrente no logran desvirtuar las conclusiones del decisorio en crisis, por cuanto como se ha visto, la deducción pretendida carece de sustento legal. En consecuencia, corresponde que en este aspecto se desestime la apelación y se confirme la resolución recurrida en cuanto confirmó a su vez los actos determinativos cuestionados, en lo que hace al impuesto, la actualización y los intereses.

(..)

XII. Por todo lo expuesto, el Tribunal

RESUELVE:

Desestimar la apelación interpuesta a fs. 1463, con costas a la vencida (art. 68 del CPCC). ASÍ SE DECIDE".

=====

Capítulo 14. DEDUCCIONES NO ADMITIDAS.

INDICE

Deducciones no admitidas

Los gastos personales y de sustento del contribuyente

Los intereses por capitales invertidos en sociedades simples o residuales y en explotaciones unipersonales

El sueldo del cónyuge o pariente

El impuesto a las ganancias

Los sueldos de directores que actúen en el extranjero y los honorarios por asesoramiento técnico financiero prestados desde el exterior

Las inversiones y mejoras

Las utilidades

Las amortizaciones de llaves y marcas

Las donaciones no deducibles. Las prestaciones de alimentos. Las liberalidades

Las pérdidas por operaciones ilícitas y cohecho

El fondo para constituir le reserva legal

Amortizaciones y gastos de automóviles

Jurisprudencia sobre la deducción de gastos de automóvil

Janssen Cilag Farmacéutica SRL CSJN del 29.11.2011

Roux Ocefa SA CSJN del 29.11.2011

Instituto de Sanidad Ganadera S.R.L. C.N.A.C.A.F. Sala "IV" del 12.08.09

Janssen Cilag Farmacéutica SRL CNACAF Sala V del 21.08.2007

Bayer S.A. C.N.A.C.A.F. Sala II" del 09.10.07

EMI Odeon SAlyC C.N.A.C.A.F. Sala "I" del 28-03-06

Asege S.A. C.N.A.C.A.F. Sala "I" del 12-09-03

Automóviles adaptados para transporte de carga

ABS Argentina SA CNACAF Sala III del 25.10.2022

Astori Hector Eduardo TFN Sala D del 30.12.1998

Roemmers SAICF CNACAF Sala IV del 10.07.2025

Las retribuciones por la explotación de marcas y patentes de sujetos del exterior

Intereses y multas

Jurisprudencia en materia de deducción de multas

Empresa Distribuidora La Plata SA TFN Sala C del 28.11.2022

Loma Negra C.I.A.S.A. TFN Sala C del 29.12.2021

Edesal SA CSJN del 20.02.2025

Edesal SA CNACAF Sala II del 80.11.2022

Sujetos incluidos en el "Repsal"

Impugnación del gasto por no actuar como agente de retención

Jurisprudencia

San Juan SA CSJN del 27.10.2015

André Luis Enrique TFN Sala B del 14.03.2017

Kalina SA TFN Sala B del 21.09.2018

Muelle Ocho SA CNACAF Sala III del 19.09.2024

Limitación de la deducción del gasto de proveedores monotributistas

Art. 29 de la ley de monotributo

Art. 43 del decreto reglamentario de la ley de monotributo

Art. 72 de la R.G. 4.309

Jurisprudencia respecto de la deducción de proveedores monotributistas

Golba Construcciones SA CNACAF Sala V del 30.09.2008

SMG Life Compañía de Seguros de Retiro SA TFN Sala B del 13.11.2023

=====

DEDUCCIONES NO ADMITIDAS

Art. 92 de la LIG

El **art. 92 de la LIG**, enumera las deducciones no admitidas.

LOS GASTOS PERSONALES Y DE SUSTENTO DEL CONTRIBUYENTE

Art. 92 inciso a) de la LIG

La ley 27.617 (B.O.21.04.2021) modifica el inciso a) del art. 92 de la LIG

a) Los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, **salvo aquellos autorizados expresamente por esta ley**.

ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.617 EL ART. 92 INCISO A) DE LA LIG ESTABLECIA QUE:

a) Los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, salvo lo dispuesto en los artículos 29 (GASTOS DE SEPELIO) y 30 (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCIÓN ESPECIAL).

Art. 225 del D.R. de la LIG

Solo resultan deducibles los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, que resulten comprendidos en:

El artículo 29 de la LIG (GASTOS DE SEPELIO)

El artículo 30 de la LIG (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCIÓN ESPECIAL)

En los incisos f) (APORTES JUBILATORIOS), inciso g) (HONORARIOS MEDICOS) e inciso h) (ALQUILER DEL INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACION) del artículo 85 de la LIG.

=====

LOS INTERESES POR CAPITALS INVERTIDOS EN SOCIEDADES SIMPLES O RESIDUALES (EX SOCIEDADES DE HECHO) Y EN EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

Art. 92 inciso b) de la LIG

b) Los intereses de los capitales invertidos por el dueño o socio de las empresas incluidas en el artículo 53, incisos b) (LAS DEMAS SOCIEDADES) e inciso d) (EXPLOTACIONES UNIPERSONALES), como las sumas retiradas a cuenta de las ganancias o en calidad de sueldo y todo otro concepto que importe un retiro a cuenta de utilidades.

A los efectos del balance impositivo las sumas que se hubiesen deducido por los conceptos incluidos en el párrafo anterior, deberán adicionarse a la participación del dueño o socio a quien corresponda.

=====

EL SUELDO DEL CONYUGE O PARIENTE

Art. 92 inciso c) de la LIG

c) La remuneración o sueldo del cónyuge o pariente del contribuyente.

LIMITE MAXIMO PARA LA DEDUCCION

Cuando se demuestre una efectiva prestación de servicios, se admitirá deducir la remuneración abonada en la parte que **no exceda a la retribución que usualmente se pague a terceros por la prestación de tales servicios, no pudiendo exceder a la abonada al empleado -no pariente- de mayor categoría**, salvo disposición en contrario de la AFIP.

=====

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 92 inciso d) de la LIG

d) El impuesto de esta ley (EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS)

y cualquier **impuesto sobre terrenos baldíos y campos que no se exploten**.

Comentario:

Respecto de la deducción de los intereses resarcitorios del impuesto a los réditos, la **CSJN** admitió su deducción en el fallo "**Sociedad Argentina de Edificación SA**" de fecha 12/07/1967.

Lo expuesto resulta de aplicación en el caso del impuesto a las ganancias.

=====

LOS SUELDOS DE DIRECTORES QUE ACTUEN EN EL EXTRANJERO Y LOS HONORARIOS POR
ASESORAMIENTO TECNICO FINANCIERO PRESTADO DESDE EL EXTERIOR

Art. 92 inciso e) de la LIG

SUELDOS A DIRECTORES QUE ACTUEN EN EL EXTRANJERO

e) **Las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios**, consejos u otros organismos **que actúen en el extranjero**,

HONORARIOS POR ASESORAMIENTO TECNICO PRESTADO DESDE EL EXTERIOR

y los **honorarios y otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero** o de otra índole **prestado desde el exterior**,

EL REGLAMENTO DEBE ESTABLECER LOS LIMITES

En los montos que excedan de los límites que al respecto fije la reglamentación.

Art. 228 del D.R. de la LIG

HONORARIOS POR ASESORAMIENTO TECNICO FINANCIERO PRESTADO DESDE EL EXTERIOR

Art. 228 primer párrafo del D.R. de la LIG

La deducción en concepto de honorarios u otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole **prestado desde el exterior, no podrá exceder alguno de los siguientes límites:**

a) **El tres por ciento (3%) de las ventas** o ingresos que se tomen como base contractual para la retribución del asesoramiento;

b) **El cinco por ciento (5%) del monto de la inversión** efectivamente realizada con motivo del asesoramiento.

SUELDOS DE DIRECTORES QUE ACTUEN EN EL EXTRANJERO

Art. 228 segundo párrafo del D.R. de la LIG

La deducción por remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos -de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país- **que actúen en el extranjero, no podrá superar en ningún caso los siguientes límites:**

SI SE DISTRIBUYEN DIVIDENDOS

I) **hasta el doce con cincuenta centésimos por ciento (12,50%) de la utilidad comercial** de la entidad, **en tanto esta haya sido totalmente distribuida como dividendos;**

SI NO SE DISTRIBUYEN DIVIDENDOS

II) **hasta el dos con cincuenta centésimos por ciento (2,50%) de la utilidad comercial** de la entidad, **cuando no se distribuyan dividendos.**

Este porcentaje se incrementará proporcionalmente a la distribución hasta alcanzar el límite del inciso anterior.

UTILIDAD COMERCIAL A TENER EN CUENTA PARA APLICAR EL PORCENTAJE

Art. 228 tercer párrafo del D.R. de la LIG

En ambos supuestos la utilidad comercial a considerar será la correspondiente al ejercicio por el cual se pagan las remuneraciones.

FACULTAD DE LA AFIP

Art. 228 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

La AFIP podrá, en los casos en que la modalidad de las operaciones no encuadre en alguno de los presupuestos indicados precedentemente, fijar otros índices que limiten el máximo deducible por los conceptos señalados.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 228 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Cuando el pago de las prestaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 104 de la LIG (PAGO A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR POR CONTRATOS DE TRANSFERENCIA DE TECNOLOGIA), comprenda retribuciones por

asesoramiento técnico y otras remuneraciones contempladas en el presente artículo, **deberá efectuarse la separación pertinente** a fin de encuadrarlas en las disposiciones precedentes.

=====

LAS INVERSIONES Y MEJORAS

Art. 92 inciso f) de la LIG

f) Las sumas invertidas en la adquisición de bienes y en mejoras de carácter permanente y demás gastos vinculados con dichas operaciones, salvo los impuestos que graven la transmisión gratuita de bienes.

Tales gastos integrarán el costo de los bienes a los efectos de esta ley.

DEFINICION DE MEJORAS

Art. 230 del D.R. de la LIG

Se reputan mejoras, **no resultando deducibles como gasto**, a aquellas erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento del bien.

LA MEJORA DEBE SUPERAR EL 20% DEL VALOR RESIDUAL DEL BIEN

Se presume que revisten el carácter de mejoras cuando su importe, en el ejercicio de la habilitación, supere el veinte por ciento (20%) del valor residual del bien, ajustado de acuerdo con las disposiciones de los artículos 62 o 63 de la LIG (COSTO COMPUTABLE EN RENTAS DE TERCERA CATEGORIA), según corresponda.

AMORTIZACION DE LAS MEJORAS

Las mejoras, cuando corresponda, **se amortizarán en el lapso de vida útil que reste al bien respectivo y a partir del ejercicio de su habilitación**, inclusive.

=====

LAS UTILIDADES

Art. 92 inciso g) de la LIG

g) Las utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales o a reservas de la empresa cuya deducción no se admite expresamente en esta ley.

Art.231 del D.R. de la LIG

En el balance impositivo solo se deducirán las reservas expresamente admitidas por la ley.

Por consiguiente, **no son deducibles otras reservas o provisiones**, aun cuando fuesen creadas por disposición de organismos oficiales.

=====

LAS AMORTIZACION DE LLAVES Y MARCAS

Art. 92 inciso h) de la LIG

h) La amortización de llave, marcas y activos similares.

=====

LAS DONACIONES NO DEDUCIBLES EN IMPUESTO A LAS GANANCIAS. LAS PRESTACIONES DE ALIMENTOS Y LAS LIBERALIDADES

Art. 92 inciso i) de la LIG

i) Las donaciones no comprendidas en el artículo 85, inciso c), **las prestaciones de alimentos**, ni **cualquier otro acto de liberalidad** en dinero o en especie.

=====

LAS PERDIDAS POR OPERACIONES ILICITAS Y COHECHO

Art. 92 inciso j) de la LIG

j) **Las pérdidas generadas por** o vinculadas con **operaciones ilícitas**, comprendiendo las erogaciones vinculadas con la comisión del **delito de cohecho**, incluso en el caso de funcionarios públicos extranjeros en transacciones económicas internacionales.

=====

EL FONDO PARA CONSTITUIR LA RESERVA LEGAL

Art. 92 inciso k) de la LIG

k) Los beneficios que deben separar las sociedades para constituir el fondo de reserva legal.

=====

AMORTIZACION Y GASTOS DE AUTOMOVILES

Art. 92 inciso l) de la LIG

AMORTIZACIONES

Art. 92 inciso l) primer párrafo de la LIG

l) **Las amortizaciones** y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 86 de la LIG, **correspondientes a automóviles** y el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing),

En la medida que excedan lo que correspondería deducir con relación a automóviles **cuyo costo de adquisición, importación o valor de plaza**, si son de propia producción o **alquilados con opción de compra, sea superior a la suma de pesos veinte mil (\$ 20.000) -neto del impuesto al valor agregado-**, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato según corresponda.

GASTOS DEL AUTOMOVIL

Art. 92 inciso l) segundo párrafo de la LIG

Tampoco serán deducibles los gastos en combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y en general todos los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles que no sean bienes de cambio, **en cuanto excedan la suma global que, para cada unidad, fije anualmente la AFIP.**

La AFIP a través de la **R.G. 94/1998**, fijó el monto en **\$ 7.200**.

CASOS EN LOS CUALES LOS GASTOS DEL AUTOMOVIL SON DEDUCIBLES

Art. 92 inciso l) último párrafo de la LIG

Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los **automóviles cuya explotación constituya el objeto principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).**

DEFINICION DE AUTOMOVIL

Art. 232 del D.R. de la LIG

Deberá entenderse por "automóvil" a los vehículos definidos como tales por el **inciso a) del artículo 5 de la ley 24.449.**

LEY DE TRANSITO

El art. 5 inciso a) de la ley 24.449, define como "automóvil" a:

"el automotor para el transporte de personas de hasta 8 (ocho) plazas (excluido el conductor) con 4 (cuatro) o más ruedas, y los de 3 (tres) que excedan los 1.000 (mil) kilogramos de peso".

DEFINICION DE SIMILARES

Art. 232 del D.R. segundo párrafo de la LIG

Deberá entenderse que la expresión "similares" está dirigida a aquellos sujetos que se dediquen a la **comercialización de servicios para terceros**, mediante una remuneración, en las condiciones y precios fijados por las empresas para las que actúan, quedando el riesgo de las operaciones a cargo de estas.

Comentario:

El ejemplo por excelencia es el **productor de seguros**, ya que comercializa los seguros que brinda la compañía de seguros.

JURISPRUDENCIA SOBRE LA DEDUCCION DE GASTOS DE AUTOMOVIL

GASTOS DE AUTOMOVIL

JANSSEN CILAG FARMACEUTICA SRL CSJN DEL 29.11.2011

ROUX OCEFA SA CSJN DEL 29.11.2011

INSTITUTO DE SANIDAD GANADERA S.R.L. C.N.A.C.A.F. SALA "IV" DEL 12.08.09

BAYER S.A. C.N.A.C.A.F. SALA II" DEL 09.10.07

EMI ODEON SAIyC C.N.A.C.A.F. SALA "I" DEL 28-03-06

ASEGE S.A. C.N.A.C.A.F. SALA "I" DEL 12-09-03

ABS ARGENTINA SA CNACAF SALA III DEL 25.10.2022

ASTORI HECTOR EDUARDO TFN SALA D DEL 30.12.1998

ROEMMERS SAICF CNACAF SALA IV DEL 10.07.2025

En materia de deducción de gastos de automóvil, se puede consultar los siguientes fallos de la CSJN:

JANSSEN CILAG FARMACEUTICA SRL CSJN DEL 29.11.2011

En el fallo "**Janssen Cilag Farmacéutica SRL** de la CSJN de fecha 29/11/2011, se trataba de se trataba de los gastos de automóvil de un laboratorio.

Se trataba de autos del laboratorio que utilizaban los agentes de propaganda médica, empleados del laboratorio.

El TFN no admitió la deducción del gasto y tampoco el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

La CNACAF tampoco admitió la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias ni el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

La CSJN no admitió la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias ni el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

"El Tribunal Fiscal de la Nación, en lo que interesa, confirmó las resoluciones determinativas de oficio en cuanto ajustaron las obligaciones tributarias de la actora en el impuesto a las ganancias -períodos 1996, 1997 y 1998- y en el impuesto al valor agregado -períodos fiscales enero a diciembre de 1997, febrero a septiembre, noviembre y diciembre de 1998- (fs. 269/274).

Para así decidir sostuvo que la actora no podía deducir como gastos en el impuesto a las ganancias ni computar en su liquidación del impuesto al valor agregado los créditos fiscales comprendidos en las erogaciones realizadas por los agentes de propaganda médica -empleados suyos en relación de dependencia- para el mantenimiento de los automóviles de propiedad de la empresa (reparación, lavado, combustible y otros) utilizados para promocionar sus productos, en razón de que la empresa no cumplía con la condición prevista en la ley 24.475 relativa a tener "como objeto principal el transporte de cosas o personas" y agregó que "tampoco se encontraría imposibilitada de desarrollar su actividad (fabricación o venta de productos farmacéuticos o veterinarios) si no contara con los rodados en cuestión" (fs. 272 vta.).

"La Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Para pronunciarse en el sentido indicado, señaló que la actora no había demostrado "que la utilización de los automóviles por parte de los agentes de propaganda médica formaba parte de la actividad principal de la empresa" (fs. 404 vta.) ni tampoco su necesidad de tales vehículos para cumplir el citado rol promocional".

La CSJN entiende que:

"Que la actora sostiene, en síntesis, que el uso de automóviles constituye un elemento esencial e imprescindible para el desarrollo de las tareas de los agentes de propaganda médica, actividad que -según afirma- integra el objeto principal de la empresa (fs. 464 vta./468 vta.). En tal sentido aduce que una adecuada exégesis de la ley 24.475 - consistente en limitar la conducta abusiva de los contribuyentes de computar amortizaciones y deducir gastos de automóviles en forma extraña a la realidad económica- le permite efectuar la deducción de los conceptos impugnados y tomar el crédito fiscal en los tributos antes mencionados (fs. 468 vta./470 vta.). Por otra parte, afirma que resulta arbitrario negar la similitud entre el viajante de comercio y el agente de propaganda médica.

5°) Que las leyes del impuesto a las ganancias y al valor agregado fueron modificadas con similar alcance por la ley 24.475 que restringió la deducción de los gastos de automóviles y el correspondiente cómputo del crédito fiscal.

El criterio que guió esa modificación legislativa -aplicable en los períodos sobre los que versa esta causa- consistió en considerar respecto del primero de los impuestos que tales gastos "no forman parte de las variables a considerar para la determinación de la renta neta, puesto que constituyen en realidad, conforme a la experiencia de aplicación del tributo, gastos particulares o disposición de rentas" y en cuanto al segundo que se trata de "erogaciones imputables al ámbito del uso o disposición de ingresos o rentas" que no habilitan el cómputo del respectivo crédito fiscal (cfr. Mensaje del Poder Ejecutivo del 1° de marzo de 1995, Diario de Sesiones, Cámara de Diputados de la Nación, 8a reunión - 2a sesión ordinaria - 22 de marzo de 1995, pág. 673).

6°) Que de tal manera se incorporó el inciso l al art. 88 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y modificaciones) que quedó redactado de la siguiente forma: "No serán deducibles, sin distinción de categorías: ... l) Las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 82 cuando se trate de automóviles, el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing) y los gastos de cualquier naturaleza originados por dichos bienes (reparación, mantenimiento, patente, seguro, combustible, etc.)"

"Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los automóviles cuya explotación constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)."

La CSJN concluye que:

"8°) Que de las normas transcriptas resulta que el cómputo de los precitados conceptos sólo se encontraba admitido para los contribuyentes respecto de los cuales "...la explotación de dichos bienes constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)" extremo que no se verifica respecto de Janssen Cilag Farmacéutica - entonces S.R.L.- ya que se trata de un "laboratorio de especialidades medicinales" (fs. 92) y resulta indudable que el objeto principal de su actividad no reside en la explotación de automóviles, pues se dedica a la elaboración, industrialización y comercialización de productos farmacéuticos, medicinales y químicos, entre otros (cfr. contrato constitutivo y estatuto social agregado a fs. 9/21).

9°) Que por lo demás -y dada la similar regulación del punto objeto de controversia en las leyes del impuesto a las ganancias y del tributo al valor agregado- corresponde remitirse, por razones de brevedad, a los fundamentos de la sentencia dictada en la fecha en la causa R.933.XLIV "Roux Ocefa S.A. (TF 18.882-I) c/ DGI", los que, por lo antes dicho, resultan pertinentes respecto de ambos gravámenes, pese a que en tal precedente la controversia ante esta Corte haya quedado limitada al IVA".

ROUX OCEFA SA CSJN DEL 29.11.2011

En el fallo "Roux Ocefa SA" de la CSJN de fecha 29/11/2011, se trataba de se trataba de los gastos de automóvil de un laboratorio, así como del cómputo del crédito fiscal.

Se trataba de autos de los agentes de propaganda médica y de autos del laboratorio.

El TFN admitió la deducción del gasto y el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

La CNACAF también admitió la deducción del gasto y el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

La CSJN no admitió el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, y no se expidió respecto de la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias.

Sostuvo la señora procuradora fiscal:

"A fs. 509/523 vta., luce el recurso extraordinario interpuesto por la AFIP.

De forma preliminar, sostuvo que el único ítem que cuestiona en esta instancia es el referido a la impugnación del crédito fiscal en el IVA correspondiente a los gastos de los automotores de dominio de los agentes de propaganda médica, consintiendo los demás aspectos".

Recordemos los argumentos de la CJSN, ya que si bien fueron expresados en materia de impuesto al valor agregado, resultan de utilidad para el impuesto a las ganancias.

"A mi modo de ver, hay que destacar que entre otros extremos, se halla fuera de debate en el sub lite que: 1) la actora se dedica a la fabricación, venta y comercialización de ciertos productos farmacéuticos y medicinales; 2) que realiza sus ventas a través de agentes de propaganda médica, 3) que éstos, sin excepción, revisten como empleados bajo relación de dependencia.

En tales circunstancias, estimo que la excepción que invocaron los tribunales de grado deviene inaplicable para el caso de la actora toda vez que ella, en sí, no es viajante de comercio ni puede reputarse asimilable a ellos.

Efectivamente, colocando en su juicio la situación ahora planteada, no se trata aquí del crédito fiscal que puedan obtener los agentes de propaganda médica por operaciones que ellos realicen en tal carácter, sino de operaciones realizadas por Roux Ocefa S.A. - si bien provenientes de automotores de propiedad de aquellos, hecho que resulta indiferente para la solución del punto-, **empresa que no es viajante de comercio, ni se puede asimilar a tal categoría bajo punto de vista alguno, como erróneamente lo postularon la actora y las instancias anteriores.**

Debe tenerse presente que **cuando la letra de la ley no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que exceden las circunstancias del caso expresamente contemplado en la norma (arg. Fallos: 324:291 y 1740: 326:756) ya que, de otro modo, podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivaliese a prescindir de su texto (conf. Doctrina de Fallos: 324:2885; 325:830).**

Considero que estas directrices son aplicables a la especie, máxime cuando la actora no ha puesto en tela de juicio, en momento alguno, la constitucionalidad de la norma que sustenta el ajuste fiscal".

Concluyó la CSJN:

“Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad, con exclusión de lo expresado en su punto VII.

Por ello, de conformidad, en lo pertinente, con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, y se revoca la sentencia apelada en los términos que resultan de lo expresado en los puntos I a VI del referido dictamen. Con costas. Notifíquese y devuélvase a fin de que el tribunal a quo, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo resuelto en la presente”.

Resumen de la jurisprudencia de las distintas salas de la CNACAF hasta el momento en que se expide la CSJN el 29/11/2011:

A FAVOR DE LA DEDUCCION

INSTITUTO DE SANIDAD GANADERA S.R.L. C.N.A.C.A.F. SALA “IV” DEL 12.08.09

BAYER S.A. C.N.A.C.A.F. SALA II” DEL 09.10.07

EN CONTRA DE LA DEDUCCION

JANSSEN CILAG FARMACEUTICA SRL C.N.A.C.A.F. SALA “V” DEL 21.08.07

EMI ODEON SAIyC C.N.A.C.A.F. SALA “I” DEL 28-03-06

ASEGE S.A. C.N.A.C.A.F. SALA “I” DEL 12-09-03

AUTOMOVIL ADAPTADO PARA EL TRANSPORTE DE CARGAS

ABS Argentina SA CNACAF Sala III del 25.10.2022

Deducción de Amortizaciones y gastos de automóvil
Cómputo de crédito fiscal de automóvil
Peugeot Partner Patagónica acondicionada para transportar termos criogénicos con semen bovino para inseminación artificial

ACTIVIDAD VENTA AL POR MAYOR DE SEMEN DE GANADO BOVINO PARA INSEMINACION ARTIFICIAL

SE TRATA DE 38 PEUGEOT PARTNER PATAGONICA QUE SE HABIAN ADAPTADO PARA EL TRANSPORTE DE TERMOS CRIOGENICOS CON SEMEN BOVINO A TEMPERATURAS BAJO CERO

COMPUTO DE AMORTIZACIONES Y GASTOS

COMPUTO DE CRÉDITO FISCAL

EL TFN REVOCO LA DETERMINACION DE OFICIO

LA CNACAF CONFIRMA LA SENTENCIA DEL TFN

*“Que la empresa ABS Argentina SA tiene como **actividad principal la venta al por mayor de semen de ganado bovino utilizado para la inseminación artificial**. En las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de julio 2007 a junio 2010 y en las declaraciones juradas de impuesto a las ganancias de los ejercicios 2008 a 2010, ABS Argentina SA **computó gastos, amortizaciones y créditos fiscales** respecto de treinta y ocho rodados de la marca Peugeot modelo Partner Patagónica, que utilizaba para la entrega de los productos a sus clientes.*

EL TFN REVOCO LA DETERMINACION DE OFICIO

*Como consecuencia de ello, la AFIP realizó una inspección. En el año 2013, la AFIP dictó dos actos administrativos mediante los cuales impugnó las declaraciones juradas presentadas por ABS Argentina SA, determinó de oficio las obligaciones impositivas, con más los intereses resarcitorios y multas por los impuestos omitidos. Contra aquel acto, ABS Argentina SA interpuso recurso de apelación ante el **Tribunal Fiscal de la Nación, que revocó los actos administrativos**.*

SENTENCIA DEL TFN

II. Sentencia del Tribunal Fiscal.

*Que, en este entendimiento, la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación mediante sentencia del 17/2/2020 -obrante a fs. 86/88- **resolvió revocar las Resoluciones (DV RRSF) Nros. 17/2013 y 18/2013, ambas del 6/3/2013, dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe de la AFIP -Dirección General Impositiva-**, mediante las cuales se había impugnado, en la primera de ellas, las declaraciones juradas correspondientes al impuesto al valor agregado de los periodos fiscales julio 2007 a junio 2010 y, en la segunda, el impuesto a las ganancias de los ejercicios económicos y fiscales 2008 a 2010. A su vez, en ambas resoluciones se había determinado el monto a ingresar con más intereses resarcitorios, aplicándose dos multas graduadas en el equivalente al 50% del impuesto presuntamente*

omitido en el impuesto al valor agregado por los períodos mencionados y únicamente respecto del año 2010, en lo que respecta al impuesto a las ganancias, conforme el art. 45 de la Ley N° 11.683. Finalmente, por mayoría, resolvió imponer las costas en el orden causado, en atención a la complejidad de la cuestión controvertida.

(..)

ANALISIS DEL INFORME FINAL DE INSPECCION

SE ADAPTARON 38 PEUGEOT PARTNER PATAGONICA PARA TRANSPORTAR SEMEN DE GANADO BOVINO EN TERMOS CRIOGENICOS A TEMPERATURAS BAJO CERO

SE REMOVIERON LOS ASIENTOS TRASEROS Y SE INSTALARON ANCLAS PARA EVITAR GOLPES Y ROTURAS DE LOS TERMOS CONTENEDORES

Por otro lado, puntualizó que del **Informe de Inspección** surgía que la actora **había computado gastos, amortizaciones y créditos fiscales que involucraban a treinta y ocho rodados de la marca Peugeot modelo Partner Patagónica, que utilizaba para la entrega de los productos a sus clientes, los que habían sido adaptados para el transporte de carga rebatiendo o removiendo los asientos situados detrás del asiento del conductor.** Esgrimió que **el semen de ganado bovino utilizado para la inseminación artificial que comercializa, lo transportaba en dichos vehículos mediante “termos criogénicos” que contienen nitrógeno que permiten el transporte del producto con una temperatura bajo cero grado adecuada para mantener las cualidades de la mercadería.** De este modo, indicó que las características de los elementos que integran el proceso obligaban a tomar recaudos por los riesgos de roturas y evaporación del nitrógeno. Por ello, afirmó que **resultaba necesario adaptar el rodado fabricado instalando anclas que evitaran golpes o roturas de los termos contenedores.**

ANALISIS DEL ART. 5 INCISO A) DE LA LEY DE TRANSITO

En este contexto, hizo alusión a la normativa aplicable al caso. Al respecto, adujo que en el año 1995 se incorporó una norma a la ley de impuesto a las ganancias -art. 88, inc. l)-, donde se fijó la prohibición del cómputo de gastos y amortizaciones, vinculados con vehículos, con excepción de aquellos cuya explotación tuviera como objetivo la actividad principal gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares). Asimismo, precisó que a través de la Ley N° 24.885 se flexibilizó aquella disposición, y se fijaron límites tanto para las amortizaciones como para los gastos. Aclaró que dicha norma fue complementada por el decreto reglamentario a la ley de impuesto a las ganancias buscando precisar el término “vehículo” y el alcance de “similares”. Respecto del primero, afirmó que **la norma hizo un reenvío a los términos de la Ley Nacional de Tránsito, aprovechando la definición que contempla su art. 5°, inc. a) (“Automóvil: el automotor para el transporte de personas de hasta ocho plazas (excluido conductor) con cuatro o más ruedas, y los de tres ruedas que exceda los mil kg de peso”).** Ahora bien, el Tribunal Fiscal entendió que esa referencia al inc. a), hacía que se hubiesen descartado todos los demás incisos que contienen otras definiciones (como por ejemplo, camión -inc. j)-, camioneta -inc. k)-). A su vez, expresó que **en el caso de camión o camioneta se incorporó una característica fundamental, “para transporte de carga” prescindiéndose de la cantidad de plazas que se había utilizado en la definición de automóvil.** En este entendimiento, puso de relieve que, si bien no se lo señala expresamente, **está presente la idea de la existencia de una característica que hace a su concepción, fabricado como medio de traslado de carga,** lo que lleva implícito o presume que va a tener ese destino. Asimismo, afirmó que cuando la normativa impositiva recurre al citado inc. a) “automóvil”- para definir una prohibición o una limitación, está tácitamente habilitando el cómputo de gastos y amortizaciones en todos los demás incisos, donde aparezca definido un automotor.

NO RESULTA DE APLICACIÓN LOS FALLOS DE LA CSJN ROUX OCEFA Y CILAG FARMACEUTICA

Por lo tanto, indicó que no compartía los argumentos que había utilizado el fisco al considerar aplicable dos casos de la Corte Suprema (“Janssen Cilag Farmacéutica SRL” y “Roux Ocefa SA”, ambos del 29/11/2011) para sostener que era válido su proceder. En efecto, expresó que **en aquellos casos la Corte Suprema trató el supuesto de los agentes de propaganda médica, donde se utilizaban “automóviles” -Ley N° 24.449, art. 5°, inc. a)- propios o no.** Indicó que allí lo único que respaldaba la hipótesis de los actores era el destino a una actividad gravada, y ello sí hubiera implicado apartarse de la definición que claramente incorpora la legislación tributaria por reenvío a la Ley Nacional de Tránsito.

VEHICULOS CONCEBIDOS PARA EL TRANSPORTE DE PERSONAS QUE FRUTOS DE LAS ADAPTACIONES SE TRANSFORMARON EN TRANSPORTE DE CARGA

LA DIFERENCIA ENTRE EL INCISO A) Y EL INCISO K) DEL ART. 5 DE LA LEY 24.449 ES LA CAPACIDAD DECARGA

EL CAMBIO DEBE SER SUSTANCIAL PARA QUE EL AUTOMOVIL SE TRANSFORME EN CAMIONETA

Por el contrario, entendió que en el caso de la aquí actora, **la cuestión a resolver radicaba en determinar si el vehículo concebido para el transporte de personas, fruto de las adaptaciones que se le realizaron, se había transformado en un vehículo de carga, con lo cual provocaría un desplazamiento en la definición.** En efecto, esgrimió que **no podría mantenerse invariable la calificación original de una cosa que había sufrido cambios estructurales y se había transformado en otra, aun cuando se mantuvieran otras que fueran comunes.** En esta línea, afirmó que **la diferencia entre el inc. a) y el inc. k) del art. 5° de la Ley de Tránsito era la capacidad de “carga” y la magnitud de los cambios estructurales.** Aunque aclaró que **el cambio debía ser sustancial, y que quedase a la vista que “un automóvil dejó de ser automóvil para convertirse en camioneta” en los términos de la Ley N° 24.449.**

ELEMENTOS DE PRUEBA QUE ACREDITAN LAS MODIFICACIONES EN LOS AUTOMOVILES

En este contexto, puso de relieve que resultaba fundamental que, siendo la calificación original la de automóvil, **la actora debía demostrar la envergadura, magnitud y contexto de las adaptaciones para que pudiese admitirse la prevalencia de la “carga” por sobre la cantidad de “plazas” destinadas a pasajeros.** Así las cosas, puntualizó que en las actuaciones administrativas obraban **pruebas documentales - fotográficas- que mostraban que se habían rebatido o removido los asientos traseros de los rodados marca Peugeot modelo Partner Patagónica y se habían**

incorporado estructuras, que parecían de hierro, adaptadas a las dimensiones del espacio trasero. Indicó que **si bien no se explicaba o mostraba cómo se adherían al piso, lo cierto es que se podía apreciar que el peso que se estimaba tenían las estructuras no parecía permitir su colocación y retiro de manera habitual.** Puntualizó que **esa fijación era la que permitiría que los “termos para transporte del semen” no se golpearan o se rompieran.** De esta manera, consideró que **se había probado el cambio funcional de los vehículos,** el cual no estaba dado en el destino que se le daba al automotor sino en un cambio esencial respecto de su concepción. Esta reforma o agregado es el que acercaba a la posición de que **se hubiesen transformado “plazas” por “carga”, situación que no se verificaría ni se asimilaría si en cualquier “automóvil” se trasladaba bienes en el asiento trasero o en el baúl o maletero.**

Finalmente, consideró que con idéntico criterio correspondía analizarse los ajustes en el impuesto al valor agregado, siendo aplicables las conclusiones expuestas, toda vez que el art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado y el art. 51 de su decreto reglamentario hacían la misma remisión a la Ley Nacional de Tránsito.

III. Agravios de la AFIP.

(..)

IV. Alcances del pronunciamiento.

(..)

V. Carácter limitado de la revisión judicial sobre las cuestiones de hecho.

(..)

Si el apelante pretende la revisión de cuestiones de hecho y prueba de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, constituye un requisito de procedencia que el recurrente demuestre, preliminarmente, que la valoración efectuada por el mismo fue arbitraria (cfr. esta Sala, in rebus: “CLK SA” y “Golden Penaut Argentina SA”, ya citados).

(..)

VI. Inexistencia de arbitrariedad en la decisión del Tribunal Fiscal.

(..)

HABIA QUE DETERMINAR SI EL AUTOMOVIL PRODUCTO DE LOS CAMBIOS ESTRUCTURALES SE HABIA TRANSFORMADO EN TRANSPORTE DE CARGA

En lo que aquí interesa, el tribunal consideró que la cuestión a dilucidar en el caso radicaba en determinar si el vehículo concebido para el transporte de personas, **fruto de posteriores adaptaciones, se había transformado en un vehículo de carga.** De esta manera, esgrimió que **no podría mantenerse invariable la calificación original de una cosa que sufrió cambios estructurales y se transformó en otra,** aun cuando se mantuvieran otras que fueran comunes.

LA DIFERENCIA ENTRE EL INCISO A) “AUTOMOVIL” Y EL INCISO K) “CAMIONETA” DEL ART. 5 DE LA LEY 24.449 ERA LA CAPACIDAD DE CARGA

En esta línea, afirmó que la diferencia entre el inc. a) y el inc. k) del art. 5º de la Ley de Tránsito era la capacidad de “carga” y la magnitud de los cambios estructurales. Sin perjuicio de ello, aclaró que el cambio debía ser sustancial, y que debía quedar a la vista el cambio de automóvil a camioneta. En este contexto, puso de relieve que resultaba fundamental que, siendo la calificación original la de automóvil, la actora debía demostrar la envergadura, magnitud y contexto de las adaptaciones para que pudiese admitirse la prevalencia de la “carga” por sobre la cantidad de “plazas” destinadas a pasajeros.

PRUEBA DOCUMENTAL FOTOGRAFICA

SE HABIAN REBATIDO O REMOVIDO LOS ASIENTOS TRASEROS

SE HABIA INCORPORADO UNA ESTRUCTURA DE HIERRO DE MANERA PERMANENTE PARA QUE LOS TERMOS NO SE GOLPEARAN NI SE ROMPAN

De este modo, analizó las actuaciones administrativas y precisó que allí obraban pruebas documentales (fotográficas) acompañadas a fs. 378/397, que mostraban que se habían rebatido o removido los asientos traseros de los rodados marca Peugeot modelo Partner Patagónica y se había incorporado una estructura, que parecía ser de hierro, adaptada a las dimensiones del espacio trasero. Así las cosas, ponderó que si bien no se explicaba o mostraba cómo se adhería al piso mediante bulones o soldaduras, lo cierto es que se podía apreciar que el peso que se estima que tenían las estructuras no parecía permitir su colocación y retiro de manera habitual. Puntualizó que esa fijación era la que permitiría que los “termos para transporte del semen” no se golpeen o se rompan.

LOS AUTOMOVILES HABIAN SUFRIDO CAMBIOS FUNCIONALES

De esta manera, consideró que **la parte actora había probado el cambio funcional de los vehículos, el cual no estaba dado en el destino que se le daba al automotor sino en un cambio esencial respecto de su concepción.** Sin perjuicio de ello, es importante destacar que **el tribunal aclaró que aquella situación no se verificaría ni se asimilaría si en cualquier automóvil se trasladaran bienes en el asiento trasero o en el baúl o maletero.**

Así las cosas, se advierte que el recurrente no ha presentado razones de peso que permitan modificar lo decidido, máxime cuando se pretende revertir el juicio del Tribunal Fiscal acerca de los hechos y de la prueba, aspecto que solo resulta revisable para la Alzada en supuestos de deficiencias manifiestas o errores en la apreciación de aquellos extremos -como se ha expuesto en el considerando IV-, los cuales no se advierten en el caso bajo examen.

En efecto lo decidido por el Tribunal Fiscal se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso, que le permitieron concluir que correspondía revocar la determinación de oficio del impuesto al valor agregado y del impuesto a las ganancias, teniendo en cuenta que el accionante había

demostrado que el vehículo concebido para el transporte de personas, fruto de las adaptaciones que sufrió, se había transformado en un vehículo de carga.

INAPLICABILIDAD DE LOS FALLOS DE LA CSJN ROUX OCEFA SA Y JANSSEN CILAG FARMACEUTICA SRL

VII. Inaplicabilidad al caso de los precedentes de la Corte Suprema y de esta Sala citados por la AFIP.

Que, en esta línea, como bien señaló el Tribunal Fiscal, corresponde precisar que no resultan aplicables al caso los precedentes de la Corte Suprema "Roux Ocefa S.A. (TF 18.882-I) c/ DGI", causa R.933.XLIV, del 29/11/2011, en el cual se remitió al dictamen fiscal del 1/2/2009-con exclusión de lo expresado en punto VII- y "Janssen Cilag Farmacéutica SRL (TF 20.878-I) c/ DGI", causa J.51.XLIV, RO, del 29/11/2011. Tampoco resulta aplicable el precedente de esta Sala "Pharma Argentina SA (TF 20371-I) c/ DGI", Causa N° 42.602/2012, del 26/9/2013, que aplica los fallos de la Corte Suprema antes mencionados, y el cual fue citado por la AFIP en su memorial de agravios.

En efecto, las circunstancias de hecho analizadas en este caso difieren de las de aquellos precedentes. En efecto, allí se debatía la posibilidad de deducir gastos y el correspondiente cómputo del crédito fiscal respecto de "automóviles" -en los términos del art. 5º, inc. a) de la Ley Nacional de Tránsito N° 24.449, aplicable en virtud de la remisión efectuada en el art. 51 de la reglamentación a la ley de impuesto al valor agregado y el art. 149 de la reglamentación de la ley de impuesto a las ganancias- utilizados por agentes de propaganda médica.

Por el contrario, en el caso bajo análisis, el Tribunal Fiscal, luego de analizar las constancias probatorias del expediente, consideró que los rodados utilizados por la actora no eran "automóviles" -en los términos del art. 5º, inc. a) de la Ley Nacional de Tránsito N° 24.449-. Por lo tanto, no le resultaba aplicable las prescripciones del art. 88, inc. I) (HOY ART. 92 DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias ni el art. 12, inc. a), punto 1 de la ley de impuesto al valor agregado, que impiden la posibilidad de deducir gastos y computar el crédito fiscal de aquellos.

En virtud de lo expuesto, corresponde desestimar los agravios vertidos por la AFIP en este sentido.

(..)

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE: rechazar el recurso interpuesto por Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva- y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada** en cuanto fue materia de agravios; con costas de Alzada a la vencida (arts. 68, primer párrafo, del Código Procesal)".

Astori Hector Eduardo TFN Sala D del 30.12.1998

Si bien el fallo tiene que ver con el impuesto al valor agregado resulta de aplicación en el impuesto a las ganancias Se trata de un Jeep carrozado "Land Rover Todo Terreno" con el logotipo de la empresa en ambas puestas Transporte de latas de pintura

EL TFN CONFIRMA LA DETERMINACION DE OFICIO

"La dra. Gramajo dijo:

I. Que a fs. 29/35 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la DGI, de fecha 31 de marzo de 1998, en virtud de la cual se determina la obligación del recurrente en el IVA por los períodos julio a octubre, ambos inclusive, de 1996, con más intereses y se le aplica multa, equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido, con sustento en el art. 45 de la L. 11.683 (t.o. en 1978 y sus modif.).

SE COMPRO UN JEEP CARROZADO

SE COMPUTO EL CREDITO FISCAL

Manifiesta la recurrente que el 3 de julio de 1996 procedió a adquirir un Jeep carrozado, categorizado por la AFIP como "utilitario", por el que se le facturó la suma de \$ 48.000, discriminando el proveedor en la factura \$ 39.669,42, por una parte y \$ 8.330,58 en concepto de IVA.

Expresa que en función de tales circunstancias y apoyándose en la normativa vigente **computó como crédito fiscal en la liquidación del IVA de julio de 1996**, la suma de \$ 8.330,58, es decir, primero pagó el IVA al proveedor y luego computó la misma suma como crédito fiscal.

PARA EL FISCO EL VEHICULO LAND ROVER TODO TERRENO ES UN AUTOMOVIL

Se agravia del criterio del organismo recaudador, que amparándose en el art. 12, inc. a), 2do. párr. de la ley de la materia, erróneamente rechazó el crédito fiscal proveniente de la compra referida, por entender que el automotor comprado, marca "Land Rover Todo Terreno", era un automóvil y no un jeep y por tanto un elemento de paseo, comodidad y placer y no uno apto para el transporte de mercaderías, en el caso de autos latas de pintura, y en consecuencia vinculado con sus operaciones gravadas, que es tanto como decir a las operaciones específicas que hacen al giro comercial de la empresa. Agrega que dicha vinculación fue acreditada en su escrito del 8 de octubre de 1997, incluso con fotografías que muestran en las puertas de ambos lados del vehículo la inscripción o logotipo del negocio, el que por ser carrozado y plenamente apto para circular por caminos de tierra, incluso en días de lluvia posibilita el traslado de latas de pintura en cantidades importantes.

RG 4125 (IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES). EL VEHICULO LAND ROVER DISCOVERY ES UN JEEP

Manifiesta que a la fecha de compra del vehículo estaba vigente la RG (DGI) N° 4125 (dictada el 12/2/1996 y publicada en el BO el 15/2/1996) referida al impuesto a los bienes personales, que en su Anexo I (Automotores) **incluye al "Land Rover Discovery TDI", entre las distintas marcas de Jeeps.** Agrega que idéntico criterio adoptaron las RG 3796 y 3926, del 24 de enero de 1995.

RG 4283 (IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES). EL VEHICULO LAND ROVER ES UN AUTOMOVIL

Señala que recién el Fisco modificó su criterio con el dictado de la RG 4283, del 5/2/1997 (BO - 15/2/1997), la que **incluye al Land Rover entre los automóviles** y por lo tanto deja de considerarlo un jeep, lo que demuestra a juicio del apelante, que su proceder cuando efectuó la compra se había adecuado a la normativa vigente, por lo que invoca la teoría de los actos propios, que impide volver contra los propios actos e impone coherencia en el comportamiento que es consecuencia del deber de obrar de buena fe.

Rechaza también el argumento del Fisco basado en que las RG 3796 y 3926 son anteriores a la ley de tránsito 24.449 (BO - 10/2/1995), pues la RG 4125 (BO - 15/2/1996), que mantiene la diferenciación del jeep con el automóvil, es posterior a la ley mencionada.

(..)

CONTESTACION DEL RECURSO POR PARTE DE LA REPRESENTACION FISCAL

Que a fs. 48/52 vta. contesta el recurso interpuesto la representación fiscal, quien sostiene que de acuerdo al párrafo incorporado entre el segundo y tercero del inc. a) del art. 11 de la L. 23.349, vigente a partir del 1 de abril de 1995, sólo podrá computarse el crédito fiscal en caso de que la explotación del automóvil constituya el objetivo principal de la actividad gravada, entendiéndose incluidos en dicho concepto el uso por viajantes de comercio y similares, el alquiler de automóviles o el uso como taxis o remises. Por lo tanto, afirma que **no obstante que la actividad del contribuyente requiere en forma imprescindible el uso del automóvil vinculado con las actividades gravadas, a partir de la reforma referida, la ley no autoriza el cómputo del crédito fiscal.**

Indica que es acertada la cita efectuada en la resolución apelada sobre la definición del automóvil contenida en el art. 5, inc. a) de la L. 24.449, **resultando ociosa, a su entender, la disquisición relativa al impuesto sobre los bienes personales** que efectúe el apelante, pues la reforma introducida por la L. 24.475 a la L. 23.349, excluye inequívocamente computar el crédito fiscal por la adquisición de automóviles fuera de los supuestos que contempla expresamente.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

(..)

Que la L. 24.475 (BO - 31/3/1995) dispuso en su cap. II -referido al IVA-, art. 2: "... incorporáanse entre los **párrafos 2do. y 3ro. del inc. a) del art. 11: 'No se considerarán vinculadas con las operaciones gravadas:** 1. Las compras, importaciones definitivas y locaciones... de automóviles que no tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio, excepto que la explotación de dichos bienes constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)". En dicho supuesto, prevé el último párrafo de la norma: "Los adquirentes... que, en consecuencia de lo establecido en el párrafo anterior, no puedan computar crédito fiscal en relación a los bienes y operaciones respectivas tendrán el tratamiento correspondiente a consumidores finales".

CITA DE DOCTRINA (RUBEN MARCHEVSKY)

Cabe citar entre la doctrina específica de la materia la opinión sentada en su obra "Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral", págs. 344 y ss., por Rubén A. Marchevsky, cuando considera que **se trata de una restricción basada en el origen del crédito y no en su destino final, es decir, que no interesaría si el destino del vehículo es el transporte de personas, sino si fue concebido con esa finalidad.**

Aclara que: "En este sentido, **la adquisición de un automóvil concebido para el transporte de personas, pero que será afectado al traslado de mercaderías o encomiendas, no permitiría el cómputo del crédito fiscal.**" Y éste sí constituye a juicio de la suscripta el punto clave para la dilucidación de la cuestión sometida a decisión de este organismo jurisdiccional.

En efecto, ya sea que consideremos al vehículo adquirido por el apelante un **automóvil -"Land Rover Discovery DT"-** según la definición de la ley de Tránsito 24.449 o un jeep, conforme las resoluciones generales citadas a los fines del impuesto sobre los bienes personales, **no se puede dudar de que se trata de transportes concebidos para el traslado de personas, aunque circunstancialmente pudieran llevar, como en el caso de autos, mercaderías y por lo tanto no puede computarse el crédito fiscal tanto en uno como en otro supuesto.**

EXCEPCIONES TIPIFICADAS EN EL ART. 11 DE LA LEY DE IVA

No obstante el art. 11 establece dos excepciones en que sí se podrá hacer uso de tal derecho: "a) que sean bienes de cambio", que no es el caso de autos, pues el contribuyente no ha alegado que haga de la compraventa de automóviles su actividad habitual y "b) que la explotación de automóviles constituya el objetivo principal de la actividad gravada", o como expresa el dr. **Humberto Díez** en su obra "Impuesto al Valor Agregado" - ed. 1997 - pág. 263: "**cuando siendo bien de uso sea utilizado por el responsable como herramienta principal de su actividad gravada**", es decir, que la restricción en este segundo supuesto estaría dada para este autor cuando el automóvil es utilizado en la actividad como bien de capital y no constituye un elemento primordial en el desarrollo de la misma, circunstancia que tampoco acreditó el recurrente, pues **su actividad principal no la constituye el transporte de mercaderías, sino la venta de las mismas al por mayor y al por menor, las que accesoriamente transporta hasta el lugar en que se encuentran sus clientes.**

Que la clara disposición del art. 11 de la ley de la materia y las consideraciones expuestas, son razones suficientes para confirmar la resolución apelada en cuanto determina impuesto e intereses resarcitorios, con costas.
(..)

La dra. Sirito dijo:

Que adhiere a las conclusiones del voto precedente.

Que en virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1º) **Confirmar la resolución apelada en cuanto determina impuesto con más intereses resarcitorios.**

2º) **Confirmar la multa aplicada reduciéndola de conformidad con las pautas establecidas en el consid. III del voto de la dra. Gramajo**".

Roemmers SAICF CNACAF Sala IV del 10.07.2025

Impuesto a las ganancias períodos fiscales 2011 y 2012

Impuesto al valor agregado períodos fiscales 7/2011, 6/2012 y 11/2012

Automóviles de la empresa utilizados por los APM

El fisco impugna la deducción de amortizaciones

El fisco impugna la deducción de gastos de combustibles y de mantenimiento

El fisco impugna el cómputo del crédito fiscal

El fisco aplica multa por omisión de impuestos del 70%

El TFN confirmó la determinación de oficio

El TFN reduce la multa por omisión al mínimo legal

La Cámara revoca la sentencia del TFN y deja sin efecto la determinación de oficio.

La Cámara concluye que, de haberse actualizado los montos de \$ 20.000 de amortización y \$ 7.200 de gastos previstos en la normativa aplicable, la actora no habría computado deducciones, gastos y/o créditos fiscales en exceso.

Quedo demostrada la falta de razonabilidad de los importes computados por el Fisco.

La aplicación de los montos históricos deja sin efecto el espíritu de la reforma de la ley 24.885.

El art. 92, inciso l) de la LIG supone una revisión periódica del monto que no fue efectuada por la DGI, el importe de \$ 7.200 fijado por la R.G 94/1998 no ha sido modificado y se mantiene vigente al día de la sentencia.

La falta de ajuste de los importes entra en colisión con el mandato legal.

Se produce un aumento de la base imponible del Impuesto a las Ganancias en clara contravención con el principio de legalidad.

Cuando una disposición reglamentaria desconoce o restringe irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga, o de cualquier modo subvierte su espíritu y finalidad, ello contraría el principio de jerarquía normativa y configura un exceso en el ejercicio de las atribuciones que la Constitución Nacional concede al Poder Ejecutivo.

La Cámara ya ha contemplado el impacto de las condiciones económicas sobre las obligaciones dinerarias y ha declarado la inconstitucionalidad de normas cuya falta de actualización implicaba consagrar una distinción irrazonable en detrimento del patrimonio de los particulares "Maselis, Analía Edith" del 12/03/19).

Los límites incorporados por el Congreso de la Nación están motivados en la presunción de que los gastos y amortizaciones de automóviles constituyen disposiciones de renta, gastos particulares de los empresarios.

La Corte tiene dicho que las presunciones requieren un uso inteligente, concreto y racional de modo que respeten el principio de razonabilidad de la ley "Mera, Miguel Ángel" del 19/03/14.

La Cámara hace lugar al agravio relativo a la falta de razonabilidad y declara la inconstitucionalidad de los límites aplicados por el Fisco Nacional para determinar el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado.

EL TFN CONFIRMO LA DETERMINACION DE OFICIO EN GANANCIAS E IVA

EL TFN REDUJO LA MULTA POR OMISION DEL 70% AL MINIMO LEGAL

"1º) Que, a fs. 392/396vta., **el Tribunal Fiscal confirmó: (i) las resoluciones 44/2018 y 45/2018 en los que respecta a los impuestos e intereses**, con costas; (ii) **redujo las multas a su mínimo legal**, con costas, salvo en la parte en que se disminuyeron, que las distribuyó por su orden; y (iii) **confirmó la intimación de pago emitida el 23/08/18 en los términos del art. 14 de la ley 11.683 y apelada en el marco de la causa n° 49.202-I (acumulada a los presentes actuados según surge de fs. 318/318vta.)**.

(..)

En lo que atañe al ajuste en el Impuesto al Valor Agregado, reseñó las normas involucradas y concluyó que podía extenderse idéntico razonamiento al expuesto respecto al Impuesto a las Ganancias.

(..)

Destacó que los intereses resarcitorios constituían una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora incurrida por el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Puntualizó que el examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permitían advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración del ilícito previsto en el artículo 45 de la ley 11.683 y su atribución a la apelante, quien no había presentado pruebas sobre factores atendibles, eximentes o atenuantes de su responsabilidad, para acreditar que en el caso habría existido un error excusable. Sin perjuicio de ello, estimó que la graduación de la pena en un 70% del impuesto omitido lucía excesiva, atento a que la actora no contaba con antecedentes en materia sancionatoria ni había obstaculizado o entorpecido la actividad de los inspectores actuantes. En consecuencia, redujo el quantum de las penas a su mínimo legal.

Por último, teniendo en cuenta la solución adoptada respecto a la determinación de oficio en el Impuesto a las Ganancias, consideró que correspondía confirmar la intimación de pago del 23/08/18 cursada en los términos del art. 14 de la ley de rito.

(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA

5º) Que, en primer término, corresponde destacar que **el hecho de considerar que los gastos de movilidad y viáticos previstos en el artículo 82, inciso e (HOY ART. 86 INCISO E) DE LA LIG), resultan deducibles del Impuesto a las Ganancias no impide aplicar los topes previstos en el art. 88 (HOY ART. 92 DE LA LIG) de esa misma ley cuando aquéllos incluyen gastos de automóviles. En efecto, el artículo 82 exige la aplicación de “las limitaciones de esta ley” mientras que las prohibiciones y restricciones previstas en el artículo 88 alcanzan a todas las categorías de ganancia “sin distinción”. En consecuencia, procede desestimar el agravio de la recurrente relativo a la supuesta contradicción que atribuye a la sentencia del TFN.**

6º) Que, en segundo término, es menester analizar si la situación de la actora queda alcanzada por el **supuesto de excepción previsto en la normativa del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado**. En este punto, resulta pertinente recordar que las limitaciones introducidas por la legislación a las deducciones/créditos fiscales por gastos de automóviles restringen el importe a detraer/computar, por cuanto presumen —sin admitir prueba en contrario— que sólo una porción de esas erogaciones es afectada a la obtención de ganancia gravada, salvo que la explotación de los automóviles constituya el objeto principal de la actividad gravada (supuesto de excepción).

En este contexto, resulta de consideración el criterio jurisprudencial sentado por la Corte federal en las causas **“Roux Ocefa S.A.”** y **“Janssen Cilag Farmacéutica S.R.L.”** que —en casos análogos al aquí examinado— estableció el alcance del supuesto de excepción introducido por la ley 24.475, que no se vio modificado por el texto de la ley 24.885.

LA CAMARA RECUERDA LO RESUELTO POR LA CSJN EN “ROUX OCEFA” Y EN “JANSSEN CILAG FARMACEUTICA”

En aquellos precedentes, precisó que “el criterio que guió esa modificación legislativa (...) consistió en considerar respecto del primero de los impuestos que tales gastos ‘no forman parte de las variables a considerar para la determinación de la renta neta, puesto que constituyen en realidad, conforme a la experiencia de aplicación del tributo, gastos particulares o disposición de rentas’ y en cuanto al segundo que se trata de ‘erogaciones imputables al ámbito del uso o disposición de ingresos o rentas’ que no habilitan el cómputo del respectivo crédito fiscal”.

Expuso que el cómputo de los conceptos supra referenciados sólo se encontraba admitido para los contribuyentes respecto de los cuales “...la explotación de dichos bienes constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares) extremo que no se verifica respecto de Janssen Cilag Farmacéutica —entonces S.R.L.— ya que se trata de un ‘laboratorio de especialidades medicinales’ (fs. 92) y resulta indudable que el objeto principal de su actividad no reside en la explotación de automóviles, pues se dedica a la elaboración, industrialización y comercialización de productos farmacéuticos, medicinales y químicos, entre otros”.

En lo que atañe al **Impuesto al Valor Agregado**, la sentencia dictada en la causa **“Roux Ocefa S.A. (TF 18.882-I) c/ DGI”** indicó que: (i) la empresa actora se dedicaba a la fabricación, venta y comercialización de ciertos productos farmacéuticos y medicinales y realizaba sus ventas a través de APM que eran empleados bajo relación de dependencia; (ii) no se trataba del crédito fiscal que podían obtener los APM por operaciones que ellos realizaran en tal carácter, “sino de operaciones realizadas por Roux Ocefa S.A. (...) empresa que no es viajante de comercio, ni se puede asimilar a tal categoría bajo punto de vista alguno”; (iii) la excepción que habían invocado los tribunales era inaplicable para el caso de la actora “toda vez que ella, en sí, no es viajante de comercio ni puede reputarse asimilable a ellos”; (iv) cuando la letra de la ley no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que exceden las circunstancias del caso expresamente contemplado en la norma; “máxime cuando la actora no ha puesto en tela de juicio, en momento alguno, la constitucionalidad de la norma que sustenta el ajuste fiscal”; y (v) era inoficioso pronunciarse respecto a la alegada “asimilación de los agentes de propaganda médica a los viajantes de comercio puesto que cualquiera que fuera la conclusión al respecto, ella no incidiría en el resultado de la controversia”.

En concreto, **la Corte concluyó** que el cómputo de la deducción sólo se encontraba admitido para los contribuyentes respecto de los cuales la explotación de dichos bienes constituyera el objeto principal de la actividad gravada; circunstancia que no se verifica respecto de la aquí actora, que se dedica a la fabricación, venta y comercialización de productos farmacéuticos y medicinales. Similar interpretación cabe aplicar a la normativa del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que el art. 12, inciso a, punto 1º también exige que la explotación del automóvil sea la actividad principal del contribuyente habilitado a computar el crédito fiscal sin tope alguno.

Es dable recordar que, en oportunidad de resolver la controversia de la causa **“Janssen Cilag Farmacéutica S.R.L.”**, la **Sala V de esta Cámara** sostuvo que la actora no había demostrado que la utilización de los automóviles por parte de los APM formaba parte de la actividad principal de la empresa, como tampoco había acreditado su necesidad para cumplir el rol promocional delegado a los APM (cfr. Pronunciamiento del 21/08/07).

BALIARDA SA CNACAF SALA I DEL 04.02.2025

En idéntico sentido se pronunció recientemente la **Sala I de esta Cámara** al concluir que resultaba ajustada a derecho la decisión del Tribunal Fiscal “puesto que en función del inciso ‘l’ del artículo 88 de la ley del impuesto a las ganancias sólo es admisible el cómputo de los conceptos mencionados en el segundo párrafo cuando la explotación de los automóviles constituye el objeto principal de quien pretende efectuar la deducción” (cfr. **“Baliarda S.A. (TF 49460-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 4/02/25**).

A mayor abundamiento y en respuesta a la pretensión de la actora de considerar inaplicable la doctrina jurisprudencial supra reseñada atento a las modificaciones que sufrieron los textos legales analizados por la Corte, basta con remitir al debate legislativo de la ley 24.885 (modificatoria de la ley 24.475 examinada por el Alto Tribunal). Puntualmente, en dicha ocasión, el senador Alasino expresó que: (i) “la norma no modifica nada en lo atinente a la posibilidad de deducir íntegramente todo lo descrito precedentemente cuando el automóvil constituya el objeto principal de la actividad gravada, por ejemplo viajante de comercio, taxis, autos, remises, etcétera (...)” (cfr. Diario de Sesiones, Cámara de Senadores de la Nación, 87º Reunión, 24º Sesión Ordinaria, 5 de noviembre de 1997, página 5706).

En función de los argumentos hasta aquí expuestos, **corresponde desestimar los agravios de Roemmers S.A.I.C.F.** vinculados a la aplicación del supuesto de excepción previsto en el art. 88, inciso, I, último párrafo de la ley del Impuesto a las Ganancias y en el art. 12, inciso a, punto 1º, segundo párrafo, de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo demás, este Tribunal comparte la solución propuesta por el Fiscal General en su dictamen y considera inoficioso pronunciarse sobre el planteo de inconstitucionalidad respecto a la violación del principio de igualdad y al exceso reglamentario (arts. 149 del decreto 1344/1998 y 51 del decreto 692/1998), por cuanto la actora no se desempeña como APM y el objeto principal de su actividad no es la explotación de automóviles (conf. en análogo sentido, Sala V in re “Janssen Cilag Farmacéutica S.R.L.”, sentencia ya citada).

NO SE DEMOSTRO LA AFECTACION AL DERECHO DE PROPIEDAD

7º) Que, en lo que atañe a la afectación del derecho de propiedad por la imposibilidad de detraer gastos de automóviles vinculados a la ganancia gravada (sin limitación), **la actora no demostró** que la aplicación de los topes hubiera provocado la aplicación de una alícuota efectiva en el Impuesto a las Ganancias que resultara confiscatoria, entendida como la configuración de una desproporción de tal magnitud que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley pretende gravar (Fallos: 332:1571); circunstancia que sella la suerte adversa del agravio impetrado.

8º) Que, de acuerdo a lo hasta aquí resuelto queda claro que la actora: (i) **no resulta alcanzada por el supuesto de excepción previsto en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Ganancias**, de modo que su situación queda subsumida en la parte general de la normativa que admite la deducción de gastos y el cómputo de créditos fiscales de automóviles con topes; y (ii) no demostró que la aplicación de las limitaciones legales motivaran una alícuota efectiva del Impuesto a las Ganancias pasible de ser calificada como confiscatoria (según los parámetros delineados por la doctrina de la Corte Suprema para ese gravamen).

PRINCIPIO DE LEGALIDAD. PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD.

FALTA DE ACTUALIZACION DE LOS MONTOS

En ese escenario resta examinar los topes y límites a los gastos, deducciones y créditos fiscales de automóviles a la luz de los principios constitucionales de legalidad y razonabilidad (dada la falta de actualización).

A tales efectos, resulta conveniente referir a los antecedentes parlamentarios de la normativa aplicable y al contexto en que fue sancionada.

La ley 24.475 (B.O. 31/03/95) dispuso que “no serán deducibles, sin distinción de categorías: l) Las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 82 cuando se trate de automóviles, el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing) y los gastos de cualquier naturaleza originados por dichos bienes (reparación, mantenimiento, patente, seguro, combustible, etc.). Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los automóviles cuya explotación constituya el objeto principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)”.

MENSAJE DEL PODER EJECUTIVO

El mensaje del Poder Ejecutivo al Congreso de la Nación del 1º/03/95 precisó que “se entiende que los gastos en automóviles en los casos en que el proyecto imposibilita su deducción, no forman parte de las variables a considerar para la consideración de la renta neta, puesto que constituyen en realidad, conforme a la experiencia de aplicación del tributo, gastos particulares o disposición de renta (...) En concordancia con las modificaciones que se propician en el impuesto a las ganancias (...) se impide el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, dado que constituyen erogaciones imputables al ámbito del uso o disposición de ingresos o rentas” (cfr. Diario de Sesiones, Cámara de Diputados de la Nación, 8º Reunión, 2º Sesión Ordinaria, marzo 22 de 1995, página 673).

DEBATE EN LA CAMARA DE DIPUTADOS

Durante la consideración del proyecto de ley en la Cámara de Diputados, el diputado Lamberto (miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda) explicó que “en las leyes impositivas existen desde siempre mecanismos que permiten disminuir la carga tributaria de los sectores de más altos ingresos, a través de la utilización de determinadas franquicias o gastos, que llevan a que personas de elevadas rentas terminen tributando muy poco. Es común disimular una remuneración con autos de uso particular pero a nombre de la empresa, que deduce amortizaciones, viáticos, comidas y hasta útiles de los impuestos a su cargo. Tanto la reforma de ganancias como la del IVA apuntan a poner un límite a este tipo de deducciones”. En similar sentido, **el diputado Machado** (miembro de la Comisión de Presupuesto y Hacienda) puntualizó que “tampoco se pueden deducir gastos de vehículos, salvo que sean objeto de la explotación. Esto va a limitar el abuso que se producía con un sistema de deducciones que muchas veces era utilizado por los propios representantes de la firma para encubrir gastos personales, tanto en el caso de los gastos corrientes como en el de los vehículos” (cfr. Diario de Sesiones, Cámara de Diputados de la Nación, 8º Reunión, 2º Sesión Ordinaria, marzo 22 de 1995, páginas 678-679).

Disconforme con el proyecto de ley, **el diputado Balter** advirtió que “en aras de la simplificación se recurre a estas modificaciones para no profundizar el análisis que debe realizar el organismo de fiscalización en sus inspecciones. Antes de hacer una consideración en general es importante resaltar lo que se establece en los artículos 17 y 80 de la ley de impuesto a las ganancias. Estos dos artículos se refieren a la forma de determinar la ganancia neta sujeta a impuesto. Específicamente, el artículo 80 señala cuáles son los gastos que se pueden deducir a fin de determinar la utilidad sobre la cual se va a tributar. Para sintetizar, ambos artículos permiten al contribuyente, a efectos de determinar la base imponible, deducir aquellos gastos que se originan para mantener, conservar o aumentar la renta. Son todos aquellos gastos que permiten lograr un beneficio en la actividad a la cual se dedica el contribuyente. Esto es absolutamente razonable y equitativo; es el punto de justicia del impuesto a las ganancias: llegar exactamente a la base imponible luego de individualizar perfectamente los ingresos y deducir todos aquellos gastos que se pueden imputar a la actividad que origina el beneficio. Si, de acuerdo con el proyecto bajo análisis se elimina uno de esos componentes, lo único que se hace es modificar el beneficio y, en este caso, aumentar la presión tributaria (...) las modificaciones que se pretenden implementar no son realmente justas (...) lo razonable sería que se permitiera deducir lo que se invierte para poder generar las ganancias sobre las cuales se tributa o deducir en el impuesto al valor agregado los créditos que se generen en adquisiciones necesarias para realizar las tareas o actividades gravadas” (cfr. Diario de Sesiones, Cámara de Diputados de la Nación, 8º Reunión, 2º Sesión Ordinaria, marzo 22 de 1995, páginas 682-684).

DEBATE EN LA CAMARA DE SENADORES

En el debate que tuvo lugar en la Cámara de Senadores, **el senador Romero** (miembro informante del dictamen de la Comisión de Presupuesto y Hacienda) subrayó que “también se aprovecha para eludir ganancias de carácter comercial a través de gastos que, en realidad, constituyen disposiciones de renta, o, dicho de otro modo, gastos particulares de los empresarios, de sus socios, de los directivos como, por ejemplo, amortizaciones de automóviles y gastos de mantenimiento de vehículos que figuraban a nombre de la empresa cuando, en realidad, eran de uso exclusivo de sus directivos o propietarios (...) en cuanto al IVA, las modificaciones incorporan un paralelismo con el impuesto a las ganancias. También se trata de evitar que, bajo la apariencia de operaciones relacionados con actividades profesionales o empresarias, se aprovechen créditos fiscales personales o particulares, pues se trata de consumidores finales y no de gastos de la empresa o de la actividad” (conf. Diario de Sesiones, Cámara de Senadores de la Nación, 9º Reunión, 7º Sesión Ordinaria, 29 de marzo de 1995, páginas 1094-1095). En contraposición, **el senador Aguirre Lanari** puso de resalto que la generalización del proyecto era errónea “ya que la entidad recaudadora debería extremar los recaudos para un debido control de estas deducciones, para no castigar a aquellos que con razonabilidad hacen uso de esa facultad legal como un modo de optimizar el rendimiento empresario” (Diario de Sesiones, Cámara de Senadores de la Nación, 9º Reunión, 7º Sesión Ordinaria, 29 de marzo de 1995, página 1100).

En este escenario, se advierte que **la prohibición de deducir los gastos y créditos fiscales por automóviles pretendía desbaratar** la posibilidad de que los contribuyentes: (i) disminuyeran la base imponible del Impuesto a las Ganancias con amortizaciones y gastos que no resultaban efectivamente dirigidos al mantenimiento, conservación u obtención de la renta gravada; y/o (ii) computaran créditos fiscales derivados de transacciones desvinculadas con operaciones gravadas.

Ahora bien, en agosto de 1997 se debatió el proyecto de la **ley 24.885 (B. O. 28/11/97)** que introdujo las modificaciones legislativas que aplican al presente caso. En este punto, cabe destacar que el proyecto original advertía que “el período transcurrido desde la vigencia de las modificaciones introducidas por la ley 24.475 a las leyes del Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado ha permitido evaluar los efectos que sobre la recaudación tributaria derivaron de las restricciones impuestas en cuanto a la deducibilidad de ciertos créditos fiscales en el IVA y de determinados gastos en Ganancias. Esa evaluación, especialmente si se considera la necesidad de estimular por todos los medios posibles, una actitud generalizada de exigencia de factura en las operaciones económicas de todo tipo, debe admitirse que resulta negativa y contradice dicho objetivo. De allí que se haya considerado necesario retrotraer el tratamiento fiscal de ciertas adquisiciones y gastos a la situación preexistente, dejando sin efecto las modificaciones, que en relación a ellos, introdujera la ley 24.475” (cfr. Diario de Sesiones, Cámara de Diputados de la Nación, 28º Reunión, 9º Sesión Ordinaria, agosto 13 de 1997, páginas 2492-2493). En consecuencia, se proponía dejar sin efecto la modificación del año 1995 y habilitar la deducción de las amortizaciones de automóviles, los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles sin limitaciones.

TOPE PARA LA DEDUCCION DE AMORTIZACIONES. \$ 20.000

TOPE PARA LA DEDUCCION DE GASTOS. SEGÚN LO QUE DISPONGA ANUALMENTE LA DGI

Sin embargo, en el debate parlamentario: (i) se propuso limitar el cómputo de amortizaciones y pérdidas en la medida que excediera lo que correspondería deducir con relación a automóviles cuyo costo de adquisición, importación o valor de plaza fuera superior a la suma de \$ 20.000 neto del Impuesto al Valor Agregado; y (ii) se dispuso que los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles tendrían un tope global por unidad que fijaría anualmente la Dirección General Impositiva.

En la Cámara de Diputados no hubo intercambios relativos al alcance de las modificaciones introducidas al proyecto de ley original. Sin embargo, en el Senado, **el senador Alasino** (miembro de la Comisión de Presupuesto y Hacienda y orador en el debate en reemplazo del Presidente de la Comisión ausente ese día) aclaró que: “hasta el día de hoy (...) no se podían computar como crédito fiscal las compras e importaciones de automóviles y las locaciones de los mismos, salvo que la explotación de estos bienes constituyera el objeto principal de la actividad, como el caso de los viajantes de comercio, remises, etcétera (...) con las modificaciones que se proponen se soluciona parcialmente este inconveniente, teniendo en cuenta que para que puedan tomar estos gastos como crédito fiscal por ser operaciones vinculadas con el objeto principal, sólo podrán hacerse en la medida de que tales gastos no excedan o superen los 20 mil pesos. Del mismo modo (...) vuelven a ser computables como crédito fiscal los arreglos y todo gasto de mantenimiento de los vehículos afectados a la actividad gravada...más allá de la justicia que implica esta modificación, al no poderse computar estos gastos se daba la situación de que se iba horadando la base imponible porque los gastos incidían gravemente sobre los

beneficios si el impuesto no se calculaba sobre el neto -Ingresos menos Gastos-. Esto era lesivo al derecho de propiedad, a pesar de no haber pronunciamiento judicial. Es un principio general que la base imponible debe eliminarse de todas aquellas erogaciones que se lleven a cabo para mantener la capacidad de obtener renta". Asimismo, explicó que "la norma que nos disponemos a votar restablece, como era antes de 1993, la posibilidad de deducir de la base imponible de este impuesto a las ganancias, las amortizaciones y pérdidas por desuso de automóviles, así como el alquiler de los mismos, siempre y cuando el valor no exceda de 20 mil pesos. Este valor se estima como un límite para evitar abusos o que se facturen con este mismo objetivo automóviles de un valor excesivo. Con respecto a los gastos de combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones, etcétera, que no sean bienes de cambio (...) no serán deducibles sino hasta la cantidad que fija anualmente la DGI mediante las resoluciones respectivas" (los destacados son propios) (conf. Diario de Sesiones, Cámara de Senadores de la Nación, 87º Reunión, 24º Sesión Ordinaria, 5 de noviembre de 1997, página 5706).

LOS MONTOS ESTABLECIDOS POR LA LEY 24.885 SE MANTIENEN VIGENTES SIN MODIFICACIONES AL DIA DE LA FECHA

SE DICTO LA R.G. 94/1998 CON UN TOPE DE \$ 7.200 SIN MODIFICACIONES AL DIA DE LA FECHA

Los importes de los topes introducidos por las modificaciones aprobadas mediante la ley 24.885 se mantienen vigentes hasta el día de la fecha (v. art. 92, inciso I, de la ley del Impuesto a las Ganancias y art. 12, inciso a, punto 1º, de la ley del Impuesto al Valor Agregado). En este punto, cabe agregar que la única resolución general que dispuso el importe anual global por unidad (\$7.200) data del año 1998 y se ha mantenido invariable hasta el presente (cfr. art. 1º de la resolución general 94/1998).

En este punto, cabe recordar que la Corte Suprema ha analizado los debates parlamentarios para determinar el alcance y sentido de las normas examinadas en el ámbito judicial (conf. Fallos: 319:1840; 323:163; 325:1951; 326:4530; entre muchos otros). Asimismo, el Máximo Tribunal tiene dicho que en el debate legislativo se traduce de forma más genuina la participación de todas las voces sociales y se consolida la idea fundamental de participación y decisión democrática, afianzándose de este modo el valor epistemológico de la democracia deliberativa, por lo que cabe entender que las manifestaciones de los miembros informantes de las comisiones de las Honorables Cámaras del Congreso (Fallos: 33:228; 100:51; 114:298; 115:186; 328:4655) y los debates parlamentarios (Fallos: 114:298; 313:1333) constituyen una valiosa herramienta para desentrañar la interpretación auténtica de una ley (Fallos: 342:917).

En el sub examine, en función a lo expuesto en los debates supra reseñados, surge claro que: (i) el legislador reconoció la necesidad de habilitar la deducción de amortizaciones, pérdidas y gastos de mantenimiento de automóviles "afectados" a la actividad gravada, en aquellos casos en que la explotación de los vehículos no constituyera "el objeto principal de la actividad gravada" (similar razonamiento aplicó al crédito fiscal por las compras, importaciones y locaciones de automóviles en el Impuesto al Valor Agregado); (ii) incorporó límites cuantitativos para evitar abusos tanto en las deducciones en concepto de amortizaciones y pérdidas por desuso como en el cómputo de créditos fiscales, que **fuero**n** fijados en función a los valores de plaza en el momento de sanción de la norma (1997); y (iii) delegó en la Dirección General Impositiva la fijación anual del tope** que los contribuyentes se encontraban habilitados a deducir por gastos de mantenimiento de los vehículos. En este punto, cabe reparar en que el legislador aludió a "la suma global que, por cada unidad, fije anualmente la Dirección General Impositiva" y "a la cantidad que fija anualmente la DGI mediante las resoluciones respectivas"; expresiones que —cuanto menos— requieren de periodicidad en la fijación y, por ende, de revisión del importe admitido; máxime, partiendo desde una perspectiva que no importe soslayar olímpicamente la realidad, de cara a lo acontecido en el país en las últimas décadas. Por consiguiente, se advierte que **las modificaciones incorporadas por la ley 24.885 tuvieron por objeto implementar límites razonables que admiten la deducción de gastos y créditos fiscales** por automóviles vinculados con la ganancia gravada de los contribuyentes y, a la vez, evitan un uso abusivo de ese derecho. Ello así, **no se verifica que los instrumentos elegidos por el legislador comporten per se elementos reñidos con el principio de legalidad** en los términos propuestos por la actora. **Tampoco se hallan motivos suficientes para considerar que el medio utilizado para la realización del fin que se procura no respeta el principio de razonabilidad** de la ley (doctrina de Fallos: 243:449; 248:800; 334:516; 335:452, entre otros).

PRUEBA PERICIAL

Ahora bien, **de la prueba pericial** obrante a fs. 325/339 se extrae que:

AMORTIZACIONES. ACTUALIZACION DEL TOPE DE \$ 20.000

- Si al monto de \$20.000 que la ley del Impuesto a las Ganancias establece como tope para el valor de origen a considerar en el cálculo de las amortizaciones de automóviles, se le aplica el coeficiente de actualización que surge de considerar la variación de los índices de precios internos al por mayor, nivel general, suministrados por el Indec ("IPIM"): (i) **entre diciembre de 2001 y diciembre de 2011** y (ii) **entre diciembre de 2001 y diciembre de 2012**, se arriba a montos de \$ **100.862,10** y \$ **114.102,97**, respectivamente;

- **En el período 2011**, la actora contaba con **237 automóviles utilizados por los APM** y sujetos a amortización (según la liquidación anexa la resolución 99/17) de modo que, considerando el tope actualizado, el límite para la deducción de amortizaciones de automóviles para el período 2011 ascendería a \$ **4.780.863,70** para el caso de Roemmers S.A.I.C.F.;

- **Según la resolución 99/17**, la amortización correspondiente a los 237 automóviles utilizados por los APM en el período 2011 totalizó \$ 3.062.469,56 y dicho importe es menor al límite actualizado de \$ 4.780.863,70;

- **En el ejercicio 2012**, la actora contaba con **234 automóviles utilizados por los APM** y sujetos a amortización (según la liquidación anexa la resolución 99/17) de modo que, considerando el tope actualizado, el límite para la deducción de amortizaciones de automóviles para el período 2012 ascendería a \$ **5.340.019,16** para el caso de Roemmers S.A.I.C.F.;

- Toda vez que, **según la resolución 99/17**, la amortización correspondiente a los 234 automóviles utilizados por los APM en el período 2012 totalizó \$3.039.784,31, se advierte que la deducción practicada por la actora por dicho concepto es menor al límite actualizado de \$5.340.019,16;

GASTOS. ACTUALIZACION DEL TOPE DE \$ 7.200

- El monto de \$7.200 establecido en la resolución general 94/1998 para gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles, actualizado en función al **IPIM a diciembre de 2011 y a diciembre de 2012**, arroja un resultado de **\$36.310,36 y \$41.077,07**, respectivamente;

- **En el período 2011**, la actora contaba con **255 automóviles utilizados por los APM** (según la liquidación anexa a la resolución 99/17) de manera que, el tope máximo (actualizado) a deducir por gastos de mantenimiento y funcionamientos de esos vehículos ascendía a **\$9.259.141,09**. Sin embargo, los gastos reales exteriorizados por la actora en ese ejercicio totalizaron **\$6.842.330,69** (importe menor al máximo deducible actualizado);

En el ejercicio 2012, Roemmers S.A.I.C.F. contaba con **252 automóviles utilizados por los APM** (según la liquidación anexa a la resolución 99/17). Ello así, el tope máximo (actualizado) a deducir por gastos de mantenimiento y funcionamientos de esos vehículos ascendía a **\$10.351.421,75**, mientras que los gastos reales exteriorizados por la actora en ese ejercicio totalizaron **\$8.504.044,77** (importe menor al máximo deducible actualizado);

- El resultado impositivo del ejercicio fiscal 2011 y 2012 de Roemmers S.A.I.C.F., el resultado neto sujeto a impuesto en ambos períodos y el correspondiente impuesto determinado que resulta de considerar las amortizaciones y gastos de automóviles de los APM actualizados según lo indicado en los puntos precedentes, arrojan importes menores a los incorporados (por dichos conceptos) en las declaraciones juradas impugnadas por el fisco;

- Si al monto de \$ 20.000 establecido por la ley del Impuesto al Valor Agregado se le aplica el coeficiente de actualización a julio de 2011, a junio de 2012 y a noviembre de 2012, los montos a considerar ascienden a **\$ 96.132,15; \$ 107.353,82 y \$ 113.005,39**, respectivamente. En consecuencia, el tope fijado en la ley ($\$ 20.000 \times 0.21 = \$ 4.200$), una vez aplicado el índice de actualización, sería de \$ 20.187,83 para julio de 2011, \$ 22.544,30 en junio de 2012 y \$ 23.731,13 para noviembre de 2012;

- En julio de 2011 Roemmers SAICF adquirió un automóvil y el Impuesto al Valor Agregado de esa compra ascendió a \$ 14.003,38 (según liquidación anexa a la resolución 100/17). En consecuencia "resultaría computable la totalidad del IVA como crédito fiscal, dado que estaría por debajo del tope legal" actualizado (esto es, \$ 20.187,83). Similares situaciones se configuran respecto a los ejercicios junio de 2012 y noviembre de 2012 dado que los créditos fiscales computables por las compras de los automóviles a ser utilizados por APM (uno en cada período) eran de \$ 14.752,07 y \$ 10.066,12, mientras que el tope actualizado admitía hasta \$ 22.544,30 y \$ 23.731,13, respectivamente;

- De haber computado el crédito fiscal máximo previsto en el art. 12, inciso a, punto 1º de la ley del Impuesto al Valor Agregado una vez aplicado el índice de actualización (esto es, \$ 20.187,83, \$ 22.544,30 y \$ 23.731,13), el impuesto a pagar en julio 2012, junio de 2012 y noviembre de 2012, hubiese sido \$ 13.101.756,85, \$ 15.390.422,18 y \$ 16.574.486,57, respectivamente (esto es, **importes menores** a los abonados por la actora en concepto de Impuesto al Valor Agregado a pesar de haber computado el total del crédito fiscal facturado por las compras de los automóviles aquí involucrados -conf. fs. 92/92vta.-); y

- Resta aclarar que (i) el índice de actualización aplicado (IPIM) no fue objeto de controversia; y (ii) los topes legales supra analizados **no** fueron actualizados en el caso de los automóviles utilizados por personal jerárquico de la actora (conf. fs. 18, 43, 118 y planillas obrantes a fs. 224/225 y 336/339).

Los extremos acreditados por la contribuyente mediante la prueba pericial producida en sede del a quo **permiten concluir que, de haberse actualizado los montos de \$ 20.000 y \$ 7.200** previstos en la normativa aplicable, **la actora no habría computado deducciones, gastos y/o créditos fiscales en exceso.**

FALTA DE RAZONABILIDAD DE LOS IMPORTES COMPUTADOS POR EL FISCO

Dicha circunstancia, conjuntamente con las consideraciones infra desarrolladas, contribuye a tener por demostrada **la falta de razonabilidad de los importes aplicados por el Fisco** en el caso bajo examen. Ello, por cuanto:

(i) en autos no se encuentra controvertida la afectación de los automóviles utilizados por los APM a la generación de ganancias gravadas de la empresa actora. En efecto, las resoluciones determinativas aquí apeladas citan textualmente el pronunciamiento de la Sala V in re "Janssen Cilag Farmacéutica SRL" en cuanto transcribe "objeto principal de la actividad gravada es mucho más que vinculación necesaria con la actividad gravada" (conf. fs. 8 y 84vta.). Además, teniendo en cuenta las explicaciones formuladas por el legislador en ocasión de sancionar la ley 24.885, resulta razonable calificar a los automóviles utilizados por los APM como vehículos afectados a la actividad gravada de la actora y a los gastos por dicho concepto como erogaciones por operaciones vinculadas con su objeto principal.

(ii) la evolución normativa supra descripta da cuenta de que el legislador volvió sobre sus pasos, habilitó la deducción (parcial) de los gastos de automóviles con el fin de evitar un uso abusivo de dicha facultad (entendido como la detracción de importes que no se encuentran vinculados a la actividad del contribuyente, generadora de ganancia gravada), y procuró establecer un límite cuantitativo consecuente con dicha pretensión. Ahora bien, dadas las condiciones económicas sobrevinientes, **la aplicación del quantum (histórico) echa por tierra el espíritu de la reforma legislativa de la ley 24.885** y coloca a la aquí actora en una situación sustancialmente análoga a la que el legislador quiso desterrar (esto es, la prohibición total que había introducido la ley 24.475). En este punto, es dable reparar en que la interpretación de las leyes impositivas requiere, como la de toda norma legal, la determinación del alcance jurídico de sus preceptos, lo cual importa el esclarecimiento de la voluntad del legislador, a fin de que ella se cumpla de manera razonable y discreta (Fallos: 243:204; 252:139 y 209); y

(iii) la sintaxis del segundo párrafo del art. 88, inciso I, (HOY ART. 92 DE LA LIG) de **la ley del Impuesto a las Ganancias supone una revisión periódica del monto que no fue efectuada por la Dirección General Impositiva**, ya que el importe de \$ 7.200 fijado por la resolución 94/1998 no ha sido modificado desde entonces y se mantiene vigente incluso a la fecha de suscripción del presente pronunciamiento. Ergo, **ha regido por 27 años** en contextos económicos muy dispares. **La falta de revisión y ajuste del importe se encuentra reñido con la manda legal** y, en los hechos, **se cristaliza en un aumento de la base imponible sujeta al Impuesto a las Ganancias** (elemento esencial del gravamen), **en clara contravención con el principio de legalidad** que rige en materia tributaria (cfr. Doctrina de Fallos: 322:1318; 346:441, entre otros). Más aún, la prueba pericial producida no hace más que acreditar que la falta de revisión del importe (tal como exige la ley del tributo) impidió el ejercicio del derecho que el ordenamiento legal confirió a la aquí contribuyente (arg. Fallos: 324:1848 y 337:123). Al respecto, vale recordar que **cuando una disposición reglamentaria desconoce o restringe irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga**, o de cualquier modo subvierte su espíritu y finalidad, **ello contraría el principio de jerarquía normativa y configura un exceso en el ejercicio de las atribuciones que la Constitución Nacional concede al Poder Ejecutivo** (arg. Fallos: 303:747; 322:752; 1868; 326:928 y 3521; 327:4932, 345:533, entre otros). Además, debe tenerse presente que la omisión de autoridad pública frente a un claro mandato legislativo que exige la reglamentación y que ha sido desoído por un tiempo irrazonable, viola el deber establecido en el artículo 99, inciso 2º, de la Constitución Nacional (conf. Fallos: 337:1564 y 344:3011).

Por su parte, tampoco puede soslayarse que uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su congruencia con el resto del sistema en que está engarzada, es la consideración de sus consecuencias (Fallos: 234:482) y la verificación de los resultados a que su exégesis conduce en el caso concreto (Fallos: 303:917; 307:1018; 310:464; 311:1025; 317:1505; 318:79; 344:3394; 345:838, entre otros).

Adicionalmente, es dable recordar que **este Tribunal ya ha contemplado el impacto de las condiciones económicas sobre las obligaciones dinerarias y ha declarado la inconstitucionalidad de normas cuya falta de actualización implicaba consagrar una distinción irrazonable en detrimento del patrimonio de los particulares** (conf. doctrina jurisprudencial del precedente **"Maselis, Analía Edith** c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. **del 12/03/19**).

Por último, cabe agregar que, tal como surge de los debates legislativos, **los límites incorporados por el Congreso de la Nación están motivados en la presunción de que los gastos y amortizaciones de automóviles "constituyen disposiciones de renta, o, dicho de otro modo, gastos particulares de los empresarios"**. Sin embargo, **la Corte tiene dicho que las presunciones "requieren un uso inteligente, concreto y racional" de modo que respeten el principio de razonabilidad de la ley** [Fallos: 333:993 y **Mera, Miguel Ángel** (TF 27.870-1) el DG1, sent. **del 19/03/14**].

En función a lo expuesto, **corresponde hacer lugar al agravio de la parte actora relativo a la falta de razonabilidad y declarar inconstitucionales los montos de los límites aplicados por el Fisco Nacional para determinar el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado** presuntamente adeudado por Roemmers S.A.I.C.F. en los períodos aquí analizados.

9º) Que, en atención al modo en que se resuelve, corresponde dejar sin efecto las sanciones aplicadas y los intereses reclamados en las resoluciones determinativas 44/2018 y 45/2018 y declarar inoficioso expedirse respecto al recurso de apelación del Fisco deducido contra el punto 2º de la sentencia del 30/10/23.

Asimismo, teniendo en cuenta el análisis efectuado por el Tribunal Fiscal respecto a la vinculación existente entre la intimación del 23/08/18 y la resolución determinativa de oficio 44/2018, también corresponde dejar sin efecto el acto del 23/08/18 (cfr. fs. 198, 257/268 y 313/314vta.).

10) Que, las particularidades de la causa, la normativa involucrada, la jurisprudencia relativa a las cuestiones debatidas y el carácter novedoso del planteo admitido por este Tribunal, constituyen razones suficientes para imponer las costas de ambas instancias por su orden (art. 68, segundo párrafo, CPCCN). En consecuencia, se deja sin efecto el punto 2º de la regulación de honorarios del 28/12/23 y se declara inoficioso emitir un pronunciamiento respecto a los recursos de apelación de honorarios de fs. 464 (primer párrafo) y de fs. 465/471.

11) Que, en atención a la imposición de costas relativa a la excepción de incompetencia resuelta a fs. 313/314vta., corresponde CONFIRMAR los honorarios regulados por el a quo a favor de los letrados de la parte actora que fueron apelados por altos (conf. fs. 464, segundo párrafo, arts. 16, 19, 20, 21, 29 inc. g, 44 inc. a, 51 y ccodes. de la ley 27.423 y resolución CSJN 1432/2025).

En mérito de las razones expuestas, el Tribunal RESUELVE: 1º) hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y revocar la decisión del Tribunal Fiscal en los términos del presente pronunciamiento; 2º) declarar inoficioso expedirse respecto a los agravios deducidos por el Fisco Nacional; y 3º) imponer las costas de ambas instancias por su orden y, en consecuencia, dejar sin efecto el punto 2º de la regulación de honorarios obrante a fs. 406/406vta. y confirmar los emolumentos fijados en el punto 1º de esa decisión, con el alcance dispuesto en los considerandos 10 y 11 supra".

=====

LAS RETRIBUCIONES POR LA EXPLOTACION DE MARCAS Y PATENTES DE SUJETOS DEL EXTERIOR

Art. 92 inciso m) de la LIG

m) Las retribuciones por la explotación de marcas y patentes pertenecientes a sujetos del exterior, **en los montos que excedan los límites que al respecto fije la reglamentación.**

Art. 229 del D.R. de la LIG

Solo será deducible el ochenta por ciento (80%) de las retribuciones que se abonen por la explotación de marcas y patentes a sujetos del exterior, en cuyo caso serán de aplicación las disposiciones establecidas en el último párrafo del artículo 24 de la LIG (SIEMPRE QUE SE PAGUEN DENTRO DEL PLAZO PREVISTO PARA PRESENTAR LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS).

La limitación prevista en el párrafo anterior procederá tanto para las empresas independientes como para las empresas vinculadas.

Respecto de estas últimas, dicha limitación será aplicable de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de la LIG, sobre el precio normal de mercado entre partes independientes.

=====

DEDUCCION DE INTERESES Y MULTAS

Art. 227 del D.R. de la LIG

INTERESES PUNITORIOS Y MULTAS DE OBLIGACIONES FISCALES

Art. 227 primer párrafo del D.R. de la LIG

Para establecer la ganancia neta imponible los contribuyentes **no podrán deducir** del conjunto de entradas **las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, costas causídicas, intereses punitivos** y otros accesorios - excepto los intereses a que se refiere el art. 37 de la ley 11683 (INTERESES RESARCITORIOS), y la actualización prevista en esta-, **derivados de obligaciones fiscales,**

IMPUESTO PAGADO POR CUENTA DE UN TERCERO

Art. 227 primer párrafo del D.R. de la LIG

Si pueden deducir el impuesto a las ganancias tomado a su cargo y pagado por cuenta de terceros y siempre que esté vinculado con la obtención de ganancias gravadas.

GROSIN UP (ACRECENTAMIENTO)

Art. 227 segundo párrafo del D.R. de la LIG

Cuando el pago del impuesto se encuentre a cargo de un tercero, la ganancia se acrecentará en el importe abonado por aquel, sin perjuicio de que el beneficiario considere dicho pago como un ingreso a cuenta del impuesto definitivo anual.

NO CORRESPONDE EL GROSIN UP

Art. 227 tercer párrafo del D.R. de la LIG

Lo dispuesto en el párrafo anterior, en cuanto al acrecentamiento de la ganancia, no será de aplicación para los **intereses de financiaciones del exterior destinadas a la industria, las explotaciones extractivas y las de producción primaria.**

SANCIONES IMPUESTAS POR EL BCRA, LA UIF, CNV, SSN

Art. 227 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

Tampoco son deducibles las multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales aplicadas, entre otros organismos o autoridades, por el Banco Central de la República Argentina, la Unidad de Información Financiera, la Comisión Nacional de Valores o la Superintendencia de Seguros de la Nación, que se apliquen a las entidades por ellos controladas o reguladas;

Tampoco son deducibles las sumas que las entidades mencionadas destinen -directa o indirectamente- a sus directivos y representantes a los fines de que estos cancelen las multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales, que por su actuación en representación de las mencionadas entidades, les fueron aplicadas.

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE DEDUCCION DE MULTAS

Empresa Distribuidora La Plata SA TFN Sala C del 28.11.2022

Deducción en el impuesto a las ganancias de las multas previstas en el contrato de concesión

Actividad. Comercialización y distribución de energía eléctrica

Se trata de Sanciones por daños de artefactos y otras multas comerciales reconocidas a los usuarios, previstas en el "Contrato de Concesión"

Se trata de las penalidades previstas en el Subanexo 4 del Contrato de Concesión que establecía las "Normas de Calidad del Servicio Público y Sanciones".

SE REVOCA LA DETERMINACION DE OFICIO

"El Dr. Luis dijo:

1.- Que a fs. 26/41 se interpuso recurso de apelación contra la Resolución 6/2018 de fecha 23/01/2018, dictada por el Jefe de la **División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes** de la AFIP-DGI, que determinó el resultado negativo del impuesto a las ganancias (IG) correspondiente al período fiscal 2014.

RELATO DE LOS HECHOS

11.1.- Que la recurrente relató que es una **empresa dedicada a la comercialización y distribución de energía eléctrica** que sirve a más de 1.000.000 de habitantes en un área de concesión de 5.700km², que abarca a 6 partidos de la Pcia. de Buenos Aires, que cuenta con un sistema de alta tecnología que a través de 8.000 kilómetros de redes permite que la electricidad esté disponible donde y cuando se la requiera, tanto para poner en funcionamiento un proceso industrial como una actividad comercial.

En el marco de la fiscalización iniciada el 03/06/2016 -entre otros aspectos- se revisó la deducibilidad de multas con relación al 10 del período 2014, advirtiendo la AFIP que del cuadro de Gastos del Balance de la firma, dicho concepto de gasto por un valor de \$9.871.797.- era coincidente con el Mayor de la cuenta aportado por EDELAP.

Relató que dicho monto **corresponde a sanciones por daños de artefactos y otras multas comerciales reconocidas a los usuarios, previstas en el "Contrato de Concesión"** de la Compañía, en la Res. 1024/2004 y otras normas complementarias del Organismo de Control de la Energía Eléctrica (en adelante OCEBA). También se encontraban incluidas en dicho monto las **penalidades previstas en el Subanexo 4 del Contrato de Concesión que establecía las "Normas de Calidad del Servicio Público y Sanciones"**.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

(..)

VII.- Que ahora **corresponde me expida sobre la cuestión de fondo**, es decir, si resulta ajustado a derecho **deducir del IG las multas** que la actora pretende deducir por daños de artefactos y otras multas comerciales reconocidas a los usuarios establecidas en el "Contrato de Concesión" de EDELAP, como así también en la Resolución 1020/04 y normas complementarias del OCEBA, y a penalidades previstas en el Subanexo 4 del citado contrato, que establece las normas de calidad del servicio público y sanciones, por considerarlas un gasto necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos.

NATURALEZA JURIDICA DE LAS SANCIONES

Para ello, resulta indispensable desentrañar la naturaleza jurídica de tales sanciones, teniendo en cuenta la tradicional clasificación bipartita que reconoce la existencia de **sanciones de naturaleza civil** (resarcitorias, compensatorias, indemnizatorias) y **sanciones de naturaleza penal** (punitivas, represivas). Mientras que las primeras tienen como finalidad principal reestablecer el estado de situación anterior a la conducta antijurídica, las segundas, en cambio, tienen como finalidad castigar al autor de tal conducta. En referencia al derecho tributario, un claro ejemplo de sanción de naturaleza civil son los intereses resarcitorios -art.37, ley 11.683- que tienen como finalidad resarcir al Estado acreedor por la imposibilidad de haber dispuesto del capital, representado por la suma de impuesto no ingresada en término-, y por ende, ajena a las normas represivas (Fallos 323:1315, considerando 10, sdo. párrafo, in fine); y un claro ejemplo de sanción de naturaleza penal es la multa, cuya finalidad es la de herir al infractor -autor de la conducta antijurídica- en su patrimonio.

EN ESTE CASO LAS SANCIONES SON DE NATURALEZA CIVIL NO SON DE NATURALEZA PENAL

Dicho esto, del análisis de las constancias de la causa, tengo para mí que **las sanciones bajo análisis son de naturaleza civil y no penal**, sin que modifique tal conclusión el nomen iuris utilizado en el "Contrato de Concesión" o las normas del OCEBA (cfme. doctrina de Fallos 318:676, considerando 11, sdo. párrafo).

En efecto, obsérvese que en el **punto 5.1 del Subanexo 4 del "Contrato de Concesión"** que establece las **normas de calidad del servicio público y sanciones**, se dispone que: **"El ÓCEBA dispondrá la aplicación de sanciones, cuando EL CONCESIONARIO no cumpla con las obligaciones emergentes del Contrato de Concesión, Licencias Técnicas, sus anexos y la ley provincial Nro. 11.769...** En el momento en que sea necesaria la determinación de las sanciones, el criterio a seguir para la determinación de las mismas, será en base al perjuicio que le ocasiona al cliente el apartamiento de la calidad de servicio convenida..." (y. Cpo. 4, fs. 705 y ss., a.a.). En este sentido, **la reposición del valor de los electrodomésticos afectados a consecuencia de un servicio deficiente prestado por la actora, por ejemplo, resulta de innegable carácter resarcitorio, no pudiendo asimilárselo a una verdadera sanción de naturaleza penal.**

Al respecto, resulta clarificador el análisis que realizó nuestra CSJN en el precedente "Angel Estrada y Cía S.A c/ Sec. de Energía" (Fallos 328:651), cuando al analizar el "Reglamento de Suministro" del servicio eléctrico, señaló que "El Reglamento de Suministro, aprobado por resolución de la Secretaría de Energía 168 de 1992, se limita a determinar una de las hipótesis de responsabilidad de la empresa distribuidora, esta es, el resarcimiento de los daños producidos a las instalaciones y/o artefactos de propiedad del usuario provocados por deficiencias de la calidad técnica del suministro imputables a dicha empresa" (considerando 9°, sdo párrafo. Resaltado propio).

Por tal razón, **en el caso de autos no estamos frente a sanciones de naturaleza penal**, no resultando aplicable entonces el criterio sostenido por esta Sala -en su actual composición- en el precedente "toma Negra CIASA s/ Apelación" del 29/12/2021.

DEDUCIBILIDAD DE LAS SANCIONES EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

VIII.- Que señalado esto, **corresponde ahora analizar si tales conceptos resultan gastos deducibles para la LIG.**

DEDUCCION DE LOS GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR LA FUENTE

En relación a ello, el **artículo 17 de la LIG** (HOY ART. 23 DE LA LIG) prevé que "...para 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". Por su parte, el artículo 80 dispone que "...los 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".

Una correcta hermenéutica conduce a considerar que sólo los gastos vinculados a la actividad, y con la finalidad de obtener ganancia, o de mantener o conservar su fuente generadora, resultarán deducibles y en la medida que hayan sido necesarios a tales fines. Así, para que un gasto resulte deducible, deben reunirse tres requisitos: a) que tenga vinculación con la fuente generadora de renta, b) que su finalidad -directa e indirecta- sea la obtención de la renta, o el mantenimiento o conservación de su fuente, y e) consecuente del anterior, que resulte necesario para tales fines. En relación a estos últimos, cabe señalar que la LIG no mantuvo un criterio riguroso en cuanto al carácter "necesario" del gasto, como ocurría con la ley de impuesto a los réditos, sino a través -justamente- de la finalidad económica de los mismos (Fallos 304:661 considerando 7°, último párrafo).

LAS PENALIDADES SON CONSECUENCIA DEL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD. TIENEN VINCULACION CON EL GIRO DEL NEGOCIO

SON SANCIONES DE CARÁCTER RESARCITORIO COMO CONSECUENCIA DEL INCUMPLIMIENTO DEL CONTRATO DE CONCESION

VIII.1.- Respecto del primer requisito, acierta la actora cuando expresa que "...este tipo de penalidades surgen del marco jurídico de la actividad específica de EDELAP, y son consecuencia del desarrollo de tal actividad..." (resaltado propio), y cuando señala que "...tienen vinculación innata con el giro del negocio..."; porque lo cierto es que resultan sanciones de carácter resarcitorias que son consecuencia del incumplimiento del "Contrato de Concesión" relacionadas con la prestación deficiente del servicio eléctrico. Nótese, que la **Asociación de Distribuidores de Energía Eléctrica de Argentina (ADEERA) afirmó** que "...todas aquellas empresas distribuidoras de energía eléctrica que actualmente conforman la Asociación de Distribuidores de Energía Eléctrica - ADEERÁ, y que prestan su servicio público de distribución y comercialización de energía eléctrica en el marco de un contrato de concesión, **son posibles de las sanciones derivadas de los referidos contratos...**, resulta usual al giro normal del negocio del servicio público de distribución y comercialización de energía eléctrica la imposición de sanciones descriptas..

EL PAGO DE LAS SANCIONES TIENE COMO FINALIDAD CUMPLIR CON EL CONTRATO DE CONCESION

LA FALTA DE PAGO DE LAS SANCIONES PUEDE GENERAR LA RECISION DEL CONTRATO DE CONCESION Y LA EXTINCION DE LA FUENTE PRODUCTORA DE LA RENTA

VIII.2.- En relación al segundo requisito exigido, considero que pagar esas sanciones civiles por parte de la actora tuvo como finalidad cumplir con el "Contrato de Concesión" que exige -en los casos de prestación deficiente del servicio- pagar tales sanciones resarciendo a los usuarios afectados. No pagar tales sanciones, podría justamente conducir a la rescisión del "Contrato de Concesión" por parte del Estado, y por ende, la extinción de la fuente generadora de renta, que es la prestación del servicio eléctrico. Desde esta inteligencia, su pago claramente logra que se mantenga la fuente generadora de renta gravada. Se ha dicho que la deducción de los gastos necesarios no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico respecto a que la erogación está destinada con el fin de lograr la ganancia o de mantener y conservar su fuente. (Dino Jaiach "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", 3ra edición, Abeledo Perrot, p. 545. Resaltado propio).

En el caso de autos, de esa comprobación de orden teleológico surge que el gasto fue realizado con el fin señalado en el párrafo anterior, es decir, cumplir con una exigencia del "Contrato de Concesión", y consecuentemente, seguir prestando el servicio público de energía eléctrica, lo que se traduce en mantener la fuente generadora de renta gravada.

NECESARIEDAD DEL GASTO

VIII.3.- En relación al tercer requisito -necesariedad del gasto- se ha dicho que: "... el concepto de necesidad se vincula, en nuestra materia, con aquello que debe acontecer, precisa, forzosa o inevitablemente, o lo que es menester indispensablemente o hace falta para algún propósito o fin. Ya lo dijo años atrás la jurisprudencia sufra al expresar que allí -lo mismo que entre nosotros- la ley solo permite la deducción de los gastos forzosamente vinculados por su naturaleza misma con la producción del beneficio imponible, y no con cualquier gasto más o menos relacionado con el ejercicio de una profesión lucrativa" (efime. Giuliani Fonrouge y Navarrine. "Impuesto a las Ganancias". Editorial Depalma, Buenos Aires, 1980, pág. 169).

En este sentido, resulta medular señalar que del "Anexo IV - Normas de calidad del servicio público y sanciones", más específicamente en el punto 5, se desprende que para aquellos casos en los que el OCEBA determine sanciones y las mismas excedan lo permitido, o no sean canceladas, ello conllevará la caducidad del contrato de concesión. Ello, determina claramente la "necesariedad" del gasto -pagos de las sanciones que establece el "Contrato de Concesión"- para mantener vigente dicho contrato, y de tal manera, la fuente generadora de renta.

Por los fundamentos expuestos y las constancias comprobadas de la causa, concluyo que las sanciones objeto de litis resultan deducibles en el impuesto a las ganancias (IG), y por ende, corresponde revocar la resolución apelada, con costas.

El Dr. Vichi dijo:

Que adhiere a las conclusiones del voto precedente.

La Dra. Marmillón dijo:

Que vienen los autos a fin de resolver respecto de la procedencia de la resolución 6/18 emanada de la AFIP-DGI, por la que se determina de oficio a la recurrente el impuesto a las ganancias –resultado negativo- del ejercicio fiscal 2014, en relación con la deducibilidad de multas por daños de artefactos, otras sanciones reconocidas a los usuarios y contempladas en el Contrato de Concesión de la contribuyente, en la Resolución 1024/04 y en las Normas Complementarias del Organismo de Control de la Energía Eléctrica y penalidades previstas en el referido contrato.

Que la suscripta al sentenciar la causa "Loma Negra C.L.A.S.A.s/recurso por retardo" (29/12/2021), tuvo oportunidad de expedirse sobre una cuestión análoga, resolviendo que la limitación establecida por el decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias (texto aplicable al caso de autos) debe entenderse con relación a aquellas sanciones que revisten naturaleza fiscal.

Sentado lo que antecede, corresponde entonces decidir acerca de la pretendida deducción de las multas impuestas, a la luz de lo regulado por los artículos 17 y 80 de la ley del gravamen (HOY ART. 23 Y 83 DE LA LIG).

En tal sentido, mucho ha analizado la doctrina y la jurisprudencia el concepto de gasto necesario, avanzando sobre el criterio estricto de considerar que se trata de un gasto imprescindible, ya que la ley no lo define en esos términos, para sostener que debe conectarse con el principio de causalidad del gasto.

Así, de la economía propia del impuesto a las ganancias dimana el principio de pertenencia de las deducciones a la fuente productora de las rentas gravadas. La causa primigenia de todo concepto cuya deducibilidad se pretenda es su conexión con la obtención, mantenimiento y conservación de las ganancias gravadas (Damarco, J.H. Tratado Jurisprudencia y Doctrinario. Impuesto a las ganancias Tomo 1, pág 538).

Ello implica entonces, probar la existencia de la causalidad requerida para su procedencia y en ese sentido, adhiero al criterio sustentado por el Vocal instructor que **lleva a concluir que las penalidades impuestas son consecuencia de la actividad de la recurrente y que el no satisfacerlas pondría en riesgo la fuente generadora de la ganancia gravada por caducidad del contrato de concesión del servicio.**

En consecuencia, voto por revocar la resolución apelada, con costas.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Revocar la resolución apelada, con costas".

Loma Negra C.I.A.S.A. TFN Sala C del 29.12.2021

Multas impuestas por la Comisión Nacional de Defensa de la Competencia
Reforma del art. 227 del D.R. de la LIG por el Decreto 1.170/2018
En voto dividido el TFN no admite la deducción de las multas

"En el día de la fecha, reunidos los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expediente N° 48.507-I caratulado: "**LOMA NEGRA C.I.A.S.A. s/ retardo por repetición**".

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 185/204vta. la actora interpuso recurso por retardo de repetición (cfme. art. 81, ley 11.683), a fin de obtener la devolución del mayor impuesto a las ganancias (IG) abonado en el período fiscal 2013, como consecuencia de **no haber deducido como gasto las multas impuestas por la Comisión Nacional de Defensa de la Competencia** (en adelante CNDC), más los intereses que correspondan.

II.- La recurrente aclaró que **el reclamo administrativo de repetición fue presentado el 21/12/2016**, y fue registrado como SIGEA 13289-27370/2016. Como consecuencia, el fisco le requirió determinada documentación, la que fue respondida el 14/7/2017.

La omisión de la AFIP en resolver el reclamo administrativo dentro del plazo de tres meses contados desde la fecha de presentación del mismo, motivó la interposición del presente recurso, por entender que las multas cuyo origen no sea tributario pueden ser deducidas en tanto se vinculen con el giro del negocio y sus resultados se encuentren gravados por la ley del impuesto a las ganancias (LIG).

Explicó que en el año 2005 **la Secretaría de Coordinación Técnica del Ministerio de Economía y Producción, impuso a Loma Negra S.A.** (en adelante LN) **una multa por infringir la Ley de Defensa de la Competencia** (en adelante LDC), **de \$ 138.700.000** y a Cemento San Martín S.A. (en adelante CSM) de \$ 28.500.000, siendo algunas de las empresas sancionadas. Y aclaró que luego de las diferentes apelaciones, **las multas quedaron firmes el 14/08/2013.**

Manifestó que en forma paralela a la tramitación de los expedientes administrativos relativos a la aplicación de las multas y en el marco de un proceso de reorganización empresarial, el 02/10/2000 se celebró el "Acuerdo Definitivo de Fusión", mediante el cual LN se fusionó y absorbió a CSM, siendo registrado por la Dirección Provincial de Personas Jurídicas el 02/08/2011 y la disolución de CSM en IGJ el 12/11/2013.

Señaló que el 13/05/2013, luego de obtener los datos bancarios necesarios, LN –por sí y simultáneamente como continuadora de CSM- abonó ambas multas. Hizo hincapié en que no incluyó como gasto deducible en las ddjj del IG correspondientes al período 2013 a las multas abonadas, lo que -a su juicio- trajo aparejado que LN tributara un mayor impuesto

(..)

SENTENCIA DEL TFN

El texto transcrito es claro en cuanto a que habiendo transcurrido el plazo dispuesto por la norma, **el silencio de la Administración debe interpretarse como denegatoria** del reclamo, lo que **faculta al contribuyente optar por interponer el recurso ante este Tribunal Fiscal**. Nótese que la norma no efectúa distinción alguna referida a los trámites en curso que pudieran encontrarse sucediendo, lo que en modo alguno debe redundar en el menoscabo del derecho que la propia norma reconoce al contribuyente. En este sentido, no debe olvidarse que tal como lo ha sostenido la CSJN en numerosos pronunciamientos “Cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo no cabe sino su directa aplicación” (Fallos 320:2145, 320:1909, 323:3055, entre tantos otros).

Además, de las actuaciones administrativas se advierte que **el informe final que cita el fisco al oponer esta defensa fue dictado con fecha 16/02/2018 cuando ya había perdido jurisdicción** para continuar tramitando las actuaciones por haber interpuesto la actora el recurso por retardo con fecha 02/02/2018, por lo que corresponde rechazar el agravio del fisco en este sentido. Con relación a las costas, si bien el planteo fue tratado previamente, lo cierto es que se trata de una defensa más para lograr el rechazo del recurso interpuesto, por lo que al no haberse generado una actividad procesal autónoma, resulta improcedente la imposición de costas a su respecto.

(..)

SOBRE LA CUESTION DE FONDO

VII.- Que ahora **corresponde me expida acerca de la deducción de las multas** abonadas por LN, y consecuentemente, respecto de la repetición del presunto mayor impuesto ingresado; anticipando que los jueces no estamos obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes, sino sólo aquellos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 297:140; 301:970, entre otros).

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER, MANTENER Y CONSERVAR LA FUENTE

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER, MANTENER Y CONSERVAR GANANCIAS GRAVADAS

En relación a ello, el **artículo 17 de la LIG** (HOY ART. 23 DE LA LIG) prevé que “...para 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”. Por su parte, el **artículo 80** (HOY ART. 83 DE LA LIG) dispone que “...los 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”.

MULTAS DE NATURALEZA PENAL

VII.1.- Que la primera cuestión a destacar es que **las multas** cuya deducción pretende la actora sea reconocida, **fueron aplicadas por la CNDC por “cartelizar”** -junto a otras empresas del rubro- **la comercialización del cemento portland en el país**. En otros términos, la citada comisión le aplicó **una sanción de naturaleza penal (represiva)** a la actora -y demás empresas participantes- **por la comisión de una conducta ilícita**. Cabe recordar que **la LDC protege los intereses de toda la comunidad, al castigar conductas que sean contrarias al “bienestar económico general”** (Fallos 325:1702, considerando 5 y stes.). La segunda cuestión a ponderar es que dichas multas se encuentran firmes, es decir, la tramitación en sede judicial de una causa ajena a la presente concluyó en que correspondía la aplicación de dichas sanciones impuestas por la CNDC. Es decir, en instancia judicial se tuvo por probada la conducta ilícita de la actora al infringir la LDC

VII.2.- Que señalado ello, corresponde **ahora analizar si tales conceptos resultan gastos deducibles para la LIG**.

REQUISITOS PARA LA DEDUCCION DE UN GASTO

Una correcta hermenéutica conduce a considerar que **sólo los gastos vinculados a la actividad, y con la finalidad de obtener ganancia, o de mantener o conservar su fuente generadora, resultarán deducibles y en la medida que hayan sido necesarios a tales fines**. Así, **para que un gasto resulte deducible, deben reunirse tres requisitos**: a) **que tenga vinculación con la fuente generadora de renta**, b) **que su finalidad –directa e indirecta- sea la obtención de la renta, o el mantenimiento o conservación de su fuente**, y c) **consecuente del anterior, que resulte necesario para tales fines**. En relación a estos últimos, cabe señalar que la LIG no mantuvo un criterio riguroso en cuanto al carácter “necesario” del gasto, como ocurría con la ley de impuesto a los réditos, sino a través –justamente- de la finalidad económica de los mismos (Fallos 304:661 considerando 7°, último párrafo).

ANALISIS EN EL CASO CONCRETO DE LOS REQUISITOS

VII.2.1.- Respecto del primer requisito, **acierta la actora** cuando expresa que “...las Multas estuvieron, indubitadamente, vinculadas con la actividad específica de mi mandante, pues se han aplicado, precisamente, como consecuencia de dicha actividad” (resaltado propio). **Sin embargo, yerra** en las líneas que siguen cuando expresa: “Están indisolublemente unidas, la actividad propia de Loma Negra (producción y venta de cemento) con las sanciones pecuniarias impuestas por la CNDC, en razón del giro normal de su negocio, a punto tal que sin el desarrollo de la gestión empresarial no se habría aplicado multa alguna”; porque lo cierto es que, sin el desarrollo de una conducta ilícita – consistente en haber cartelizado el precio de venta junto a otras empresas con las que comparte el oligopolio del cemento portland- es que no se habría aplicado multa alguna. Y **continúa el desacierto** cuando expresa que “Las multas le fueron

aplicadas a Loma Negra y CSM, evidentemente, por llevar a cabo actos que hacen a su objeto social...”; **porque le fueron impuestas por conductas ilícitas que jamás podrían formar parte de su objeto social.** En efecto, tal como lo reconoce la propia actora, **el objeto social de LN es la producción y venta de cemento portland (entre otros), y no la “cartelización” en su comercialización; lo que lleva a concluir que las multas le fueron impuestas por llevar a cabo actos contrarios a la LDC, no por desarrollar lícitamente su actividad comercial.** No obstante ello, y sólo a efectos del análisis de la cuestión, debe considerarse que el pago en tratamiento guarda vinculación –a modo de consecuencia- con la fuente generadora de renta consistente en la producción y comercialización de cemento portland, entre otros objetos estatutarios de la empresa.

EL PAGO DE UNA SANCION PENAL NO ESTA RELACIONADO CON LA OBTENCION DE LA RENTA

VII.2.2.- En relación al segundo requisito exigido, tengo para mí que **el pago de una multa (sanción penal) no es efectuado con la finalidad –directa o indirecta- de obtener renta, o de mantener o conservar la fuente que la genera; porque claramente representa el cumplimiento de una sanción pecuniaria, de innegable naturaleza penal, represiva, punitiva, que tiene como finalidad herir al infractor en su patrimonio.** Tal como lo recuerda la actora en su recurso, se ha dicho que la deducción de los gastos necesarios no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico respecto a que la erogación está destinada con el fin de lograr la ganancia o de mantener y conservar su fuente. (Dino Jarach “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, 3ra edición, Abeledo Perrot, p. 545. Resaltado propio). En el caso de autos, de esa comprobación de orden teleológico surge que **el gasto –multas aplicadas por la CNDC- no fue realizado con el fin señalado, porque su sustancia es completamente ajena a la obtención de la renta o al mantenimiento o conservación de su fuente.** Al respecto, se ha dicho que “...el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones” (**CCAF, Sala IV, in re “Trucco Pedro Agustín (TF 27.952-I) c/ DGI”, del 18/06/2013, considerando X**). Estas consideraciones, llevan a concluir que los gastos cuya deducción pretende la actora carecen de los elementos requeridos para su procedencia.

EL PAGO DE UNA SANCION PENAL NO ES UN GASTO NECESARIO PARA OBTENER UNA RENTA

VII.2.3.- A mayor abundamiento, aún en el hipotético caso que pueda considerarse cumplido el requisito de finalidad, **resultaría claramente un gasto innecesario –menos aún imprescindible- para obtener la renta gravada** o mantener o conservar la fuente. En efecto, como se ha dicho “... el concepto de necesidad se vincula, en nuestra materia, con aquello que debe acontecer, precisa, forzosa o inevitablemente, o lo que es menester indispensablemente o hace falta para algún propósito o fin. Ya lo dijo años atrás la jurisprudencia suiza al expresar que allí –lo mismo que entre nosotros- la ley sólo permite la deducción de los gastos forzosamente vinculados por su naturaleza misma con la producción del beneficio imponible, y no con cualquier gasto más o menos relacionado con el ejercicio de una profesión lucrativa” (cfme. **Giuliani Fonrouge y Navarrine. “Impuesto a las Ganancias”.** Editorial Depalma, Buenos Aires. 1980. Página 169). También resulta aplicable al caso lo dicho por este Tribunal: “...veamos que puede ocurrir con las ganancias de la actora si dichos gastos no se produjeran; se puede decir que ninguna influencia habrá en aquellas tanto en su generación, como en su conservación o mantenimiento, lo que da por tierra el carácter de “necesario” del gasto, pues tal calificación implica que la realización o no de la erogación tiene algún efecto directo o indirecto en los ingresos del contribuyente o en la fuente que los genera o, en un planteo extremo, que sin esos gastos la fuente perecería o se demerecería, lo que en la especie, evidentemente, no es así” (**Goldstein, Eduardo”, TFN Sala B, 28/05/2004**). Ello así, porque se “...creó un riesgo económico materializado en la sanción de multa impuesta por el Banco Central, ...[por lo que] su pago constituye una erogación suplementaria que, ya sea como mayor costo o como gasto no recuperable, no puede oponerse a terceros. Frente a las normas tributarias no puede entenderse como gasto necesario para obtener, mantener y conservar el rédito” (**“ITESA Ind. Textil S.A: s/recurso de apelación en materia de Impuesto a los Réditos y Multa” de fecha 29/03/1963. Si bien este último precedente refiere al impuesto a los réditos, cuya norma resultaba –como ya se dijo- más rigurosa en cuanto al requisito de “necesidad”, lo cierto es que el razonamiento resulta plenamente aplicable al presente.**

VII.3.- Que sin perjuicio de lo ya expuesto, **dos razones más motivan el rechazo** de lo pretendido por la actora.

EL TFN NO TIENE FACULTADES PARA CONDONAR PARCIALMENTE UNA SANCION PENAL

VII.3.1.- La primera obedece a **la imposibilidad que tiene este Tribunal de condonar parcialmente una sanción de naturaleza penal**, en este caso impuesta por la CNDC. En efecto, considerar deducible del impuesto a las ganancias los pagos efectuados en concepto de multas, implicaría, indirectamente, condonarlas en la proporción de la alícuota aplicable del impuesto, en el caso de autos 35%, lo que le resulta claramente vedado a este Tribunal. Adviértase, que **por idéntico razonamiento es que la LIG nunca admitió la deducción del propio impuesto a las ganancias** (hoy art. 88 inc. “d”, LIG), (HOY ART. 92 DE LA LIG) porque importaría, de hecho, reducir la “incidencia” del gravamen en la proporción de la alícuota aplicable según el caso. En el caso de las multas, esa menor incidencia representaría una condonación parcial de la sanción. En esta inteligencia, resulta evidente la falta de atribución constitucional y legal del Tribunal al respecto, la que sólo es asignada al Congreso Nacional, por imperio del principio de legalidad, que en este caso, se lo debe entender como de “reserva de ley”.

El óbice señalado alcanza a toda sanción de naturaleza penal, como es el caso de las multas, cuya finalidad –como ya anticipé- es herir al infractor en su patrimonio, definiendo por ende su sustancia inequívocamente punitiva.

REFORMA DEL DECRETO REGLAMENTARIO. DECRETO 1.170/2018

En este sentido, cabe traer a colación el art. 145 del decreto reglamentario de la LIG (HOY ART. 227 DEL D.R. DE LA LIG) que en su texto vigente señala, en su cuarto párrafo, que **“Tampoco son deducibles las multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales aplicadas, entre otros organismos o autoridades, por el Banco Central de la República Argentina, la Unidad de Información Financiera, la Comisión Nacional de Valores o la Superintendencia de Seguros de la Nación que se apliquen a las entidades por ellos controladas o reguladas; y las sumas que estas últimas destinen –directa o indirectamente- a sus directivos y representantes a los fines que éstos cancelen las multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales, que por su actuación en representación de las mencionadas entidades, les fueron aplicadas.** (párrafo incorporado por art. 83 del **decreto 1170/2018, BO 27/12/2018**). **Este último párrafo**

incorporado sólo debe entenderse como meramente “aclinatorio” -y además no taxativo- de lo dispuesto en su primer párrafo, que establece como criterio general, que no podrán deducirse “las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas,...” pero sin referir a ninguna en particular.

Por otro parte, considerando que el pago efectuado por LN es a consecuencia de un accionar ilícito, dicho pago podría encuadrar en el actual inc. “j” del art. 88 de la LIG (HOY ART. 92 DE LA LIG) que no admite la deducción de “las pérdidas generadas por o vinculadas con operaciones ilícitas”, toda vez que el pago de las multas en cuestión representan una pérdida –traducida en un mayor costo o como un gasto no recuperable consecuencia de su obrar ilícito (en similar criterio, TFN, Sala B, in re “Goldstein Eduardo” del 28/05/2004, ya citado).

MANDATO MORAL QUE DEBEN CUMPLIR LOS JUZGADORES

VII.3.2.- **La segunda razón obedece al mandato moral que estamos llamados a cumplir los juzgadores**, procurando encontrar la interpretación que mejor se apegue al sentido de justicia. Debe recordarse que “es necesario buscar en todo tiempo una interpretación valiosa de lo que las normas, jurídicamente, han querido mandar, de suerte que la admisión de soluciones notoriamente injustas, cuando es posible arbitrar otras de mérito opuesto, no resulta compatible con el fin común de la tarea legislativa y judicial” (Fallos 307:1018 considerando 6°).

En este sentido, estoy seguro que ni el legislador del impuesto a las ganancias, ni su antecesor del impuesto a los réditos, han tenido la intención de que, mediante la deducción de pagos originados en el cumplimiento de una sanción pecuniaria aplicada como consecuencia de una conducta ilícita, se logre condonar parcialmente dicha sanción, al reducir su efectiva incidencia económica.

Desde esta perspectiva, admitir la deducción de las multas en trato –y su consecuente condonación en un 35%- luce visiblemente injusto, y recuérdese que “hacer justicia, misión específica de los magistrados, no importa otra cosa que la recta determinación de lo justo in concreto; y ello sólo se puede lograr ejerciendo la virtud de la prudencia animada con vivo espíritu de justicia” (Fallos 302:1611 considerando 5to.).

UNA CONDUCTA ILICITA NO PUEDE GENERAR UN BENEFICIO

Es que, tengo para mí, que **un comportamiento ilícito que afectó el interés general de la comunidad** –como el realizado por la actora y que fuera base fáctica de las multas impuestas y pagas por ésta- **no puede dar lugar a un beneficio como sería su condonación parcial mediante su deducción en el impuesto a las ganancias**, como lo intenta la accionante. Pretender, en definitiva, que este Tribunal -por medio de la aplicación de las normas tributarias y bajo la autonomía propia del derecho tributario- indirectamente condone en un 35% la condena oportunamente aplicada a la actora por un comportamiento ilícito que afectó gravemente a toda la comunidad, es ir demasiado lejos.

Por las consideraciones expuestas, **voto por rechazar la acción de repetición** articulada, con costas.

El Dr. Vicchi dijo:

(..)

Que corresponde expedirse sobre la repetición intentada por la recurrente en tanto pretende la deducción de multas aplicadas en el marco de la Ley de Defensa a la Competencia que se encuentran firmes.

Que según el **artículo 145 del Decreto Reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias** -Dto.1344/98- (HOY ART. 227 DEL D.R. DE LA LIG) “...para establecer la ganancia neta imponible los contribuyentes **no podrán deducir del conjunto de entradas las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas**, costas causídicas, intereses punitivos y otros accesorios —excepto los intereses a que se refiere el artículo 37 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998, y la actualización prevista en la misma—, **derivados de obligaciones fiscales**, pero sí el impuesto a las ganancias tomado a su cargo y pagado por cuenta de terceros y siempre que esté vinculado con la obtención de ganancias gravadas.

REFORMA DEL DECRETO REGLAMENTARIO POR EL DECRETO 1.170/2018

Que es recién **con la reforma introducida al artículo en cuestión por el Decreto 1170/18 BO 27-12-2018 que se amplía dicha prohibición** a aquellas multas aplicadas por organismos administrativos, la que no resulta aplicable en razón de la fecha de entrada en vigencia y **en tanto el período involucrado en autos corresponde al año 2013**.

Que en consecuencia es claro que **la limitación contenida en la norma reglamentaria, antes de la reforma citada, se refería a multas fiscales**. Así lo ha entendido tanto la doctrina como la jurisprudencia, vide en este sentido Sala C en su anterior composición **fallo ika Renault Argentina de fecha 3/10/2005**-.

Que aclarado este punto y **admitida la deducción de multas salvo las fiscales** corresponde analizar si la deducción de las multas aplicadas a la contribuyente resultaron ser un gasto necesario en los términos de los artículos 17 y 80 (HOY ART. 23 Y ART. 83 DE LA LIG) de la ley del Impuesto a las ganancias.

LA DEDUCCION DE UN GASTO DEBE ANALIZARSE DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL GIRO COMERCIAL

Que conforme lo ha establecido la jurisprudencia de este Tribunal **la deducción de un gasto debe considerarse desde el punto de vista del giro comercial**, en tanto éste coloca a la empresa en la necesidad de adoptar decisiones en la esfera económica, originando gastos realmente efectuados para la realización de las actividades comprendidas en el objeto social, tendientes a obtener, mantener y conservar rentas dentro de las posibilidades y conveniencias de la misma. Para ello, debe atenderse a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 13 de la ley citada) conforme a la realidad económica de cada caso particular, ponderando la amplitud con que las empresas pueden tomar decisiones que hacen a su política comercial y al arbitrio de los medios necesarios para sus fines. Este es el criterio que informó, según se desprende del comentario del Ministerio

de Hacienda de la Nación (publicación oficial, año 1946, pág. 12) la modificación dispuesta por decreto ley 14338/1946, al ampliar las deducciones para la tercera categoría a todos los gastos inherentes al giro del negocio (ACFOR 22-7-1964 con citas de "Fiat SA" número 306, "Gillete Safety Razor Co. of South America", número 133, "Oks SA" número 166, publicados en JA, T. 1962, III, pág. 453; LL, T. 104, pág. 113; LL, T. 104, pág. 444, respectivamente).

Que las multas aplicadas a la recurrente encuentran sustento en la alteración de los precios por conductas anticompetitivas. En consecuencia la sanción por sobrepuestos se vincula con la obtención de ganancia y la transforma en gasto necesario desde el punto de vista de la política comercial de la empresa.

Que en atención a lo expuesto **corresponde hacer lugar a la repetición** intentada con más intereses desde el reclamo administrativo previo. Las costas se imponen por su orden en atención a la complejidad y particularidades de la cuestión debatida en autos.

La Dra. Marmillon dijo:

(..)

II.-Que encontrándose acreditado que Loma Negra CIASA abonó el impuesto a las ganancias del año fiscal 2013 sin haber efectuado la deducción como gasto de las multas firmes impuestas por la Comisión Nacional de Defensa de la Competencia, abonadas el 23-5-2013, el tema decidendum se centra en la procedencia o improcedencia de tal deducción, que origina la repetición intentada.

Que el criterio general sentado por la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997 aplicable al caso de autos) en relación con la deducción de gastos permitida viene dado por los **artículos 17 y 80**. (HOY ART. 23 Y ART 83 DE LA LIG)

El primero prevé que: "Para 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", en tanto que **el artículo 80**, en lo que aquí interesa dice "Los 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..."

Seguidamente la norma legal enumera las deducciones de carácter general cualquiera fuese la fuente de ganancia con las limitaciones contenidas en ella, las especiales para todas las categorías y las especiales para las categorías primera, segunda y tercera, respectivamente (conf. arts 81 a 87).

En consecuencia, el legislador ha dispuesto que **los gastos incurridos con el propósito de mantener y conservar la fuente o de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas son deducibles**, sin perjuicio de los gastos a los que expresamente les ha dado tal carácter.

Finalmente el artículo 88 (HOY ART. 92 DE LA LIG) prevé las deducciones no admitidas, sin distinción de categorías, **dentro de las que se encuentra en su inciso j) los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas**.

Asimismo, el decreto reglamentario (HOY ART. 227 DEL D.R. DE LA LIG) en su texto dado por el decreto 1344/98, aplicable al período fiscal en discusión, en su primer párrafo dice... "para establecer la ganancia neta imponible los contribuyentes **no podrán deducir del conjunto de entradas las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas**, costas causídicas, intereses punitivos y otros accesorios –excepto los intereses a que se refiere el artículo 37 de la ley N° 11.683, texto ordenado en 1998, y la actualización prevista en la misma- **derivados de obligaciones fiscales**, pero sí el impuesto a las ganancias tomado a su cargo y pagado por cuenta de terceros y siempre que esté vinculado con la obtención de ganancias gravadas".

III.- Que establecido el marco normativo que regula la cuestión a resolver, **corresponde en primer término analizar si las sanciones impuestas a la apelante quedan comprendidas dentro del criterio de deducciones no admitidas**, ya que en caso afirmativo no procederá continuar tratando su viabilidad.

Que la suscripta comparte el criterio sostenido por esta Sala "C", en anterior integración, al sentenciar la causa "**Renault Argentina S.A. (3/10/2005)** en el sentido que "la limitación impuesta por el art. ... del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias debe entenderse con relación a aquellas que revisten naturaleza fiscal. Y ello es así en tanto resultaría ilógico que al momento de confeccionar la declaración jurada respectiva se permitiera a los contribuyentes deducir las multas aplicadas como consecuencia de la omisión -dolosa o culposa- de materia imponible."

MODIFICACION DEL DECRETO 1.170

En esa línea de pensamiento, **la reforma posterior dada al artículo 145 de la reglamentación mediante el decreto 1170/18** (HOY ART- 227 DEL D.R. DE LA LIG), entendió necesario agregar en su tercer párrafo que "Tampoco son deducibles las multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales aplicables, entre otros organismos o autoridades, por el BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA, la UNIDAD DE INFORMACIÓN FINANCIERA, LA COMISIÓN NACIONAL DE VALORES o la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS DE LA NACIÓN, que se apliquen a las entidades por ellos controladas o reguladas..."

MODIFICACION DE LA LEY 27.430

Posteriormente, **con el dictado de la ley 27.430 (B.O.29/12/17) se sustituye el inciso j) del artículo 88 de la ley** (HOY ART. 92 DE LA LIG), vigente hasta ese momento, **impidiendo la deducción de las pérdidas generadas por o vinculadas con operaciones ilícitas**.

Que sentado lo que antecede, resta entonces decidir si procede la pretendida deducción de las sanciones impuestas, a la luz de lo regulado por los referidos artículos 17 y 80 de la ley del gravamen.

En tal sentido, mucho ha analizado la doctrina y la jurisprudencia el concepto de gasto necesario, avanzando sobre el criterio estricto de considerar que se trata de un gasto imprescindible, ya que la ley no lo define en esos términos, para sostener que debe conectarse con el principio de causalidad del gasto.

Así de la economía propia del impuesto a las ganancias dimana el principio de pertenencia de las deducciones a la fuente productora de las rentas gravadas. La causa primigenia de todo concepto cuya deducibilidad se pretenda es su conexión con la obtención, mantenimiento y conservación de las ganancias gravadas (Damarco, Jorge Tratado Jurisprudencial y Doctrinario. Impuesto a las Ganancias Tomo I, pag 538).-

LA MULTA NO SE RELACIONA CON LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE

Elo implica probar la existencia de la causalidad requerida para su procedencia y en ese sentido **le asiste razón al Fisco Nacional cuando señala que el gasto originado en el pago de las multas aplicadas a la contribuyente no se origina en su actividad, sino en la forma de llevarla a cabo, esto es mediante una conducta contraria a lo dispuesto por la ley de Defensa de Competencia, por lo que no puede considerarse que se encuentre reunido el requisito de necesidad del gasto que permita su deducción.**

Por ello, **voto por rechazar la repetición** intentada, con costas.

Por ello, **por mayoría, SE RESUELVE:**

1) Rechazar el planteo de "improcedencia del retardo" articulado por el fisco nacional, sin costas.

2) **Rechazar la repetición articulada**, con costas".

Edesal SA CSJN del 20.02.2025

"Que el recurso extraordinario, cuya denegación originó esta queja, es inadmisibles (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)".

Edesal SA CNACAF Sala II del 80.11.2022

Multas por contingencias.

Multas por deficiencias en la Función Técnica de Transporte.

Multas ante contingencias que afecten la calidad del servicio técnico, del producto técnico y/o del servicio comercial.

Las primeras, son aquéllas que tienen su causa en la producción de interrupciones en el suministro eléctrico a los usuarios.

Las segundas son las que se producen por variaciones en la tensión eléctrica o perturbaciones en el suministro eléctrico.

Las terceras son las contingencias que afectan la calidad del servicio comercial.

Las multas implican un costo necesario e inexorable que es propio de la actividad generadora de ganancias gravadas, es imposible que no ocurran contingencias que produzcan interrupciones u otro tipo de deficiencias en el suministro eléctrico.

Las multas impuestas con motivo de contingencias que afecten la calidad del servicio técnico constituyen un evento natural propio de la naturaleza de la prestación, deben ser consideradas como gastos necesarios para obtener y conservar la ganancia gravada.

Las multas se traducen en una bonificación en la facturación emitida a los clientes.

Las contingencias resultan ajenas a la actora y evitar su ocurrencia está fuera de su alcance, se asemejan al concepto de pérdidas extraordinarias en los bienes que producen ganancias, deducibles en los términos del art. 86, inc. c) de la L.I.G.

La CNACAF confirma la sentencia del TFN que admitió la deducción de las multas.

"(.)

IX.- Que, a mayor abundamiento, corresponde señalar que las multas por contingencias y las que se aplican en razón de las deficiencias en la Función Técnica de Transporte (F.T.T. o peaje eléctrico), cuya deductibilidad cuestiona el Fisco Nacional derivan -como ya se analizó- de lo dispuesto en el Contrato de Concesión que une a la actora con la Provincia de San Luis (cfr. Anexo 4 citado).

Allí se prevé la aplicación de multas ante contingencias que afecten la calidad del servicio técnico, del producto técnico y/o del servicio comercial, entre otros supuestos. Las primeras, son aquéllas que **tienen su causa en la producción de interrupciones en el suministro eléctrico a los usuarios**; las segundas son las que **se producen por variaciones en la tensión eléctrica o perturbaciones en el suministro eléctrico** y, por último, **las contingencias que afectan la calidad del servicio comercial**, son las que inciden sobre la debida realización de la conexión del servicio eléctrico a los usuarios, sobre una correcta facturación de los cargos que los mismos deben abonar, sobre una correcta gestión de las suspensiones del suministro eléctrico por falta de pago y sobre la debida atención a los reclamos realizados por los usuarios.

Cuando las contingencias superan los parámetros establecidos en el citado Anexo 4, la actora debe acreditar bonificaciones por multas a los usuarios afectados, a través de créditos que se ven reflejados en las facturas correspondientes a la prestación del servicio.

Tales **multas implican un costo necesario e inexorable que es propio de la actividad generadora de ganancias gravadas**, toda vez que es imposible que no ocurran contingencias que produzcan interrupciones u otro tipo de deficiencias en el suministro eléctrico. De allí que, en el particular supuesto aquí analizado, las multas impuestas con motivo de contingencias que afecten la calidad del servicio técnico constituyen un evento natural propio de la naturaleza

de la prestación, y por lo mismo, **las erogaciones que generan bien pues ser consideradas como gastos necesarios para obtener y conservar la ganancia gravada**, derivada del ejercicio de la actividad desarrollada por la parte actora.

De igual modo cabe concluir respecto de las restantes multas aplicadas por el E.N.R.E., en razón de deficiencias en la F.T.T., al igual que las multas que le corresponden a la Empresa de Transporte en Alta Tensión (Transener S.A.) por indisponibilidad de conexión; lo contrario importaría, nuevamente, desconocer que resulta inevitable la producción de fallas dentro del proceso de distribución de energía, las cuales son inherentes a los componentes y materiales del circuito eléctrico.

Así, **las multas en la práctica se traducen en una bonificación en la facturación emitida a los clientes**, puesto que la imperfección en el servicio prestado -al no poder ser devuelto por tratarse de un bien intangible- se convierte en un resarcimiento del eventual daño causado.

Por ser ello así, no resulta correcto negar la posibilidad de deducción por el solo hecho de que se las denomine "multas", pues por su naturaleza intrínseca, se trata de "reembolso de servicios", tal como fuera señalado oportuna y correctamente por el T.F.N.

Por último, con relación a las "multas" por causas no atribuibles a la distribuidora actora, cabe señalar que el motivo obedece a contingencias que afectan a la calidad del servicio técnico, que a la vez generan interrupciones en el suministro eléctrico a los usuarios, que se originan en acontecimientos ajenos a la voluntad de la empresa, pero que son propios de la actividad que se desarrolla (v.gr. acciones de las fuerzas de la naturaleza: rayos, tormentas, vendavales, acciones dañosas producidas por ramas de árboles, aves, etc.; o por hechos fortuitos de terceros: actos delictivos, vandalismo, etc.).

Al ocasionar cortes en el suministro eléctrico, la gestión de la distribuidora se dirige a intentar lograr que el impacto del evento sea mínimo en cuanto a sus consecuencias y la reposición total del servicio se produzca en el menor tiempo posible, circunstancias que derivan en un costo de mantenimiento.

Por lo demás, dado que **tales contingencias resultan ajenas a la actora y evitar su ocurrencia está fuera de su alcance, se asemejan al concepto de pérdidas extraordinarias en los bienes que producen ganancias y, por lo tanto, deducibles en los términos del art. 86, inc. c) de la L.I.G.**

En tales condiciones, se impone desestimar el agravio del fisco, **confirmar la resolución del Tribunal Fiscal** en cuanto invalidó el ajuste llevado a cabo, todo lo cual torna insustancial el tratamiento del recurso interpuesto por la contribuyente. (..)

En razón de las consideraciones que anteceden, el Tribunal

RESUELVE: 1°) desestimar la apelación interpuesta por el Fisco Nacional contra la sentencia del T.F.N. de fecha 13/02/2019, la que se confirma en cuanto fue materia de recurso, 2°) declarar inoficioso el tratamiento de la apelación de la parte actora contra la resolución del T.F.N. de fecha 31/10/2012 y 3°) imponer las costas al demandado vencido (cfr. art. 68, 1° parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

=====

SUJETOS INCLUIDOS EN EL "REPSAL"

Art. 14 Ley 26.940 (B.O.02.06.2014)

En los casos previstos en el artículo anterior, si el infractor reincidiera en la misma infracción que produjera su inclusión en el Registro creado por la presente ley, en un lapso de tres (3) años contados desde la primera resolución sancionatoria firme, se procederá a:

- a) Excluir de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes a los empleadores adheridos al mismo, desde que quedara firme su sanción como reincidente;
- b) Impedir que aquellos responsables inscriptos en los impuestos comprendidos en el Régimen General, **mientras estén incorporados en el Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL)** por haber incurrido en reincidencia, **deduzcan en el impuesto a las ganancias los gastos inherentes al personal -empleados, dependientes u obreros-, de acuerdo con lo previsto por el artículo 87, incisos a) y g) de la LIG. (DEDUCCIONES ESPECIALES DE TERCERA CATEGORÍA ACTUAL ART. 91 INCISO A) E INCISO F)**

En los casos de declaración de emergencia regional, el Poder Ejecutivo podrá exceptuar en cada caso concreto la aplicación de lo previsto en los artículos 13 y 14 de la presente ley.

=====

IMPUGNACION DEL GASTO POR NO ACTUAR COMO AGENTE DE RETENCION

Art. 43 de la LIG

"Art. 43 - Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por este".

JURISPRUDENCIA

SAN JUAN SA CSJN DEL 27.10.2015

ANDRE LUIS ENRIQUE TFN SALA B DEL 14.03.2017

KALINA SA TFN SALA B DEL 21.09.2018

SAN JUAN SA CSJN DEL 27.10.2015

C.S.J.N. “**San Juan SA**” de fecha 27.10.2015, se trataba de proveedores a los cuales no se les había practicado la retención de impuesto a las ganancias de la R.G. 830.

La CSJN a la hora de confirmar la impugnación del gasto, entendió que:

“1°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, mantuvo la resolución 180/07 dictada por la Dirección Regional de Mar del Plata de la Dirección General Impositiva (División Revisión y Recursos) que había determinado de oficio la obligación de la actora en el impuesto a las ganancias -ejercicio fiscal 2003- y disminuido el quebranto impositivo.

2°) Que para así decidir, el tribunal a quo recordó que el organismo recaudador detectó en los registros contables de la actora la existencia de pagos a ciertos proveedores de bienes muebles, por importes superiores a \$..., sin efectuar la retención en concepto de impuesto a las ganancias, como lo exige la resolución general AFIP 830/2000, razón por la que la autoridad fiscal impugnó la erogación efectuada para la adquisición de dichos bienes y practicó el ajuste pertinente, en los términos del art. 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

(..)

DEFINICION DE LA CSJN DEL CONCEPTO DE GASTO

7°) Que, el punto que debe ser dilucidado por el Tribunal consiste en establecer si el término "gasto" utilizado en el art. 40 antes transcrito debe ceñirse a su acepción técnica más estricta, como lo sostiene la actora. De admitirse este criterio, quedarían excluidas del alcance de la norma las erogaciones efectuadas por el contribuyente para adquirir bienes de cambio, puesto que éstas no responderían al concepto de "gasto" sino al de "costo".

8°) Que, una consolidada jurisprudencia el Tribunal ha establecido que si bien la primera fuente de interpretación de la leyes su letra, la misión judicial no se agota con ello, pues los jueces no pueden prescindir de la intención del legislador y del espíritu de la norma (Fallos: 327:5295 y el allí citado). En el mismo sentido ha sostenido que no puede soslayarse que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, no resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera una interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528; 327:5649), ni es aceptable ajustarse estrictamente a una singular pauta gramatical en desmedro de la racionalidad de la norma (Fallos: 330:2892 y el allí citado). En particular, el Tribunal ha expresado que las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla (Fallos: 243: 204), y aun cuando rija la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el ámbito del derecho penal y tributario-, ello no excluye una exégesis que esclarezca la voluntad del legislador, a fin de que ella se cumpla de manera razonable y discreta (Fallos: 182:486; 232:254; 237:33; 239: 367; 252:139; 254:362; 256:277; 326:2987). Asimismo, reiteradamente ha afirmado que en la tarea de interpretación de las leyes la primera regla es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 308:1745; 312:1098; 313:254; 328:293; 330: 1855 y 2892; 334: 1027) y, en este sentido, el Tribunal ha puntualizado que la exposición de motivos de las normas constituye un valioso criterio interpretativo acerca de la intención de sus autores (Fallos: 318:1894 y sus citas).

9°) Que, con sujeción a tales pautas hermenéuticas, cabe señalar que en el proyecto elevado por el Ministerio de Hacienda de la Nación para modificar la ley del impuesto a los réditos (ley 11. 682) propiciando la incorporación del art. 39 -actual art. 40 de la ley 20.628-, se sostuvo:

"El sistema que consagra este artículo, da facultad a la Dirección para impugnar la deducción de un pago, cuando sobre el mismo debió actuarse como agente de retención y no se cumplió con esa obligación".

"Trátase de una facultad privativa de la repartición del ramo, tendiente a asegurar de una u otra manera el cobro del impuesto. El caso más común es el que se presenta cuando, habiendo prescrito la acción del Fisco para exigir el ingreso de la retención, subsiste el derecho del mismo para modificar las declaraciones juradas. Ha parecido lógico, impedir que el responsable practique deducciones vinculadas con obligaciones fiscales a las que no ha dado cumplimiento" (ver Ministerio de Hacienda de la Nación, "Modificación de las Leyes n° 11.682 (t.o.), 11.683 (t.o.) y Decreto-Ley N° 18.229/43. Creación del Impuesto a las Ganancias Eventuales. Texto y Comentario de las Nuevas Disposiciones", Buenos Aires, 1946, páginas 61 y 62; el resaltado no pertenece al texto original).

En consecuencia, como lo ha señalado la señora Procuradora Fiscal en el apartado IV de su dictamen, resulta con toda nitidez que la voluntad del legislador no ha sido efectuar la clase de distinciones conceptuales que propone la actora, sino imposibilitar la "deducción de un pago" cuando el contribuyente no ha cumplido con la obligación legal de actuar como agente de retención, expresión que, por su generalidad y en el contexto de la ley 20.628, comprende a toda clase de pago necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos, como lo es, la erogación realizada para la adquisición de bienes de cambio. En consecuencia, corresponde descartar el agravio de la apelante relativo a que los tribunales inferiores han realizado una interpretación extensiva de la norma, en violación al principio de legalidad.

Cabe agregar, que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su

obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos: 308:442; 327:1753 y sus citas), circunstancia que en el caso -como fue señalado por la sentencia- la apelante ni siquiera ha intentado probar.

De lo hasta aquí expuesto se deriva que **acreditado el incumplimiento** de la obligación legal que pesa sobre el agente de retención, la consecuencia prevista por la norma -la posibilidad de que el Fisco impugne en el balance fiscal el gasto realizado por aquél-, **excede el mero interés patrimonial que es protegido por otras disposiciones del ordenamiento jurídico al consagrar la responsabilidad solidaria por el tributo omitido (art. 8, inciso c, de la ley 11.683) y, en consecuencia, funciona en los hechos como un castigo al infractor**, cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario (Fallos: 324:3083; 326:2770; 327:598; 334:1041) Dicho de otro modo, cualquiera sea el calificativo que se utilice para caracterizar al medio elegido por el legislador -y más allá del declarado propósito de asegurar el cobro del tributo- **lo cierto es que aquél ha previsto una clase de sanción que no tiene un simple carácter resarcitorio ni retributivo del daño causado.**

10) Que, **la apelante se ha limitado a sostener que la administración fiscal, al aplicar el art. 40 de la ley del tributo, transgrede la doctrina de los propios actos y desconoce el principio de la realidad económica. Sin embargo, dicha aseveración es inconsistente, puesto que si se acepta su propia tesis en el sentido de que aquella norma prevé una "sanción" a la que califica como una de las llamadas "impropias o anómalas" (fs. 160), ninguna contradicción habría en la actuación del fisco al reconocer la veracidad de las compras realizadas y, al propio tiempo, "sancionar" la omisión de actuar como agente de retención mediante la impugnación del gasto cuya deducción se pretende.**

Asimismo, la alegación de la actora en el sentido de que la cámara no admitió como causal de exculpación de su conducta "...el estado de necesidad en que se encontraba la empresa ..." durante la crisis económica producida en los años 2002 y 2003, ni consideró las modalidades que -según la prueba testimonial rendida- debió adoptar al efectuar sus compras (ver fs. 159 vta. a 161 vta.), aparece desprovista de un sustento argumental que permita al Tribunal invalidar la sentencia con arreglo a la doctrina de la arbitrariedad. En efecto, lo expresado por la apelante traduce un simple desacuerdo con el criterio de selección y valoración de la prueba realizada por el tribunal a quo que -además de ser un aspecto ajeno a la jurisdicción extraordinaria de la Corte- es insuficiente, por sí solo, para descalificar al pronunciamiento apelado como acto jurisdiccional, aun cuando los jueces hayan prescindido de alguna de las pruebas aportadas (Fallos: 325:1922; 326:4361; 328:957; 330:2639, entre muchos otros). Ello es así máxime si se repara en que la recurrente ante toda consideración acerca de la endeblez de la restante prueba reunida en la causa -en especial, la insuficiencia del informe pericial- que fue señalada por los pronunciamientos de las instancias anteriores (ver fs. 80 vta.; 81 y 143 vta.).

Por ello, y oída la señora Procuradora Fiscal, **se desestima el recurso de hecho, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario con el alcance indicado en el considerando 5° y se confirma la sentencia** en lo que pudo ser materia de dicho recurso. Con costas. Declárase perdido el depósito efectuado a fs. 2 de la queja. Notifíquese, y previa devolución de los autos principales, archívese el recurso de hecho con copia de la presente.

RICARDO LUIS LORENZETTI
ELENA I. HIGHTON de NOLASCO
JUAN CARLOS MAQUEDA"

SAN JUAN S.A. DICTAMEN PGN 01.04.2014 (LAURA MONTI)

"A fs. 142/144, **la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, a su turno, había ratificado la determinación de oficio que había disminuido el quebranto impositivo declarado por la actora en el impuesto a las ganancias del periodo 2003.**

Para así decidir, especificó que **la causa del ajuste consistía en la aplicación del art. 40 de la ley 20.628** (t. o. por decreto 649/97, al que se referirán las citas siguientes), el que establece que **la Dirección General Impositiva podrá impugnar el gasto en el balance impositivo del contribuyente cuando éste no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes.**

Precisó que la actora **había efectuado pagos a ciertos proveedores por importes superiores a los \$ 12.000, sin practicar la retención del impuesto a las ganancias ordenada por la resolución general (AFIP) 830**, motivo por el que resultaba aplicable el citado art. 40 de la ley del tributo.

(..)
- IV -

El art. 40 de la ley 20.628, cuya inteligencia aquí se debate, establece: "Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste".

Estimo que, para su correcta hermenéutica, corresponde recordar que la primera fuente de interpretación de la leyes su letra, pero, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528; 327:5649).

DEFINICION DEL CONCEPTO DE GASTO PARA LA SEÑORA PROCURADORA

Sobre la base de estas asentadas pautas, resulta evidente para mí que **la actora pretende ajustarse rígidamente al término "gasto" empleado para el precepto, para diferenciarlo del "costo de los bienes de cambio" y colocar a este último concepto fuera de su alcance.**

Sin embargo, en mi parecer no corresponde someterse a esta singular pauta gramatical en desmedro de la racionalidad de la norma (arg. de Fallos: 306:1580 y sus citas), máxime cuando no existen elementos que permitan afirmar que medió la voluntad del legislador en ese sentido (Fallos: 327:5649).

En efecto, no encuentro un motivo válido para sostener que la omisión de actuar como agente de retención en la generalidad de las compras que realiza el contribuyente puede derivar en la impugnación de esos gastos por parte del Fisco, a excepción del caso peculiar y aislado de las adquisiciones de bienes de cambio. No advierto, ni ha sido alegado en momento alguno por la actora, que este segundo supuesto encierre una diferente conducta del contribuyente que omite su debida actuación, ni un desigual perjuicio al Fisco causado por ello, que justifique el disímil tratamiento que ella propugna.

Y, en lo referido a la voluntad del legislador, **no puede pasar desapercibido que, cuando en el año 1946 el Ministerio de Hacienda elevó el proyecto para modificar la ley del entonces impuesto a los réditos -ley 11.682-**, propiciando la incorporación de la norma que actualmente se ubica en el arto 40 de la ley 20.628, sostuvo: "El sistema que consagra este artículo, da facultad a la Dirección para impugnar la deducción de un pago, cuando sobre el mismo debió actuarse como agente de retención y no se cumplió con esa obligación ... Ha parecido lógico impedir que el responsable practique deducciones vinculadas con obligaciones fiscales a las que no ha dado cumplimiento" ("Modificación de las leyes 11.682 T.O., 11.683 T.O. y decreto ley 18.229/43. Creación del impuesto a las ganancias eventuales. Texto y comentario de las nuevas disposiciones", Buenos Aires, 1946, Ed. oficial, pág. 60/61).

De aquí se colige, sin hesitación, que **el propósito de la reforma fue castigar todo tipo de deducción que los contribuyentes pretendieran efectuar sin haber practicado la retención del impuesto a las ganancias correspondiente, sin que en momento alguno se excluya o se prevea un tratamiento diferencial para las adquisiciones de los bienes de cambio.**

En mi parecer, esta intención del legislador, a la que corresponde dar pleno efecto (Fallos: 308:1745; 312:1098; 313:254), corrobora la improcedencia de la diferenciación que pretende establecer la actora.

Finalmente, es necesario dejar en claro que lo aseverado hasta aquí se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos 254:362; 256:277), o, dicho en otras palabras, que "las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación" (Fallos 243: 204 y su cita, entre otros).

PARA LA SEÑORA PROCURADORA SE TRATA DE UNA SANCION PENAL

- V -

Sentado lo anterior, considero que el principio de la realidad económica (arts. 10 y 20 de la ley 11.683, t.O. 1998) así como la doctrina de los propios actos, invocados por la recurrente en su defensa, carecen de aplicación para la correcta solución de esta causa.

Es que, en mi parecer, **el arto 40 de la ley 20.628 consagra, en la economía de este tributo, una medida de índole estrictamente penal** (Fallos: 284.150, entre otros).

En efecto, a diferencia de lo que ocurre con el arto 37 de la misma ley, no se procura aquí la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación -falta de individualización del beneficiario de la renta (Fallos: 275:83 y 323: 3376) -, sino que **se persigue la represión de una conducta ilícita -omisión de actuar como agente de retención-** con un alcance eminentemente punitivo.

Pienso que esta naturaleza queda ratificada por dos circunstancias. En primer lugar, pues **idéntico comportamiento ilícito sirve también de antecedente para el castigo tipificado en el arto 45 de la ley 11. 683**, precepto que ostensiblemente posee el carácter de una sanción definitiva. En segundo término, por la inexistencia de previsiones legales o reglamentarias similares a las establecidas en el arto 38, inc. a), de la ley del tributo o en el arto 52 de su reglamento, que dispensen de la aplicación de la figura bajo estudio.

Por ello, y contrariamente a lo sostenido por la apelante, pienso que **el Fisco puede impugnar la deducción del gasto para sancionar la omisión del contribuyente de actuar como agente de retención**, en los términos del arto 40 de la ley del impuesto a las ganancias, veracidad de las compras sin que ello implique desconocer la realizadas por el contribuyente ni tampoco incurrir en una contradicción con sus propios actos.

(..)

- VII -

Por los fundamentos expuestos, considero que **debe confirmarse la sentencia apelada** en cuanto ha sido motivo de recurso extraordinario".

ANDRE LUIS ENRIQUE TFN SALA B DEL 14.03.2017

T.F.N. sala "B" "Andre Luis Enrique" de 14.03.2017, se trataba de gratificaciones al personal en relación de dependencia, a los que no se les había practicado la retención de impuesto las ganancias de la R.G. 4.003.

Destaco el TFN a la hora de confirmar la impugnación del gasto:

"I. - Que a fs. 84/89vta. y 170/175 se interponen recursos de apelación contra las resoluciones de fechas 28/09/2007 y 26/11/2007, Nros. 256/2007 y 312/2007 dictadas por la **División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar**

del Plata de la AFIP- DGI. Por la primera de ellas, se determinó el Impuesto a las Ganancias del recurrente por el período fiscal 2004, con más intereses resarcitorios.

(..)

En cuanto se refiere a la **impugnación de gratificaciones extraordinarias** por las cuales no se habrían realizado los aportes y contribuciones, sostiene que las dos gratificaciones habrían sido abonadas ocasionalmente y únicamente por el período 2004 y que no ostentarían naturaleza remunerativa; sin embargo, el Fisco dogmáticamente les otorgaría naturaleza remunerativa. Por ello solicita se ordene reliquidar el impuesto incluyendo como deducción las gratificaciones extraordinarias abonadas.

(..)

II. - Que a fs. 101/113 y 186/199 **la representación fiscal contesta los recursos.**

(..)

En lo que hace a las gratificaciones extraordinarias, citando normativa aplicable, aduce que las mismas no encuadran en los denominados beneficios sociales, por lo que correspondería su inclusión dentro de las asignaciones remunerativas. **Al tratarse de conceptos remunerativos como sostiene la representación fiscal, están sujetas a retenciones sobre las rentas del trabajo personal en relación de dependencia que no habrían sido practicadas.**

Expresa que las gratificaciones que la recurrente dice haber abonado en diciembre de 2004 a dos empleados carecerían de documentación de respaldo ya que aportaría solamente recibos y constancias de recepción que, por ser sus propios empleados, carecerían de valor probatorio. Por otro parte, figurarían como pagados en efectivo y llamaría la atención el monto de las gratificaciones comparado con el monto del SAC que da cuenta del valor del sueldo percibido a esa fecha. Tampoco estaría justificado el motivo de su pago ni la diferencia entre ambos, ya que según los recibos de sueldos ambos empleados mantendrían la misma categoría laboral.

(..)

V.- Que, sentado cuanto antecede, **procede expedirse sobre si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.** Al respecto, en los Informes Finales de Inspección obrantes a fs. 18/21 del Cuerpo Reservado "Antecedentes Investigaciones" y a fs. 39/42 del Cuerpo de Verificación IVA, ambos de las actuaciones administrativas, los inspectores observaron que la actividad del contribuyente es la venta al por mayor de alimentos para animales.

La fiscalización se inició por el período 2004 del impuesto a las ganancias por el cual el contribuyente no realizó la presentación de la DDJJ correspondiente.

(..)

En la determinación de oficio se analizaron dichos gastos, siendo el primero de ellos, las **gratificaciones extraordinarias abonadas en efectivo en el mes de diciembre de 2004 junto con el sueldo anual complementario de los trabajadores: Martín Alberto Rodríguez y José Gilberto Baigorria por \$15.000 y \$50.000 respectivamente.**

El Fisco Nacional concluyó al respecto que las denominadas gratificaciones extraordinarias no encuadrarían en los beneficios sociales, por lo que correspondería su inclusión dentro de las asignaciones remunerativas sujetas a aportes y contribuciones de la seguridad social. A su vez, **dichas gratificaciones se encontrarían sujetas a las retenciones sobre las rentas del trabajo personal en relación de dependencia, las cuales no fueron practicadas. Por ello se entendió improcedente el cómputo de dicho concepto como gasto deducible.**

(..)

VI.- **Que procede abocarse al análisis de los agravios introducidos por la parte actora.**

(..)

VIII.- Que **párrafo aparte merece la cuestión de las gratificaciones extraordinarias pagadas a dos de sus empleados en relación de dependencia**, de conformidad con las constancias arrojadas a fs. 48/52.

Al respecto, la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, mediante Fallo Plenario N° 322 in re "TULOSAI, ALBERTO PASCUAL C/ BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA S/ LEY 25.561" del 19 de noviembre de 2009, ha arribado a la siguiente doctrina: "1º) No corresponde incluir en la base salarial prevista en el primer párrafo del artículo 245 de la L.C.T., la parte proporcional del sueldo anual complementario. 2º) Descartada la configuración de un supuesto defraude a la ley laboral la bonificación abonada por el empleador sin periodicidad mensual y en base a un sistema de evaluación del desempeño del trabajador, no debe computarse a efectos de determinar la base salarial prevista en el primer párrafo del art. 245 de la L.C.T."

Que la actora manifiesta que las gratificaciones extraordinarias abonadas a dos de sus empleados conjuntamente con el Sueldo Anual Complementario (SAC) de diciembre de 2004 se abonaron por única vez y por ello carecerían de naturaleza remunerativa.

Que las gratificaciones que sean habituales en función de la expectativa de su cobro revisten el carácter de remunerativas, encuadrándolas en el artículo 6 de la ley 24.241. En tal sentido, formarán parte de la base de cálculo para determinar el SAC.

Que "cuando se habla de "remuneración", se hace referencia a los rubros que componen la contraprestación que debe percibir el trabajador como consecuencia del contrato de trabajo, aun cuando no preste servicios, por la mera circunstancia de haber puesto su fuerza de trabajo a disposición del empleador. Así surge del art 103 de la propia L.C.T." (vide "Maidana, Juan Carlos c/Banco Central de la República Argentina s/diferencias de salarios", Cám. Nac. Trab, Sala VII, sentencia de fecha 19/08/2010).

Que, **como afirma la actora y surge de la prueba aportada, las susodichas gratificaciones fueron abonadas como recompensa a la labor desempeñada y el rendimiento de los trabajadores**, es decir, cuadrarían en lo que la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo en Pleno -Tribunal especializado en la materia- llama "un sistema de evaluación del desempeño del trabajador". Sin embargo, la recurrente meramente pretende negar su naturaleza remunerativa haciendo hincapié en que habrían sido pagadas por única vez en forma aislada, más no existe prueba de ello en la especie.

No obstante esto último, aún suponiendo que hubiesen sido pagadas por única vez, para considerar que las mismas resultan no remunerativas la actora debería haber demostrado que las pretendidas gratificaciones responden a un

sistema de evaluación del desempeño del trabajador -detallándolo y haciéndolo saber-, además de descartarse la existencia de fraude a la ley laboral -cuestión ajena a este Tribunal-, cosa que no se hizo.

Dicha ausencia de pruebas pone de manifiesto que **las pretendidas gratificaciones extraordinarias no remunerativas no son más que pagos arbitrarios a los trabajadores que deben incluirse en las asignaciones remunerativas sujetas a aportes y contribuciones de la seguridad social y a las retenciones sobre las rentas del trabajo personal en relación de dependencia, las cuales no fueron practicadas. Por ello resulta improcedente el cómputo de dicho concepto como gasto deducible y se confirma la resolución apelada por dicho concepto**, con costas.

(..)

XI.- Que, por todas las consideraciones que anteceden, **corresponde: 1) Confirmar parcialmente la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias del recurrente,**

Por todo lo expuesto, SE RESUELVE:

1) Confirmar parcialmente la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias del recurrente,

KALINA SA TFN SALA B DEL 21.09.2018

T.F.N. sala "B" "**Kalina SA**" de 21.09.2018, se trataba de servicios de faena, a los que no se les había practicado la retención de impuesto las ganancias de la R.G. 830.

"Por otro lado de las tareas llevadas a cabo por el área fiscalizadora se pudieron constatar **pagos efectuados a los proveedores de KALINA S.A.**, según el detalle obrante en los Anexos I, II y III, los cuales forman parte integrante de la resolución apelada **1) Frigorífico HV S.A. en los periodos fiscales 2008 y 2009, por un monto neto de \$1.297.040,01 \$1.228.087,97, respectivamente, en concepto de servicios de elaboración de carne; 2) Matadero y Frigorífico Federal S.A. en el período fiscal 2008, por un monto neto de \$ 4.929.140,36 en concepto de servicios de faena y servicios de elaboración de carne.**

Dichas operaciones se encuentran alcanzadas por el Régimen de Retención normado por la Resolución General N° 830/2000 (AFIP).

Cabe destacar que de los mayores contables aportados por la contribuyente, con el detalle de las órdenes de pago correspondientes a los pagos efectuados a los proveedores Frigorífico HV S.A., en los periodos fiscales 2008 y 2009, y Matadero y Frigorífico Federal S.A. en el periodo fiscal 2008; y de las consultas realizadas a las bases de datos de este Organismo sobre retenciones realizadas por KALINA S.A. por los periodos 08/2007 a 07/2009 y sobre retenciones sufridas por Frigorífico HV S.A. en los periodos 2007, 2008 y 2009 y por Matadero y Frigorífico Federal S.A. en los periodos 2007 y 2008, **se pudo constatar que la contribuyente no realizó las retenciones correspondientes a la mencionada Resolución General respecto de los pagos efectuados en cancelación de la deuda con los citados proveedores.**

Asimismo de las consultas realizadas a las bases de datos de la Administración Federal, **no surge que los proveedores Frigorífico HV SA CUIT N ... y Matadero y Frigorífico Federal S.A., CU ..., posean certificados de no retención en el Impuesto a las Ganancias.**

En virtud de lo expuesto y de acuerdo con las constancias obrantes en las presentes actuaciones, **se constató la realización de pagos de servicios de faena y servicios de elaboración de carne, en los que la recurrente no practicó las retenciones correspondientes.**

Sobre este punto se estima conveniente efectuar ciertas consideraciones en lo relativo al régimen de retención del impuesto a las ganancias, de conformidad con las previsiones de la R.G. AFIP 830/2000. Respecto de los agentes de retención, el **art. 6, inc. f) de la ley 11.683** establece que: "están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:... f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos."

A su vez, el **art. 8, inc. c) de dicho ordenamiento**, dispone que: "responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: ... c) los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la Administración Federal de Ingresos Públicos dentro de los 15 (quince) días siguientes a aquel en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la Administración Federal, en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas."

Por otra parte, el **art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias**, establece que: "cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste.

En cuanto a los agravios referidos a la inconstitucionalidad del artículo 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, cabe efectuar las siguientes manifestaciones. **Cabe advertir respecto a la doctrina de la Corte Suprema en el fallo "Mera, Miguel Angel" mencionada por la contribuyente, que la misma no resulta aplicable al presente caso por cuanto se refiere específicamente a la constitucionalidad del artículo 2º de la Ley N° 25.345. Asimismo cabe señalar que, atento**

la restricción jurisdiccional contenida en el art. 185 de la Ley 11.683, no es posible acoger el planteo que formula la apelante en ausencia de un pronunciamiento de la Corte que así lo declare.

EL TFN CAMBIA DE OPINION PRODUCTO DEL FALLO DE LA CSJN "SAN JUAN SA"

Es dable señalar que *sin perjuicio del criterio establecido por esta Sala en autos "Estancia el Cherque SA (TFN 30.518-I) c/DGI, con posterioridad la CSJN se ha expedido en esta temática en los autos "San Juan S.A. (TF 29.974-I) d DGI", de fecha 27-10-2015, correspondiendo por razones de jerarquía y de economía procesal acatar el pronunciamiento recaído donde se estableció que (...)*

(..)

EL ART. 40 DE LA LIG NO CONTIENE UNA NORMA DE EXIMICION DE RESPONSABILIDAD COMO SI CONTIENE EL ART. 8 DE LA LEY 11.683

En cuanto a la prueba informativa producida en autos corresponde señalar que la respuesta del Frigorífico HV SA obrante a fs. 105, donde deja sentado que no ha sufrido retenciones al Impuesto a las Ganancias por parte de Kalina SA por las operaciones discutidas en autos y que en las declaraciones juradas no ha computado retenciones de Impuesto a las Ganancias por Kalina SA en los períodos fiscales 2008 y 2009. La restante prueba informativa fue dada por decaída a fs. 232. En definitiva, **la prueba en cuestión nada aporta a la resolución de la presente, pues cabe advertir que la norma del artículo 40 de la ley del tributo -a diferencia del supuesto contemplado en el artículo 8, inciso c) de la ley procedimental- no contiene ninguna disposición que permita al contribuyente liberarse de la impugnación del gasto en caso de que el beneficiario haya declarado la renta obtenida por la que el pagador no haya retenido el impuesto.**

(..)

Que por lo expuesto, **corresponde confirmar la Resolución Nro. 22/2015, en cuanto determina el Impuesto a las Ganancias de la contribuyente Kalina S.A. por los períodos fiscales 2008 y 2009. Con costas**".

Muelle Ocho SA CNACAF Sala III del 19.09.2024

Art. 43 de la LIG

Impugnación del gasto por no actuar como agente de retención de impuesto a las ganancias

Se trata de una factura por honorarios profesionales de un abogado

El abogado ingresó el tributo correspondiente a la factura en la DDJJ de impuesto a las ganancias del período fiscal 2003

Se aportó como prueba la DDJJ de impuesto a las ganancias del abogado con dictamen de contador público

Se hace referencia al fallo de la CSJN SAN JUAN SA

El TFN revocó la determinación de oficio

La CNACAF confirma la sentencia del TFN

"II. Sentencia del Tribunal Fiscal

En este entendimiento, la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante la sentencia del 06/03/2023 –obrante a fs. 439/443 del expediente en soporte papel–, **resolvió revocar la resolución N° 88/2006 exclusivamente en relación al ajuste originado en la impugnación de la deducción de la factura de \$30.000 con sustento en lo dispuesto en el art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias** (HOY ART. 43 LIG), así como la multa aplicada en aquel concepto, y confirmarla en los restantes ajustes y sus respectivas multas. Las costas las distribuyó según sus respectivos vencimientos.

Asimismo, ordenó que el Fisco Nacional en el plazo de 30 días realice la liquidación de las sumas que en definitiva debía ingresar Muelle Ocho S.A.

Para decidir de ese modo, el Tribunal Fiscal de la Nación en primer lugar puso de resalto que los ajustes fueron por incumplimiento al art. 80 de la ley de impuesto a las ganancias. Puntalmente, se impugnaron dichos gastos:

(..)

f) **\$30.000 correspondiente al Recibo 0000-00000161 del 14 de abril de 2003 emitido por el profesional Carlos Augusto Lo Turco en concepto de honorarios**, en virtud de lo dispuesto por el art. 40 de la ley de impuesto a las ganancias, toda vez que Muelle Ocho S.A. no cumplió con su obligación de retener el tributo según la R.G. 830.

(..)

En relación con la impugnación de la AFIP sobre la **deducción de \$30.000 en concepto de honorarios abonados al abogado Carlos Lo Turco con sustento en lo dispuesto en el art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias**, el Tribunal Fiscal de la Nación, en atención a la prueba producida por la empresa Muelle Ocho S.A. —especialmente respecto de la contestación de oficio de la AFIP—, sostuvo que **quedó acreditado el abogado ingresó el impuesto según la declaración jurada, por ello revocó la resolución en este único aspecto, con costas.**

(..)

V. El pronunciamiento del Tribunal Fiscal resulta ajustado a derecho

Realizado el relato de los agravios de la demandada y la postura del Tribunal Fiscal, corresponde mencionar que la cuestión a resolver se circunscribe a determinar si la revocación respecto del ajuste de \$30.000 en concepto de honorarios prestados por un abogado a la empresa actora, en atención a que la firma Muelle Ocho S.A. incumplió la obligación de retener se ajusta o no a derecho.

EL ABOGADO INGRESO EL TRIBUTO CORRESPONDIENTE A LA FACTURA EN LA DDJJ DE GANANCIAS DEL AÑO 2003

El Tribunal para dejar sin efecto el ajuste, sostuvo que la recurrente aseguró que **el profesional había ingresado el**

tributo correspondiente a esa factura en su declaración jurada del periodo fiscal 2003, circunstancia que ameritó dispensar a la empresa de su obligación de acuerdo al precedente de la Corte, que a continuación analizaremos.

SE HACE REFERENCIA AL FALLO SAN JUAN SA DE LA CSJN

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “San Juan S.A. (TF 29974-I) c/ Dirección General Impositiva”, Fallos 338:1156, del 27/10/2015 sostuvo que, la facultad del Fisco de practicar un ajuste fiscal “funciona en los hechos como un castigo al infractor, cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario... lo cierto es que aquél ha previsto una clase de sanción que no tiene un simple carácter resarcitorio ni retributivo del daño causado...”.

Ahora bien, en el mismo pronunciamiento, el Máximo Tribunal también sostuvo que: “la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquel que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencia de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos 308:442; 327:1753 y sus citas), circunstancia que en el caso –como fue señalado en la sentencia– la apelante ni siquiera ha intentado demostrar” (el resaltado nos pertenece).

SE APORTO COMO PRUEBA LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL ABOGADO CON DICTAMEN DE CONTADOR PUBLICO

Como surge de las constancias del expediente, la firma Muelle Ocho S.A. en el expediente administrativo acompañó la declaración jurada junto con el papel de trabajo que da cuenta de cómo el abogado Lo Turco determinó la renta y el impuesto a ingresar. Asimismo, acompañó un dictamen emitido por un contador público que certifica que el contribuyente Lo Turco había incluido la factura de \$30.000 en su declaración jurada y un detalle de la facturación emitida por el profesional durante el 2003 (véase fojas 649-652 del cuerpo N° 4 de las actuaciones administrativas N° 10744-72-2005).

A ello, se le suma que en la instancia ante el tribunal Fiscal —véase específicamente las fs. 392/395 del expediente en soporte papel del trámite ante el Tribunal Fiscal— la AFIP contestó el requerimiento instado por la firma actora e informó que el abogado Lo Turco ingresó el impuesto según la declaración jurada y se acompañó también la constancia de su pago.

Así, pues, si bien no está controvertido que Muelle Ocho S.A. incumplió la obligación de retener —en atención a lo dispuesto por el art. 40 de la ley de impuesto a las ganancias— de acuerdo con las constancias de la causa y el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la empresa quedó dispensada de la obligación ya que el propio abogado abonó el tributo, razón por la que resulta ajustado a derecho la revocación dispuesta en este punto.

Además, corresponde destacar que “cualquiera sea la generalidad de los conceptos empleados por el Tribunal en [sus] fallos, ellos no pueden entenderse sino con relación a las circunstancias del caso que los motivó, siendo, como es, una máxima de derecho, que las expresiones generales empleadas en decisiones judiciales deben tomarse siempre en conexión con el caso en el cual se usan” (Fallos 33:162; 332:1963, voto de la juez Argibay; 338:134; 340:1084; 342:278 y 1660).

Es decir, la transposición del criterio jurisprudencial establecido en un determinado precedente a un caso concreto queda supeditada, en primer término, a la analogía que eventualmente exista entre los hechos de uno y otro, de manera que las conclusiones sentadas por la Corte puedan ser trasladadas, de manera válida, a aquél.

Aclarado ello, no puede soslayarse que los tribunales de justicia tienen —esencialmente, por razones de estabilidad y seguridad jurídica— el deber de considerar en sus pronunciamientos las sentencias del Máximo Tribunal federal dictadas en casos similares, así como de atender sus conclusiones en supuestos sustancialmente análogos (arg. Fallos 307:1094; 312:2007; 316:221; 318:2060; 319:699; 321:2294; 329:759; 332:616; 343:42; 344:3156 y 3431; entre muchos otros).

Ello, sin embargo, no descarta la posibilidad, en cabeza de parte interesada, de aportar nuevos elementos de juicio que permitan controvertir los fundamentos allí sentados, para apartarse de ellos. En este entendimiento, la AFIP no ha logrado rebatir los términos de la sentencia y la razón por la que pretende que no resulta aplicable el precedente de la Corte citado. Todo ello nos lleva a concluir que, corresponde rechazar el recurso de la AFIP y confirmar la sentencia apelada.

Por las razones expuestas, resuelve: Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la demandada, con costas (art. 68 CPCCN)."

LIMITACION DE LA DEDUCCION DEL GASTO DE PROVEEDORES MONOTRIBUTISTAS

El art. 29 de la ley de monotributo, establece que:

“Art. 29 - Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del diez por ciento (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del treinta por ciento (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones.

El Poder Ejecutivo Nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en un dos por ciento (2%) y hasta en un ocho por ciento (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas.

La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determine la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Quando los vendedores, locadores o prestadores sean sujetos comprendidos en el Título IV del presente Anexo, será de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 32".

El art. 43 del decreto reglamentario de la ley de monotributo, establece que:

"Art. 43 - Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), por las operaciones efectuadas con estos, solo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias:

- a) Respecto de un mismo proveedor: hasta un dos por ciento (2%), y
- b) Respecto del conjunto de proveedores: hasta un total del ocho por ciento (8%).

Los porcentajes señalados en los incisos precedentes se aplicarán sobre el total de compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo ejercicio fiscal".

El art. 72 de la R.G. 4.309, establece que:

"Art. 72 - A efectos de las limitaciones dispuestas en el tercer párrafo del artículo 29 del "Anexo", respecto del impuesto a las ganancias, revisten el carácter de "recurrentes", las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a:

- a) veintitrés (23), de tratarse de compras, o
- b) nueve (9), de tratarse de locaciones o prestaciones".

JURISPRUDENCIA

GOLBA CONSTRUCCIONES S.A. C.N.A.C.A. SALA "V" DEL 30.09.2008

"J. El Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso interpuesto por la firma Golba Construcciones SA y confirmó la resolución del 28 de junio de 2002, mediante la cual el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Regional La Plata de Dirección General Impositiva determinó de oficio las diferencias correspondientes al impuesto a las ganancias por el período fiscal del año 2000 en un saldo equivalente a 14.974 pesos, más intereses resarcitorios de 16.676,80 pesos y le impuso una multa de 10.482 pesos, en los términos del artículo 45 de la ley 11683; susceptible de reducción a un tercio en caso de que fuese consentida por la interesada.

Como fundamento, y en cuanto interesa, expresó que **el Fisco había determinado esa diferencia por considerar improcedentes las deducciones por un total de 42.784,60 pesos, correspondientes a los importes pagados por la empresa a determinados proveedores sujetos al régimen del Monotributo, detalladas a fojas 152/153.**

Formuló ese ajuste con arreglo al texto del **artículo 30 del Anexo I de la ley 24977**, de conformidad con el cual "Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen, sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del uno por ciento (1%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del cinco por ciento (5%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal.

En ningún caso podrá imputarse a los periodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones". Agregó que **el artículo 59 de la resolución general 619/1999** establece que "Las limitaciones a que se refiere el primer párrafo del artículo 30 del Anexo de la ley 24977, su modificatoria y complementaria, serán aplicables únicamente respecto del valor de las transacciones no recurrentes que el adquirente, locatario o prestatario realice con sus proveedores.

Revisten carácter de 'no recurrentes', las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte inferior a: a) veinticuatro (24), de tratarse de compras, o b) diez (10), de tratarse de locaciones o prestaciones...", y destacó que mediante esa resolución general el Fisco había flexibilizado los límites impuestos en el artículo 30 de la ley 24977, siempre que existieran "operaciones recurrentes" en el número indicado.

En tal sentido, expresó que **si bien la empresa, dedicada a la construcción de un barrio de viviendas, sostuvo haber realizado una cantidad de "operaciones" mayor que el exigido en la resolución general 961/1999 con plomeros, electricistas, y técnicos, alegó que tales operaciones habían sido instrumentadas en un número de facturas globales menor que diez; es decir, en número inferior al requerido para ser considerados como "recurrentes" y deducibles para el cálculo de la base imponible.**

Desechó lo afirmado por la contribuyente en cuanto a que las operaciones en cuestión, mayores que diez pero instrumentadas en un número de facturas menor, debían considerarse como "recurrentes" en los términos del artículo 30 de la ley 24977 y de la resolución general aludida, porque tales preceptos hacen referencia a "operaciones" y no a "facturas", en las que las partes habían instrumentado conjuntamente varias operaciones. Sostuvo que las

facturas en disputa habían sido emitidas por "trabajos totales de instalación eléctrica", o "trabajos totales de construcción" o "trabajos de albañilería" y que la inteligencia de las normas postulada por la recurrente era inconsistente con la finalidad del régimen instituido en dicha ley pues, como regla, siempre sería posible "descomponer" las facturas en un número de "operaciones" mayor y, así, eludir la restricción impuesta en el artículo 30 del Anexo I de la ley 24977.

También descartó los argumentos de la empresa constructora relativos a que la interpretación adoptada por la Dirección General Impositiva en el acto determinativo impugnado conspiraba contra la finalidad del régimen del Monotributo, ya que las empresas no contratarían los servicios de los contribuyentes inscriptos en dicho régimen si los importes de respectivos no pudieran ser deducidos como gastos necesarios para obtener las rentas gravadas.

Finalmente, desestimó los agravios referidos a la violación del principio de igualdad entre los proveedores inscriptos en el régimen del Monotributo que facturan para una misma empresa más de diez o de veinticuatro veces, según el caso, y aquellos que facturan menos veces; por considerar que sólo podía ser invocado por los contribuyentes directamente afectados por esa distinción.

En otro orden de ideas, aceptó que el Fisco, de conformidad con lo previsto en el artículo 74 de la ley de impuesto a las ganancias, hubiera computado la deducción de hasta el 1% y el 5% de los gastos autorizada en el artículo 30 de la ley 24977 sobre el 71,81% del valor de la obra certificada por la empresa durante el año 2000 por considerar que, cuando las obras de construcción afectan más de un período fiscal, corresponde prorratear los gastos y las ganancias. Impuso las costas a la recurrente vencida.

II. Que, contra esa decisión, la empresa interpuso el recurso de apelación fundado a fojas 351/358 vuelta y replicado a fojas 361/374 vuelta. Afirma que tanto el artículo 30 de la ley 24977 como el artículo 59 de la resolución general 619/1999 se refieren a "operaciones", de manera que la interpretación mantenida por el Tribunal Fiscal y según la cual la cantidad de "operaciones" debe ser establecida a partir del número de "facturas" es contraria a la letra expresa de la ley y de su reglamentación, que deben entenderse según criterios de realidad económica.

Añade que la prueba rendida en la causa revela que las facturas fueron emitidas por sus proveedores habituales, con quienes la empresa realiza operaciones "recurrentes", es decir, en un número mayor que las establecidas en la resolución general aludida y, por tanto, le debe ser admitida la deducción de la totalidad de los importes de las facturas globales respectivas. Por otra parte, cuestiona que el Fisco, con arreglo a lo previsto en el artículo 74 de la ley de impuesto a las ganancias (D. 649/1997 y sus modificaciones), haya computado las deducciones (limitadas al 1% por cada proveedor y 5% del conjunto de los proveedores) sobre el 71,81% de las obras ejecutadas y certificadas durante el año 2000, porque el artículo 30 de la ley 24977 dispone que las deducciones admisibles deben ser computadas sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones "correspondientes al mismo ejercicio fiscal", sin que puedan imputarse remanentes a períodos sucesivos.

En distinto orden de ideas, sostiene que en la especie debe aplicarse como norma penal "más benigna" la ley 25865, que admite la deducción de hasta un 10% de las operaciones realizadas con cada proveedor inscripto en el régimen del Monotributo y del 30% del importe de las realizadas con el conjunto de proveedores sujetos a dicho régimen; por lo que, en el caso, no le debe ser aplicada la "sanción" de impedirle deducir los importes impugnados, que no superan los porcentajes fijados como límite en la ley 25865.

Finalmente, plantea la inconstitucionalidad del artículo 30 de la ley 24977 y del artículo 59 de la resolución general 619/1999 pues, a su entender, las limitaciones introducidas al derecho de deducir como gastos los importes correspondientes a operaciones realizadas con monotributistas "castiga" a las empresas que los contratan, al prohibirles deducir los gastos necesarios para conservar y mantener los réditos gravados; derecho que le asiste en virtud de lo dispuesto en los artículos 80 y 87, inciso a) del texto ordenado de la ley del impuesto a las ganancias (D. 649/1997 y sus modificaciones).

En síntesis, afirma que no existe un justificativo válido, y por tanto racional o razonable, para admitir la deducción genérica de esa clase de gastos con la única exclusión de los realizados en beneficio de la categoría de contribuyentes que están sujetos al régimen de la ley 24977; por lo que, a su juicio, la ley es inconstitucional por irrazonable.

Finalmente, se agravia con relación a la multa impuesta con fundamento en el artículo 45 de la ley 11683 pues indebidamente se le reprocha el incumplimiento de los preceptos citados, que hacen clara referencia a la cantidad de "operaciones" y no al número de "facturas", de forma tal que su conducta no puede ser sancionada porque obró observando el texto de las normas que se le imputa haber desconocido, cuya interpretación fue desvirtuada por el Fisco al considerar relevante el número de "facturas" en vez del número de "operaciones".

III. Que los inconvenientes a que dan lugar las limitaciones introducidas en el artículo 30 de la ley 24977 fueron puestas de manifiesto en el transcurso del debate parlamentario en la Honorable Cámara de Senadores. Tanto el senador Romero Feris como el senador De la Sota señalaron, respectivamente, sus objeciones relativas a los límites en la deducción de los gastos realizados por las empresas con los contribuyentes sujetos a ese régimen. El primero manifestó que le resultaba poco comprensible "la limitación que el texto en su artículo 30 establece en cuanto a quienes efectúan compras, locaciones o prestaciones con sujetos acogidos al régimen simplificado. Solamente podrán deducir hasta el 1 por ciento de sus compras con un mismo proveedor y hasta el 5 por ciento respecto del total de sujetos comprendidos en el régimen simplificado". El segundo, expresó que las consecuencias serían negativas porque "primero, la empresa compradora al no poder deducir las compras y/o gastos realizados a contribuyentes del Monotributo, verán incrementado desmedidamente el impuesto a las ganancias que deben tributar.

Segundo, para el contribuyente del Monotributo la situación planteada en el caso anterior induce a los empresarios a no comprarles o a no contratar con ellos, disminuyendo de esta forma las posibilidades de trabajo, que precisamente estamos tratando de incrementar con la legislación que vamos a sancionar hoy para los pequeños contribuyentes. Vuelvo al ejemplo anterior.

Una sociedad de responsabilidad limitada que actualmente tiene un margen de utilidad del 20 por ciento y a partir de la vigencia del Monotributo compra la mitad de sus insumos a contribuyentes de ese régimen simplificado, verá incrementado su impuesto a las ganancias a pagar en nada más y nada menos que un 228 por ciento en relación a otra empresa similar que no compre ninguno de sus insumos a contribuyentes del Monotributo" (cfr. Versión Taquigráfica de la 14a. Sesión Ordinaria, del 3 de junio de 1998). En otras palabras los efectos adversos no pasaron inadvertidos y, pese a ellos, la ley fue sancionada.

IV. Que, con el propósito de atenuar las consecuencias descriptas, en la resolución general 619/1999 se dispuso que las limitaciones establecidas en el artículo 30 de la ley 24977 no serían de aplicación en caso de que las operaciones realizadas con contribuyentes monotributistas tuvieran carácter "recurrente", entendiéndose por tales a más de 10 locaciones o prestaciones o 24 compras realizadas con el mismo sujeto proveedor.

La prueba rendida en la causa relativa a las facturas cuyas copias están agregadas a fojas 52/59, emitidas por plomeros, gasistas, electricistas y proveedores, no da cuenta de la existencia de una cantidad de operaciones mayor que las requeridas en la resolución general indicada, ya que las facturas fueron emitidas de manera global, aunque en varias de ellas se especifica que los trabajos se relacionan con la construcción de cinco, de tres, u ocho casas, y se refieren a la totalidad de los trabajos de instalación.

Si bien es verosímil que varias operaciones sean facturadas de manera conjunta, nada impide formular una discriminación de cada uno de los trabajos contratados y precisar el costo individual respectivo, de manera que resulte claro cuál es el número de operaciones independientemente contratadas entre las partes.

Por otro lado, en los informes periciales agregados los peritos de la parte actora indican que en las facturas en cuestión se daba cuenta de servicios y trabajos que significan una multiplicidad de etapas y, por tanto, un número de operaciones mayor que el exigido en la resolución general, mientras que los peritos del Fisco relativizan esa conclusión señalando que la determinación de la cantidad de operaciones depende en última instancia del grado de detalle en la descripción y contratación de los trabajos, pues cada operación es susceptible de ser disgregada en tantas etapas como lo permite la naturaleza de los servicios u obras y las partes subjetivamente lo desearan (cfr. fs. 152/153, 159 vta., 162/163, 182 y 184).

En principio, por operación debe entenderse toda prestación discriminada que haya sido objeto de un contrato, se le haya asignado un precio determinado y por cuyo cumplimiento deba emitirse una factura; o las prestaciones sucesivamente cumplidas en el curso de un contrato de ejecución continuada cuya ejecución parcial dé lugar a pagos parciales; aunque también es concebible que, según la intención común de las partes, la operación consista en la construcción de la obra íntegra en los términos pactados o la realización completa de los trabajos; sin que, en abstracto, tampoco quepa excluir de plano la posibilidad de que en una factura se individualicen varias operaciones.

Sin perjuicio de estas generalidades, cabe advertir que lo atinente a determinar la cantidad de operaciones instrumentadas en las facturas cuyas copias están agregadas a fojas 52/59 y detalladas en el informe pericial, a fojas 152/153, remite a una cuestión de hecho y prueba que, además, no es dirimente para resolver la cuestión controvertida.

Ello es así porque los agravios de la actora derivan fundamentalmente de las limitaciones establecidas en el artículo 30 de la ley 24977 al cómputo de las deducciones de los importes de las operaciones realizadas con los proveedores contribuyentes del Monotributo (disposición que no prevé la exclusión de las que sean "recurrentes" en los términos del artículo 56 del D. 619/1999), y en el memorial de fojas 351/358 vuelta no se invoca ni demuestra que los importes cuya deducción no fue admitida, sean inferiores al límite establecido en la disposición legal objetada.

V. Que no corresponde a los tribunales de justicia sino al Congreso de la Nación la apreciación del acierto y error, conveniencia o inconveniencia, ni la corrección de las faltas de política de las leyes; las que, como regla, no son constitucionalmente impugnables con base en errores de técnica legislativa, a menos que se traduzcan en un desconocimiento concreto de garantías constitucionales, o en resultados indudablemente inicuos (Fallos: 224:810; 263:437; 275:218; 312:1437; 329:385).

Las limitaciones del 1% y del 5% contenidas en la ley 24977 tienden explícitamente a impedir la deducción del importe de las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del uno por ciento (1%) y, para el conjunto de los sujetos proveedores, hasta un total del cinco por ciento (5%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal.

Con posterioridad a los hechos que motivaron la determinación de oficio cuestionada, por medio de la ley 25865 se reformuló ese artículo 30, en los términos siguientes: "Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del diez por ciento (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del treinta por ciento (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones.

El Poder Ejecutivo Nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en un dos por ciento (2%) y hasta en un ocho por ciento (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas y en función de las categorías y actividades establecidas en el artículo 82 y concordantes del presente Anexo. La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determina la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Lo expuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el sujeto proveedor se encuentre inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Eventuales, previsto en el Título IV del presente Anexo". Además, **en el artículo 36 del decreto 2150/2006 se establecieron las condiciones en las cuales las operaciones pueden ser consideradas como recurrentes.** Aunque estas medidas pueden ser susceptibles de cuestionamientos de tenor similar a las formuladas durante el debate parlamentario previo a la sanción de la ley 24977, parece clara la intención de corregir los defectos apuntados por vía legislativa. En la elección y definición de los hechos imposables y la configuración de los respectivos regímenes fiscales se requiere ponderar tanto la eficacia en su implementación y fiscalización, así como la prevención de los eventuales efectos adversos respecto de la percepción de las rentas fiscales.

Nadie puede invocar un derecho adquirido a la deducción de todos o cualesquiera de los gastos necesarios para obtener o conservar las rentas gravadas en los términos del artículo 80 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. por el D. 649/1997 y sus modificaciones), sino sólo a las erogaciones cuya deducción esta prevista por las leyes, por lo que no es suficiente argumentar que las particularidades del régimen tienen un efecto negativo sobre la equitativa distribución de los impuestos y cargas públicas, en tanto esa apreciación constituye una determinación de política fiscal, concebida y formulada por el legislador en los términos ya descriptos y cuyo éxito o fracaso son de su exclusiva responsabilidad.

Como se ha dicho, **no compete a los jueces resolver cuestiones de política económica y fiscal, ni sustituir las soluciones adoptadas por el legislador so pretexto de error, prescindiendo del texto legal que es aplicable sin esfuerzo de interpretación** para instituir, en lugar de él, la ley que debe regir la materia (v. Fallos: 316:2732, Conids. 6 y 7; 318:676; 321:1792, 322:227, entre otros).

VI. Que, por otra parte, en Fallos: 310:462 y 320:763 y 769, se precisó que en la aplicación de la regla de la ley más benigna son irrelevantes las modificaciones introducidas en las normas reglamentarias coyunturales que integran el tipo definido "en blanco" por la ley determinativa de la infracción, de manera tal que la derogación o alteración de tales normas circunstanciales resulta indiferente en tanto el tipo de la infracción definido por la ley subsista, más allá de que ya no se mantenga la situación práctica que motivó el dictado de la legislación sustantiva derogada o modificada. Por tal razón, la sustitución del régimen de la ley 24977 por el de la ley 25865, cuya vigencia es posterior al tiempo de los hechos del caso y el consiguiente incremento del límite de las operaciones cuyos montos son deducibles, no hace desaparecer la infracción a los preceptos contenidos en el artículo 30 de la primera.

Sin perjuicio de ello, es menester recordar que, como se dijo, en el artículo 59 de la resolución general 619/1999 se introdujo la excepción según la cual, para el Fisco, los porcentajes previstos en el artículo 30 de la ley 24977 no resultarían aplicables en caso de existir "operaciones recurrentes"; vocablos que pudieron conducir a que el contribuyente razonablemente entendiera que la cantidad de facturas no constituía el factor determinante para establecer si operaba de manera recurrente con los proveedores en cuestión debido a la inexistencia de normas claras que inequívocamente le impusieran obrar en sentido diverso al que lo hizo, o que la interpretación de las disposiciones legales y reglamentarias en juego era dudosa, **por lo que es admisible la invocación de error excusable** [esta Cámara, Sala I, "Cerro del Agua", 25 de abril de 1974; esta Sala, "Coviare SA (TF 15.647-I) c/DGI", 4 de marzo de 2002; "Colegio San Gregorio SA (TF 15580-I) DGI", 8 de setiembre de 2004; Sala IV, "DGI (Autos 'Laguna Brava SA TF 23.076-I)', 20 de diciembre de 2007].

Por ello,

SE RESUELVE:

1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora y confirmar la resolución administrativa apelada, excepto en cuanto a la aplicación de la sanción de multa, que se revoca".

SMG Life Compañía de Seguros de Retiro SA TFN Sala B del 13.11.2023

Deducción de gastos de proveedores adheridos al monotributo en el impuesto a las ganancias.

Comisiones abonadas a productores de seguros adheridos al monotributo.

En voto dividido se confirma el ajuste y se revoca la multa por omisión de impuestos.

Ilegalidad de los porcentajes establecidos por el decreto reglamentario.

Aun teniendo razón el contribuyente. El TFN no se puede expedir sobre la ilegalidad del decreto reglamentario.

Base imponible para la aplicación de los porcentajes.

No se debe incluir los sueldos.

No se debe incluir los impuestos.

No se debe incluir las amortizaciones.

No se debe incluir las inversiones.

No se debe incluir las compras de bienes de uso.

"El expediente N° 33.690-I caratulado: "SMG LIFE COMPAÑIA DE SEGUROS DE RETIRO S.A. S/ APELACIÓN"; a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

I.- Que, a fs. 19/29, se presenta el contribuyente e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 45/2010 (DV RR1P) de fecha 31/03/2010 emitida por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Palermo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), mediante la cual se le determina la suma de pesos sesenta y cuatro mil sesenta y siete con veinte centavos (\$64.067,20) por los **periodos fiscales 2005 y 2006** con relación al Impuesto a las Ganancias. Asimismo, se lo intima a ingresar intereses resarcitorios conforme el artículo 37 de la Ley N° 11.683 (t.o.

en 1998 y sus modificaciones), por la suma de pesos sesenta y dos mil sesenta y ocho con treinta centavos (\$62.068,30). A su vez, **se le aplicó una multa** por la suma de pesos cuarenta y cuatro mil ochocientos cuarenta y siete con cuatro centavos (\$44.847,04), equivalente a un setenta por ciento (70%) del impuesto omitido, en mérito de lo estipulado por el **artículo 45 de la ley ritual**.

Asegura que el organismo recaudador, con motivo de una verificación, entendió que los pagos por comisiones y otros servicios abonados a monotributistas no recurrentes se habrían deducido en exceso de lo admitido por las normas legales y reglamentarias.

Esgrime que, según el artículo 30 del Anexo de la Ley N° 25.865 (HOY ART. 29 DE LA LEY), el artículo 39 del Decreto N° 806/04 (HOY ART. 43 DEL D.R.) y el artículo 36 de la Resolución General N° 1699/2004 (HOY ART. 72 DE LA R.G. 4.309) los límites cuantitativos establecidos en estas normas deben calcularse sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio.

Expone que la AFIP considera, en función de lo que opinó la Dirección de Asesoría Técnica en el **dictamen N° 09/2009**, que el límite en cuestión se refiere al total de compras, locaciones o prestaciones que estén correlacionadas con costos o gastos del ejercicio fiscal y no con otros conceptos. Por ende, siguiendo el criterio adoptado por la AFIP, afirma que no deberían formar parte de la base de cálculo, las adquisiciones para inversiones o bienes de uso como así tampoco las remuneraciones abonadas al personal.

(..)

Ratifica que, si la ley dispone que a los efectos de las limitaciones porcentuales debe computarse el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo período fiscal, resulta obvio que la idea de "total" **comprende tanto a las que pudieron haber incidido en el resultado del ejercicio como aquellas que, en virtud de normas contables o, en su caso fiscales, han debido formar parte íntegra o parcialmente del activo, como ser compra de materiales, de bienes de uso, de derechos y de bienes inmateriales así como de todo tipo de servicios y locaciones.**

Razona que los bienes pueden ser materiales o inmateriales y comprenden las cosas y los derechos. A su vez, cualquier tipo de bien, locación o prestación pueden ser adquirido a un monotributista, **independientemente de que su imputación contable sea a los resultados o a algún rubro del activo.**

Confirma que si se compra un bien de uso a un monotributista la deducción procederá no ya como gasto el ejercicio sino a través de la amortización de ese bien en función de sus años de vida útil. Del mismo modo sostiene que, a los fines impositivos, si se compra un derecho el costo incurrido incidirá en el momento de su venta, detrayendo del modo de la misma y como partida negativa el costo de adquisición.

Revela que es errónea la interpretación de que la ley del impuesto a las ganancias limite la deducción de las compras o gastos activados, ya que los mismos podrán no ser deducibles en el ejercicio en que se efectuaron, pero lo serán en uno o varios ejercicios siguientes, ya sea como amortizaciones o como costo de bienes que se venden.

Reitera que en el artículo 30 de la Ley N° 25.865, el legislador ha elegido un criterio para la base contra la cual comparar las adquisiciones a monotributistas que no se relaciona con lo que ha incidido o no en el resultado del ejercicio, sino con lo que se ha comprado durante su transcurso. De esta manera, una interpretación diferente llevaría a un propósito no querido por el legislador, ya que las compras de bienes, servicios o prestaciones cuya incidencia abarca más de un ejercicio fiscal terminarían no computándose a los efectos del límite, cercenándose de ese modo, en forma arbitraria e ilegítima, el derecho a una deducción admitida por la ley.

Indica que no ha impugnado importe alguno en concepto de pagos efectuados a productores y otros proveedores o prestadores de servicios categorizados como monotributistas, porque ellos no han superado los límites establecidos por el artículo 30 de la Ley N° 25.865, tal como surge de la pericia contable ofrecida y producida por la contribuyente obrante en las Actuaciones Administrativas.

Afirma que las operaciones bajo revisión no superan los límites previstos respecto de la totalidad de las compras, locaciones o prestaciones de cada uno de los respectivos ejercicios fiscales, **comprendiendo dentro de estas últimas todas las compras de bienes, ya sean estos insumos corrientes como bienes de uso o de inversión.** Del mismo modo, ratifica que **las locaciones y prestaciones comprenden a las locaciones de obra u otras locaciones o prestaciones semejantes, tanto las computadas como gastos operativos como las contabilizadas integrando el valor de bienes activadas.**

Plantea que a efectos de computar los límites de deducibilidad de operaciones no recurrentes con monotributistas, se debería tomar la totalidad de las operaciones de todo tipo, ya que cualquier restricción en dicho cómputo por el eventual destino de los bienes, locaciones o prestaciones involucradas, implicaría establecer limitaciones no contempladas por la norma.

En este orden de ideas, sostiene que, las limitaciones que pueda efectuar la ley del gravamen para determinar la cuantía de la deducibilidad de determinadas compras no necesariamente deben ser interpretadas con relación a la incidencia de dichos parámetros en el resultado impositivo del ejercicio o con relación al propio concepto sujeto a limitación.

Expresa que cuando el legislador quiso excluir determinadas compras para el cálculo de los límites lo hizo en forma expresa.

(..)

IV.- Que conforme se desprende del informe final de inspección glosado a fs. 496/508 del cuerpo III de Impuesto a las Ganancias de los antecedentes administrativos, las actuaciones de inspección se originaron a efectos de desarrollar un estudio sectorial y plantear estrategias de fiscalización inherentes a la actividad de las compañías de seguros de retiro.

COMISIONES ABONADAS A PRODUCTORES DE SEGUROS ADHERIDOS AL MONOTRIBUTO

De la auditoría aplicada, precisamente del Rubro Egresos – Gastos por servicios prestados por proveedores monotributistas y con el fin de analizar la deducción de las **comisiones abonadas a productores monotributistas**, se emitió requerimiento solicitando a la recurrente aclaración acerca del criterio seguido para determinar la deducción de una operación con dichos sujetos considerando el carácter “recurrente” o “no recurrente”. Sobre este punto, la actora informó que, para discernir entre operaciones “recurrentes” y “no recurrentes”, aplicaron las normas previstas en el artículo 36 de la Resolución General (AFIP) N° 2150/06.

Asimismo, mediante un nuevo requerimiento, el Organismo fiscal petitionó a la recurrente que informe los productores “recurrentes” y “no recurrentes”, indicando el detalle de las operaciones en las que cada productor intervino. Adicionalmente, se solicitó información acerca de todos los proveedores segregando los “recurrentes” de los “no recurrentes” para los ejercicios fiscales 2005 y 2006, totalizando el monto facturado. A fs. 433 y fs. 434/436 del mismo cuerpo de antecedentes administrativos lucen los detalles de los proveedores monotributistas y los totales de proveedores “recurrentes” y “no recurrentes” al 30/06/2005 y al 30/06/2006 respectivamente.

Posteriormente, se aplicó sobre los gastos y compras efectuadas con productores, proveedores o prestadores de servicios categorizados como monotributistas considerados “no recurrentes”, los límites dispuestos en el artículo 30 del anexo de la Ley N° 25.865, el artículo 39 del Decreto Reglamentario N° 806/04 y el artículo 36 de la RG (AFIP) 1699/04 y 2150/05, a los efectos de controlar la deducción.

DETERMINACION DEL TOTAL DE COMPRAS LOCACIONES Y PRESTACIONES

Seguidamente, se determina el monto total de compras, locaciones y prestaciones de servicios a partir de los balances generales de las fechas en cuestión. Se visualizó que el costo incurrido se refleja en el rubro Gastos de Producción y Explotación analizando las cuentas de resultados se determinaron los conceptos que no constituyen compras, prestaciones o locaciones de servicios. De este modo, **según el criterio fiscal, se detrajeron del total de gastos de producción y explotación los conceptos que no constituyen compras, prestaciones o locaciones de servicios (sueldos, impuestos, tasas y contribuciones, amortizaciones de bienes de uso, licencias, etc., desvalorizaciones de inmuebles, var. juicios pesificación, pev. contingencias diversas, aporte ley 19.518, bonif. seguros a rentistas, retribución adm. Y sínd.)** y se obtuvo el total sobre el que se aplican los porcentuales deducibles.

Del cotejo de las declaraciones juradas de la actora, se determinó que aquella no había ajustado en el balance impositivo monto alguno en concepto de gastos y compras efectuados a productores, proveedores o prestadores de servicios registrados en el régimen simplificado. En consecuencia, el Fisco Nacional procedió a practicar el ajuste correspondiente por los períodos fiscales 2005 y 2006, reintegrando al balance impositivo el total de compras y gastos efectuados a productores, proveedores o prestadores de servicios monotributistas, admitiéndose solamente la deducción de los montos calculados en función de los límites mencionados.

SENTENCIA DEL TFN

V.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

(..)

ILEGALIDAD E IRRAZONABILIDAD DEL HOY ART. 43 DEL D.R.

En primer término, corresponde expedirse sobre el planteo de ilegalidad e irrazonabilidad endilgado por la actora, con respecto al artículo 39 del Decreto Reglamentario N° 806/04, que la lleva a tildar de ilegítimo e inconstitucional a tal decreto.

Al respecto, cabe mencionar que el art. 30 de **la ley dice** que “Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del DIEZ POR CIENTO (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del TREINTA POR CIENTO (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones.

El Poder Ejecutivo nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en, un DOS POR CIENTO (2%) y hasta en un OCHO POR CIENTO (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas y en función de las categorías y actividades establecidas en el artículo 82 y concordantes del presente anexo. La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador deservicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determine la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Lo expuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el sujeto proveedor se encuentre inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Eventuales, previsto en el Título IV del presente Anexo”.

La norma transcripta **habilita al Poder Ejecutivo a reducir esos porcentajes de limitación hasta en un 2% (cada proveedor) y hasta en un 8% (conjunto de proveedores)**, lo que **lleva a concluir que dichos límites podrían reducirse en el extremo, hasta el 8% y el 22% respectivamente**. Ello implica que **los porcentajes definidos en la norma reglamentaria excedieron la facultad otorgada** en el art. 30 de la ley 25.865, la cual además se aplicará “de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas y en función de las categorías y actividades establecidas en el artículo 82 y concordantes del presente anexo”.

En principio, cabe destacarse que **la circunstancia de que este Tribunal Fiscal no pueda, como regla general, declarar la inconstitucionalidad de las normas** (art. 185 de la ley 11.683) **no impide que pueda analizar la cuestión y**

formular las objeciones constitucionales que considere pertinentes en el caso (CNCAF, Sala II, in re "Tagliaferro Susana Norma", sentencia del 25/02/2022).

En esa inteligencia es dable recordar que cualquier extensión por vía reglamentaria de la carga fiscal que en forma taxativa prevé la ley a partir de la configuración de los respectivos hechos imponible, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo.

Ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, es decir, el Congreso Nacional (en tal sentido, EVES ARGENTINA SA - CSJN - 14/10/1993). Los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros).

El principio de legalidad o reserva de ley no es sólo una expresión jurídica formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos 329:1554).

Ante ello y **aun entendiendo que le asiste razón a la recurrente**, en el sentido de que **el Poder Ejecutivo se ha excedido en el establecimiento de la limitación** prevista en el mencionado art. 39 del Dec. 806/04, dado que según el alcance de las facultades otorgadas, **los límites podrían reducirse hasta llegar -en su extremo- a un 8% y a un 22%** respectivamente, **la limitación impuesta en el art. 185 de la ley 11.683 impide a este Tribunal pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de leyes y reglamentos.**

MONTOS PARA LA APLICACIÓN DE LOS PORCENTAJES

VI.- Que, sentado lo precedente, corresponde que seguidamente se analice lo que deben incluir los montos que determinan los porcentajes límite a considerar, respecto de los cuales las partes no están de acuerdo.

A fin de dilucidar el alcance de la norma, el Artículo 30 de la Ley N° 25.865 definió que los **topes a aplicar sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones** de un mismo ejercicio fiscal.

Cabe recordar que la apelante, considera que la limitación establecida en el Artículo 30 de la Ley N° 25.865 debe abarcar todas las compras, locaciones y prestaciones, y entiende que dentro de ese total deben incluirse operaciones que pudieron haber incidido en el resultado del ejercicio, como así también aquellas que, en virtud de normas contables o fiscales, han formado parte íntegra o parcialmente del activo, como por ejemplo compras de materiales, de bienes de uso, de derechos y de bienes inmateriales. Asimismo, considera que dentro de esa totalidad, se deben incorporar las remuneraciones abonadas al personal.

Es dable destacar que la mencionada ley estableció pautas específicas respecto del cómputo de operaciones en la liquidación del impuesto a las ganancias, para los contribuyentes del régimen general que contraten con aquellos monotributistas no recurrentes. La norma en trato alude al cómputo de operaciones en la liquidación del impuesto a las ganancias, por parte de adquirentes, locatarios o prestatarios de sujetos monotributistas. Es así que al aludir a adquirentes, locatarios o prestatarios, la norma está imponiéndoles a aquellos un límite respecto de gastos de servicios y locaciones y adquisiciones de bienes que resulten computables en la liquidación del gravamen, en relación a operaciones con sujetos del mencionado régimen simplificado. Dicho límite viene dado por dos porcentajes, uno referido a cada sujeto monotributista y el otro respecto del total de sujetos monotributistas, conforme lo tratado en el Considerando anterior. Ambos límites aplican respecto del "total de las compras, locaciones o prestaciones comprendidas en el mismo ejercicio fiscal", importe este último que incluye operaciones con sujetos monotributistas (recurrentes y no recurrentes) más las operaciones con sujetos del régimen general, actuando todos estos sujetos como vendedores, prestadores o locadores.

CONCEPTOS QUE DEBEN DETRAERSE DE LA BASE

En esa línea, **no deberían incluirse dentro del total de compras, prestaciones o locaciones a las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia** dado que, aun cuando resultan deducibles en la liquidación del gravamen, **los empleados en relación de dependencia no son proveedores, prestadores ni locadores de servicio.**

Tampoco corresponde incluir a los impuestos y otros conceptos (por ejemplo amortizaciones) que el Fisco Nacional expresamente excluyó por no constituir prestaciones o locaciones de servicios ni provisión de bienes que impacten en la liquidación del impuesto a las ganancias como gastos o costos del ejercicio en los periodos fiscales 2005 y 2006 (fs. 451 y 473 de los antecedentes administrativos).

Con respecto a la prueba pericial contable producida a fs. 84/89vta. los resultados de la misma no arrojan datos que permitan derribar las mencionadas conclusiones. En cuanto a los saldos expuestos en los Balances contables de la recurrente de **las Inversiones y los Bienes de Uso** no resultan prestaciones o locaciones de servicios ni provisión de bienes que impacten en la liquidación del impuesto a las ganancias como gastos o costos.

Por lo expuesto, **corresponde concluir que la parte actora consideró dentro de su base de cálculo para establecer los límites previstos, ítems no contemplados por el texto legal, por lo que corresponde confirmar el impuesto determinado.**

(..)

ANÁLISIS RESPECTO DE LA APLICACIÓN DE LA MULTA POR OMISIÓN DE IMPUESTOS

VIII.- Que expuesto lo que antecede, corresponde analizar si existió alguna causal que permita convalidar el accionar de la encartada en la figura del “error excusable”, figura que fue expresamente invocada por la apelante.

Sobre el particular, cabe señalar que el mismo es parte integrante del elemento subjetivo de la figura descrita en el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), atento a que puede sostenerse tal causal exonerativa de responsabilidad, cuando medie una razonable oscuridad de las normas o exista una hermenéutica diferente que coloque al contribuyente en la posibilidad razonable- de equivocarse al aplicarlas o en una situación de confusión que lo lleve a incurrir en la infracción (“Ecohábitat S.A.” C.N.C.A.F. SALA IV del 7/5/09, “Coop. Agrícola De Manuel Ocampo Ltda” TFN, Sala A 2/11/98 entre muchos otros), lo que los suscriptos entienden que aconteció en las presentes actuaciones.

Bajo tales pautas hermenéuticas debe revocarse la multa aplicada, pues si bien el aspecto objetivo de la infracción quedó configurado, su conducta resulta justificada en la inteligencia de las normas aplicables. En el caso de autos, es menester recordar que, el artículo 30 de la Ley N° 25.865 expone los porcentajes a aplicar sobre el total de compras, locaciones o prestaciones efectuadas en un mismo ejercicio fiscal, vocablos que pudieron conducir a que, la parte actora razonablemente entendiera que dentro de la base para el cálculo de los porcentajes podían incluirse conceptos o gastos no expuestos en la normativa, dicha situación se produce, ante la inexistencia de normas claras que inequívocamente le impusieran obrar en sentido diverso al que lo hizo, o que la interpretación de las disposiciones legales y reglamentarias en juego era dudosa, por lo que es admisible la invocación del error excusable.

Sobre el particular, y en el mismo sentido, la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal “Italnorte SAACleI” de fecha 14/10/2014 ha expresado que “... ante la existencia de jurisprudencia contradictoria sobre la materia, se entiende razonable que la actora pudiera haber interpretado el caso de una manera diferente a como lo hizo la Administración Fiscal, lo que conlleva la posibilidad real de incurrir razonablemente en una equivocación que por sus características no merece ser sancionada. Todo ello induce a este Tribunal a considerar que existió error excusable eximente de sanción en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.).”

Ello así, **corresponde revocar la resolución apelada en cuanto aplica sanción** al contribuyente. Las costas en este aspecto corresponde aplicarlas por su orden en atención a las particularidades de la cuestión.

El Dr. Armando Maqallón dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pablo Porporatto.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos que efectúa el Vocal Instructor y, en lo sustancial, comparto las consideraciones efectuadas en su voto, pero **disiento en la conclusión a la que arriba** en el mismo.

II.- En efecto, tal como lo señala en el Considerando V de su voto, corresponde en primer término expedirse sobre el planteo de ilegalidad e irrazonabilidad que plantea la actora respecto del artículo 39 del Decreto Reglamentario N° 806/04.

Tal como lo pone en evidencia el instructor, el art. 30 de la ley dice que “Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del DIEZ POR CIENTO (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del TREINTA POR CIENTO (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones. El Poder Ejecutivo nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en, un DOS POR CIENTO (2%) y hasta en un OCHO POR CIENTO (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas y en función de las categorías y actividades establecidas en el artículo 82 y concordantes del presente anexo. La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determine la Administración Federal de Ingresos Públicos. Lo expuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el sujeto proveedor se encuentre inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Eventuales, previsto en el Título IV del presente Anexo”.

En tanto el artículo 39 del Decreto Reglamentario 806/2004 establece: “Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos adheridos al Régimen Simplificado (RS), por las operaciones efectuadas con éstos, sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias: a) Respecto de un mismo proveedor: hasta un DOS POR CIENTO (2%), y b) respecto del conjunto de proveedores: hasta un total del OCHO POR CIENTO (8%). c) Los porcentajes señalados en los incisos precedentes se aplicarán sobre el total de compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo ejercicio fiscal.”

De las transcripciones realizadas se observa que el artículo de la **Ley habilita al Poder Ejecutivo a reducir los porcentajes de limitación hasta “en” un 2% (cada proveedor) y hasta “en” un 8% (conjunto de proveedores), lo que lleva a concluir que dichos límites podrían reducirse en el extremo, hasta un 8% y un 22% respectivamente.**

Ello implica, como lo advierte mi distinguido colega, que **los porcentajes definidos en la norma reglamentaria excedieron la facultad otorgada** en el art. 39 del decreto reglamentario, la cual además está circunscripta “de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas y en función de las categorías y actividades establecidas en el artículo 82 y concordantes del presente anexo”.

Que lo expuesto lleva al suscripto a reiterar aquí los conceptos vertidos en su voto -en minoría- en la causa “Lutz, Juan Jacobo s/recurso de apelación”, sentencia de esta Sala de fecha 23/05/2022, donde sostuve que “En

primer lugar, cabe señalar que cualquier extensión por vía reglamentaria de los supuestos que en forma taxativa prevé la ley como hechos impositivos, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo.”

“Ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, es decir, el Congreso Nacional (en tal sentido, EVES ARGENTINA SA - CSJN - 14/10/1993).

Los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros).”

“El principio de legalidad o reserva de ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos 329:1554).”

“Cabe recordar que en nuestro sistema jurídico la Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación.”

Agregué entonces que: “Debe destacarse que la circunstancia de que este Tribunal Fiscal no pueda, como regla general, declarar la inconstitucionalidad de las normas no impide que pueda analizar la cuestión y formular las objeciones constitucionales que considere pertinentes en el caso (CNCAF, Sala II, in re “Tagliaferro Susana Norma”, sentencia del 25/02/2022); para concluir resolviendo de acuerdo a las normas legales emanadas del Poder Legislativo y supranacionales aplicables al caso, conforme la jerarquía normativa consagrada por nuestra constitución.”

Ante ello, **debo señalar que le asiste razón a la recurrente**, por lo que corresponde concluir que **el Poder Ejecutivo se ha excedido en el establecimiento de la limitación prevista en el mencionado art. 39, dado que según las facultades otorgadas, los límites podrían reducirse hasta llegar –en su extremo- a un 8% y a un 22% respectivamente, por ende se entiende que no resultan aplicables, subsistiendo los límites previstos en el primer párrafo del art. 30 de la ley aplicable, del 10% y el 30%, respectivamente.**

III.- Que, sentado ello, **corresponde analizar lo que deben incluir los montos que determinan los porcentajes límites a considerar, respecto de los cuales las partes no están de acuerdo. En este aspecto, cabe coincidir con el análisis que efectúa el Dr. Porporatto en el Considerando VI de su voto y a la conclusión que allí arriba en cuanto a que no resulta lógico ni consistente con la finalidad de la limitación tratada incluir dentro del total de compras, prestaciones o locaciones las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia**, dado que aun cuando resultan deducibles en la liquidación del gravamen no son proveedores, prestadores ni locadores de servicio. **Tampoco los impuestos y otros conceptos (por ejemplo amortizaciones) que el Fisco Nacional expresamente excluyó por no constituir prestaciones o locaciones de servicios ni provisión de bienes que impacten en la liquidación de del impuesto a las ganancias como gastos o costos del ejercicio en los periodos fiscales 2005 y 2006 (fs. 451 y 473 de los antecedentes administrativos); concluyendo en que la parte actora consideró dentro de su base de cálculo para establecer los límites previstos, ítems no contemplados por el texto legal.**

IV.- No obstante ello y conforme lo indicado en el Considerando II de este voto, **corresponde aplicar los topes previstos (10% y 30%) en el art. 30 de la ley bajo análisis. Con relación al periodo fiscal 2005, aplicando el 10% sobre \$ 751.968,06, se observa que individualmente el monto de las operaciones con los sujetos monotributistas no superan \$ 75.196,81, en tanto que, considerando el 30% (\$ 225.590,42), el monto global de las operaciones del conjunto de monotributistas (\$200.641,96) resulta inferior. Con respecto al periodo fiscal 2006 aplicando el 10% sobre \$ 9.403.341,71 se observa que individualmente los montos de las operaciones con los sujetos monotributistas no superan \$ 940.384,17, en tanto que, considerando el 30% (\$ 2.821.152,51), el monto global de las operaciones del conjunto de monotributistas (\$ 2.455.500,70) resulta inferior.**

Por lo expuesto, **debo concluir en que corresponde revocar el ajuste** determinado y, como consecuencia de ello, los intereses resarcitorios y la multa aplicada en la especie. ASI LO VOTO.

Por ello, **por mayoría**, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en autos en cuanto determina impuesto e intereses, con costas y revocar la sanción de multa al contribuyente, costas por su orden”.

=====

Capítulo 15 PRESTAMOS RECIBIDOS DE FAMILIARES

INDICE

Introducción técnica

Jurisprudencia

Zucchini Alfredo Enrique CNACAF Sala IV del 27.02.2014

De Martino Conrado FTN Sala B del 31.05.1994

Beker Alejandro José TFN Sala D del 15.12.1999

Soriano Suarez Nelson Humberto TFN Sala B del 09.02.1999

Lañin Aaron TFN Sala B del 26.03.2003

Ochoa Carlos Alejandro TFN Sala A del 11.10.2012

=====

PRESTAMOS RECIBIDOS DE FAMILIARES

ZUCCHINI ALFREDO ENRIQUE CNACAF SALA IV DEL 27.02.2014

DE MARTINO CONRADO FTN SALA B DEL 31.05.1994

BEKER ALEJANDRO JOSE TFN SALA D DEL 15.12.1999

SORIANO SUAREZ NELSON HUMBERTO TFN SALA B DEL 09.02.1999

LAÑIN AARON TFN SALA B DEL 26.03.2003

OCHOA CARLOS ALEJANDRO TFN SALA A DEL 11.10.2012

Introducción

La ley de impuesto a las ganancias no contiene normas en particular respecto de los préstamos recibidos de familiares.

El fisco entiende que los préstamos entre familiares deben estar documentados y tener fecha cierta, para ser oponible a terceros en este caso el fisco.

En el caso de préstamos entre familiares directos, la jurisprudencia en la mayoría de los casos no exige la existencia de contratos de mutuos con fecha cierta.

Pero si exige que se pruebe la realidad económica de los mismos, es decir que quien otorga el préstamo debe justificar el origen de los fondos.

Recordemos por lo tanto doctrina acuñada por la CNACAF y por el TFN, en cuanto a la admisión de los préstamos recibidos de los familiares, en la medida que se pueda probar el origen de los fondos en cabeza del familiar que entregó los fondos.

ZUCCHINI ALFREDO ENRIQUE CNACAF SALA IV DEL 27.02.2014

CNACAF sala IV "**Zucchini Alfredo Enrique**" de fecha 27.02.2014, la Cámara revoca la sentencia del T.F.N. y por lo tanto deja sin efecto la determinación de oficio realizada por el fisco respecto del impuesto a las ganancias del período 2003, así como la multa por omisión del 50% del art. 45 de la ley 11.683.

Se trataba de un pasivo de \$ 125.000 con sus padres.

"I. Que el organismo jurisdiccional confirmó a fs. 638/642 vta. la resolución de la Región Norte de la AFIP-DGI por la cual se determinó de oficio la obligación tributaria del actor frente al impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2003 con más intereses resarcitorios y multa equivalente a un 70% del gravamen omitido, de conformidad con lo establecido por el artículo 45 de la ley 11.683.

Para resolver de ese modo, el a-quo consideró que de la evaluación de los distintos elementos probatorios obrantes en la causa y de los antecedentes administrativos cabía concluir que la apelante no había logrado probar fehacientemente la verdadera existencia de los pasivos impugnados por el Fisco. Respecto de la multa, entendió que no se había configurado en el caso un error excusable que lo eximiera de sanción. No obstante ello, la redujo al mínimo legal previsto por el art. 45 de la ley atento a que no surgía de las actuaciones administrativas que la recurrente tuviera antecedentes sumariales.

(..)

IV. Que, el ajuste de autos se originó a raíz de la nota 940/06 con motivo del cruce sobre deudas con personas físicas por los períodos fiscales 2003 y 2004 efectuado por la Agencia 16, al observarse que en la declaración jurada del impuesto a las ganancias respecto de esos períodos el contribuyente había exteriorizado deudas con personas físicas por pesos \$...

(..)

VII. Que, como primera medida, debe destacarse que aunque los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco, la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidades de la operación. A tal efecto, deberán ponderarse también el grado de parentesco, atenuando el rigorismo formal cuanto más próximo aquél sea, y el monto de la operación, en el sentido de que los medios por los que se trata de acreditarla deberán ponderarse en función suya, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo ("De Martino Antonio Conrado" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, sent. del 31 de mayo de 1994).

En este sentido y, tratándose de préstamos entre ascendientes y descendientes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a falta de instrumentos públicos o privados con fecha cierta que lo acrediten, para demostrar su realidad ha de probarse por otros medios la secuencia completa de la operatoria, en cuyos pasos debe intervenir, al menos respecto de uno, alguna documental cuya fecha resulte demostrada. Es decir, debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, su aplicación por parte de este último y, si fuera del caso, su posterior restitución.

VIII. Que, en el caso sub examine, rigen los mismos principios para acreditar la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta y su traspaso a la recurrente.

IX. Que, para acreditar la secuencia completa de la operatoria, la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, y la aplicación del préstamo, **el contribuyente presentó en la Sección Verificación de la Agencia 16 la siguiente documentación** que obra en los antecedentes acompañados:

En primer lugar, **dos contratos de mutuo**, siendo el primero **con sus padres Eliseo Pablo Zucchini** y Violeta Sena, del 10/08/2003 por \$..., y el segundo de fecha 11/10/2003 por \$....

Además, **aportó copia de los recibos de sueldo de Enrique Seeber de la firma American Express Argentina SA**. Respecto del dinero recibido de sus padres, manifestó que provenía de la tenencia de Boden 2005 entregados por depósitos en dólares en bancos, acompañando copias de solicitud de canje de depósitos reprogramados/depositos a la vista por bonos del Gobierno Nacional conforme Decreto 905/02 perteneciente a Eliseo P. **Zucchini** con la firma Scotiabank Quilmes S.A. del 16/06/2002. El monto a canjear por bonos del Gobierno nacional en dólares libor 205 ascendía a U\$S ..., reprogramado en \$ También presentó copias de la solicitud de canje de depósitos pertenecientes a la Sra. Violeta Sena de **Zucchini** con la firma Scotiabank Quilmes SA del 16/07/2002, monto reprogramado U\$S ..., monto a canjear U\$S ... y U\$S

Asimismo, acompañó compra de Boden 2012 el 12/08/2003 según débito de la Caja de Ahorro de la banca privada del Banco Río S.A. y aplicación de la compra de dichos Boden en el marco del plan de construcción de vivienda instrumentado por el Ministerio de Economía de la Nación Agente "Banco Río SA", aportando copias de cuatro de los resúmenes de cuentas bancarias por las extracciones y compras de Boden 2012 y copia de las siete transferencias de la Caja de Valores del Banco Río de la Plata SA a la cuenta ... por un total de U\$S

Con respecto a la restitución a los acreedores de los préstamos durante el año 2005, según retiros del Caja de Ahorros de la Banca Privada del Banco Río cuenta número ..., aportó copias de pagos de Seis (6) cuotas abonadas por \$..., \$..., \$..., \$... y \$....

Finalmente, una nota estableciendo que el Sr. Eliseo P. **Zucchini** y la Sra. Violeta Sena de **Zucchini**, son los padres del Sr. Alfredo Enrique **Zucchini**.

(..)

XI. Que, en ese entendimiento, **este tribunal considera que, en el caso de autos, esa revisión procede respecto de las sumas que el actor alega haber recibido de sus padres y de su cuñado**, por cuanto pudo demostrarse mediante la prueba aportada, que:

- Todos los mutuantes contaban con la capacidad económica, financiera y patrimonial, suficiente y comprobada, como para poder prestar los fondos declarados como pasivo en la DDJJ del actor

-La formalización de los préstamos recibidos por el suscripto se realizó coetáneamente con la adquisición de los Boden 2012

- Los préstamos se efectivizaron entre personas vinculadas familiarmente como fueron los padres, y su conculado

- La devolución progresiva y total de los mutuos se realizó con las extracciones bancarias que informan las copias de la cuenta ... que obran en las actuaciones administrativas

- **Los acreedores declararon en el impuesto sobre los bienes personales dichos créditos con respecto al actor e ingresaron el gravamen correspondiente a la AFIP.**

- El Fisco jamás cuestionó a los acreedores que los fondos prestados no tuvieran origen legítimo ni que le debieran suma alguna en su virtud.

XII. Que, en tales condiciones, y **teniendo en cuenta que respecto de operaciones entre familiares las exigencias formales deben ser atenuadas, se considera suficientemente acreditado, que los fondos pertenecían al padre y al conculado** del actor.

Por lo demás, el único argumento utilizado por el Fisco para desacreditar tal operación fue el hecho de que el Sr. Enrique Seeber no había incorporado el crédito en su declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales en los períodos 2003 y 2004; y que recién **lo hizo en una declaración jurada rectificativa presentada el 01/11/2006, fecha posterior al inicio de la inspección**. Al respecto, cabe destacar que el Fisco no impugnó la rectificación realizada, y cobró de esa manera el gravamen emanado de dicho crédito.

Las mismas consideraciones resultan aplicables respecto al préstamo otorgado por su padre pues, más allá de señalar que **fue exteriorizado en una declaración jurada rectificativa posterior**, lo cierto es que aquél no impugnó el crédito, y recaudó el monto proveniente por ese gravamen.

Asimismo, el hecho de haberse presentado las declaraciones juradas en cuestión con posterioridad a que el organismo fiscal comenzara sus tareas de fiscalización habiendo ya requerido la presentación de la documentación respaldatoria del pasivo declarado por el actor **puede configurar un supuesto de sanción o multa, mas no un desconocimiento de la operación**, la que fue debidamente acreditada por la actora interviniente.

XIII. Que **la tesis sostenida por el Fisco importaría consagrar un excesivo rigor formal contrario al principio de realidad económica** que debe prevalecer en el análisis de las relaciones tributarias de conformidad con lo establecido por la ley 11.683. En tal sentido nuestra Corte Suprema ha sostenido reiteradamente que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea esta favorable al fisco o al contribuyente (Fallos 307:118).

Por lo expuesto **se revoca la sentencia apelada** en cuanto fue materia de recurso, dejando sin efecto la resolución determinativa. Costas a la vencida (art. 68 del Código Procesal)".

DE MARTINO CONRADO FTN SALA B DEL 31.05.1994

TFN sala "B" "**De Martino Conrado**" de fecha 31.05.1994, se trataba de un préstamo de su madre. El TFN revoca parcialmente la determinación de oficio.

Sostiene el TFN que:

*"debe puntualizarse que **aunque los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales que deben satisfacer operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco, la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidades de la operación**, a cuyo efecto deberán ponderarse también el grado de parentesco atenuando al rigorismo formal cuanto más próximo sea el mismo y el monto de la operación en el sentido que los medios por los que se trata de acreditarla deberán ponderarse en función del mismo, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo.*

*Que en este sentido y tratándose de préstamos entre ascendientes y descendientes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a **falta de instrumentos públicos o instrumentos privados con fecha cierta que acrediten los préstamos, para demostrar la realidad del mismo ha de probarse por otros medios de prueba la secuencia completa de la operatoria**, en cuyos pasos debe intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumento cuya fecha resulte demostrada. Es decir, **debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuere del caso su posterior restitución**".*

*"**está probado en autos que María Palmucchi, madre del actor, durante los años 1980 y 1981, realizó diversas imposiciones de plazo fijo a su nombre y al de otras personas en distintas entidades financieras** (Viplan S.A., Banco Alas Coop. y Ruta del Sol, Vide fs. 31, 32 y 38/9 del principal, fs. 25/26, 27/28 y 29/30 del principal y fs. 24 y 60 también del principal), **debiendo desestimarse la del pretendido depósito a plazo fijo efectuado en Argemofin S.A. en 1980, toda vez que a su respecto sólo se ha acompañado fotocopia simple carente de eficacia probatoria. De la prueba testimonial producida en esta sede (fs. 81 y vta., 82 y vta. y 83/4) y la documental agregada en sede administrativa (ant. adm. cpo. dos, fs. 16/8) se desprende también que aquella era titular de los fondos (lo que permite inferir que tenía capacidad económica, para efectuar el préstamo, con excepción del monto correspondiente al pretendido depósito en Argemofin S.A., la entrega de los mismos al actor, quien también ha arrojado prueba en esta causa tendiente a acreditar la aplicación que de éstos hizo (vide prueba de oficios que luce a fs. 89/90, 91, 92 y 93). Asimismo se encuentran agregados los recibos que según la testimonial producida (vide fs. 82vta. y 83vta.) otorgó la madre del actor en oportunidad de serle restituido el préstamo (fs. 14, 15 y 16) y respecto de los cuales la administración fiscal no impugna su autenticidad ni fecha de otorgamiento.***

***corresponde tener por acreditados los pasivos impugnados por el Fisco Nacional con excepción para 1980 de las sumas recibidas en préstamo por el actor con origen en el plazo fijo que se aduce haberse impuesto en Argemofin S.A., y para 1981 de las sumas de dinero en efectivo recibido (\$ 32.405.908 y \$ 42.149.400) respecto de los que la operación no se encuentra fehacientemente acreditada y en consecuencia, revocar la resolución apelada en cuanto les dispensa el tratamiento de incrementos patrimoniales no justificados e incide en la impugnación de los quebrantos computados a 1982 y 1983"**.*

*"Por ello, corresponde resolver en el siguiente sentido: 1) **revocar parcialmente la resolución determinativa en el impuesto a las ganancias en cuanto impugna los pasivos declarados por el actor -excepto por los montos que tienen su origen en el plazo fijo invocado respecto de Argenfin S.A. y en entregas de dinero en efectivo-**, dispensándoles el tratamiento de incrementos patrimoniales no justificados y proyectan sus consecuencias en punto a los quebrantos y confirmarla en los restantes aspectos; ...".*

BEKER ALEJANDRO JOSE TFN SALA D DEL 15.12.1999

TFN sala "D" "**Beker Alejandro José**" de fecha 15.12.1999, se trataba de un préstamo de su madre. El TFN revoca la determinación de oficio.

Destaca el TFN que:

*"Que al respecto, la Sala "B" de este Tribunal al resolver la causa 8772-I "**De Martino, Antonio Conrado**" y la causa 14857-I "**Vega, Juan Héctor**", se ha pronunciado en el sentido que "debe puntualizarse que **aunque los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco, la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidad de la operación**, a cuyo efecto deberán ponderarse también el grado de parentesco atenuando el rigorismo formal cuanto más próximo sea el mismo y el monto de la operación en el sentido de que los medios por los que se trata de acreditarla deberán ponderarse en función del mismo, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo"*

"el actor aportó como prueba del préstamo por él alegado, tanto en sede administrativa (ver fs. 115/120 del cuerpo IVA y fs. 29/34 del cuerpo ganancias) como ante esta instancia jurisdiccional prueba documental. Así **acompañó fotocopia simple de un contrato de mutuo** (fs. 115 y 29 de los cuerpos antes individualizados) **celebrado en instrumento privado que está fechado el 28 de febrero de 1992 y en virtud del cual la señora POPILEVSKY otorga a su hijo Alejandro José Beker un crédito por setenta y cinco mil pesos**; en dicha fotocopia se observa un sello también fotocopiado según el cual con fecha 4 de febrero se habría certificado copia del mismo teniendo a la vista el original por la Secretaría del Poder Judicial de la Provincia de Santa Fe y sello fotocopiado por el cual la autoridad policial de la Seccional Primera URI habría certificado también copia fiel del original que le fuera presentado".

"Acompaña también **fotocopia de la declaración jurada correspondiente al impuesto a las ganancias, período 1992, presentada por la señora Dora Popilevsky en la que declara como crédito el importe de \$ 75.000** (ver fs. 117/117 vta. y 31/31 vta. de los a.a., antes referidos) **y fotocopia de la declaración del impuesto sobre los bienes personales presentada por la misma contribuyente, por el mismo período fiscal, en la que declara igual monto de crédito consignando como destinatario del mismo a su hijo Alejandro Beker** (ver fs. 119 y 33, respectivamente, de las actuaciones administrativas)".

"a foja 7 del cuerpo Ganancias de las actuaciones administrativas se encuentra agregada **la declaración jurada presentada en dicho impuesto por el recurrente por el período 1992 en la que declara una deuda con personas físicas por \$ 60.000**. Al respecto debe tenerse en cuenta que **la diferencia de \$ 15.000 a estar al contrato de mutuo acompañado debió cancelarse el primero de noviembre de 1992**".

"a foja 19 de autos se acompaña **copia certificada por escribano público de un documento por el cual la señora Popilevsky reconoce el otorgamiento del crédito y que a la fecha del mismo (6/6/1994) le fue devuelta la suma de \$ 15.000 y condona el resto de la deuda (\$ 60.000) en carácter de donación como anticipo de herencia**. En el mismo acto el señor Alejandro Beker acepta el acto de liberalidad. Las firmas obrantes en dicho documento fueron certificadas en igual fecha por escribano público (ver certificación obrante en fotocopia certificada a fs. 20 del principal)".

"de lo actuado durante la fiscalización, resulta que la señora Popilevsky (madre del recurrente), a pesar de haber iniciado actividades y solicitado su alta en el impuesto a las ganancias en el año 1988 presentó declaraciones juradas de dicho tributo a requerimiento de la inspección actuante en el año 1991, en donde declara al 31/12/1991 importante existencia de moneda extranjera que vendría de años anteriores según declara en la misma. Al no aportar ningún tipo de prueba respecto del origen de dichos fondos que la contribuyente habría manifestado provenían de su esposo ya fallecido, no inscripto en ganancias, **se consideró por la inspección actuante incremento patrimonial no justificado en los términos del artículo 25, inciso e) de la ley 11683 -en 1978 y sus modifs.-**.

En el mismo informe se indica que con relación al **recurrente justifica su incremento patrimonial en el año 1992 declarando en el impuesto a las ganancias deuda con su madre**, no aportando ningún tipo de pruebas que sustenten su pretensión, por lo que se le impugna la deuda, produciéndose también a su respecto un incremento patrimonial no justificado.

Resulta en este aspecto contradictorio el informe de la inspección ya que por un lado considera como incremento patrimonial no justificado la existencia de moneda extranjera declarada por la señora Popilevsky determinando el impuesto correspondiente pero, por otro lado, afirma que el señor Beker no puede con ese mismo dinero justificar su incremento patrimonial, ya que por carecer aquella de bienes y ser jubilada concluye que es inexistente el préstamo a su hijo.

El hecho que la señora Popilevsky no haya probado el origen de los fondos declarados es lo que precisamente llevó al Fisco a considerarlo incremento patrimonial no justificado y determinar el impuesto correspondiente, determinación cuya confirmación propugno en el considerando precedente. Ahora bien, quiere ello decir, que debe considerarse que la citada tenía en su poder esa existencia de dinero y que por tanto, tenía capacidad de prestar la suma alegada por el aquí recurrente.

En consecuencia, **corresponde considerar que el pasivo declarado correlativamente por el actor de autos resulta debidamente justificado.**

Que por lo expuesto, **corresponde revocar las resoluciones apeladas por el contribuyente Alejandro José Beker**".

SORIANO SUAREZ NELSON HUMBERTO TFN SALA B DEL 09.02.1999

TFN sala "B" "**Soriano Suarez Nelson Humberto**" de fecha 09.02.1999, se trata de familiares y amistades cercanas. El TFN confirma la determinación de oficio.

Relata el TFN los argumentos de Soriano:

"A fin de atender compromisos originados en el giro comercial de su negocio, dice haber solicitado dinero prestado a amistades cercanas y familiares, préstamos que se concretaron entre los años 1990 y 1991 sin documentarlos atento la amistad con los contratantes.

Las sumas así ingresadas -dice- fueron depositadas en una caja de ahorro y en una cuenta corriente que posee en el Banco de la Provincia de Río Negro".

"Manifiesta haber presentado en sede administrativa cinco notas firmadas por sus acreedores donde manifiestan haberle prestado el dinero que ocasiona las diferencias patrimoniales detectadas por la inspección.

Afirma que el contrato de mutuo puede ser efectuado verbalmente y que uno de los medios válidos para acreditar la existencia y magnitud de los préstamos es la confesión coincidente de acreedor y deudor”.

FUNDAMENTOS DEL T.F.N.

“esta Sala tiene dicho que "aunque los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales, atenuando las exigencias formales que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco, la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidades de la operación, a cuyo efecto deberán ponderarse también el grado de parentesco atenuando el rigorismo fiscal cuanto próximo sea el mismo y el monto de la operación en el sentido que los medios por los que se trata de acreditarla deberán ponderarse en función del mismo, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo”.

"Que en este sentido y tratándose de préstamos entre ascendientes y descendientes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a falta de instrumentos públicos o instrumentos privados con fecha cierta que acrediten el préstamo, para demostrar la realidad del mismo ha de probarse por otros medios de prueba la secuencia completa de la operatoria, en cuyos pasos debe intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumentos cuya fecha resulte demostrada, es decir, debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuere del caso su posterior restitución" (cf. in re "De Martino, Antonio Conrado", sent. del 31/05/94).

lo único que ha probado la actora es su grado de parentesco con uno de los prestamistas, a saber, la Sra. Elisa Meldini (vide al respecto acta de Registro de fs. 112).

En relación a la demás prueba aportada, a saber, pericial contable no permite a quien aquí juzga tener por acreditados los hechos alegados por la recurrente, ello por cuanto los libros que exhibe no sólo no se encuentran rubricados, sino que además y en relación al libro Bancos el mismo arroja un faltante de fojas 01 a 26, las que según informan los peritos han sido desprendidas. Asimismo, los profesionales aclaran que la recurrente no lleva libro Diario ni Inventarios y Balances”.

Que, en consecuencia, la actora no ha probado los extremos a los que ya se hiciera referencia, a saber, la secuencia completa de la operatoria, en cuyos pasos debe intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumentos cuya fecha resulte demostrada, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuere del caso su posterior restitución, razón por la cual corresponde confirmar la resolución venida en recurso en lo que hace al impuesto”.

LAÑIN AARON TFN SALA B DEL 26.03.2003

TFN sala "B" "Lañin Aarón" de fecha 26.03.2003, se trataba de un préstamo de su tía. El TFN confirma la determinación de oficio.

Sostiene el TFN que:

"se discute la procedencia del cómputo que el contribuyente Lañin Aarón efectuara como pasivo en su ejercicio comercial cerrado el 31/12/97 de un préstamo que el mismo recibiera -según aduce- de su tía, la Sra. Sofía Lañin.

Que a fs. 51/51 vta. obra copia del reconocimiento del mutuo de fecha 01/07/97 y lugar de celebración en la ciudad de Buenos Aires, que vincularía a la Sra. Sofía Lañin y al actor. Conforme su punto primero, el monto del mismo ascendería a la suma de U\$S480.000, entregados en el mes de Enero de 1997 U\$S110.000, en Marzo de 1997 U\$S110.000, en Abril de 1997 U\$S110.000, y en Mayo de 1997 U\$S150.000. Por su punto segundo se establece que el plazo de devolución del monto total del mutuo será el 23/06/99, y por el tercero, que el préstamo no devengará intereses compensatorios pero sí intereses punitivos en caso de mora. Prescribe el punto cuarto que el pago del capital y los intereses punitivos, en su caso, se realizará en dólares estadounidenses billetes. Al pie del instrumento aparecen la firma de los Sres. Aarón Lañin y Sofía Lañin y la firma del escribano Edgardo Héctor Logiudice. A fs. 52 obra la certificación de las firmas por el notario.

Que a fs. 53/57 obran 9 copias de recibos, certificados por la actuante y suscriptos por la letrada interviniente, mediante los cuales el actor dejó constancia de las supuestas entregas de dinero por parte de la Sra. Lañin. Las sumas de dinero consignadas en dichos recibos totalizan el importe de U\$S480.000. Conforme los dichos del apelante los recibos fueron rescatados y anulados en oportunidad de celebrarse el reconocimiento del mutuo (fs. 39 de autos)

Que conforme a la declaración testimonial del Sr. Bernardo Hugo Lañin, que luce a fs. 87/89 de autos, este manifestó ser sobrino del actor y haber sido socio del mismo en una empresa de carácter familiar. Agrega que la supuesta prestamista era tía del actor y que éste la cuidaba, aconsejaba y acompañaba. Relata que la Sra. Lañin era música y se dedicaba a animar fiestas, eventos y casamientos. Confirma que la señora falleció pero no puede precisar cuándo y expresa que conoce, por comentarios del actor, que la misma entregaba sumas de dinero al Sr. Lañin.

Que de fs. 58 de los antecedentes administrativos, surge que la acreedora no se hallaba inscripta y que había fallecido. Al respecto la inspección actuante destaca que por el monto del crédito que poseía con el inspeccionado (U\$S480.000) debió, la Sra. Lañin, haber presentado su DD.JJ del Impuesto sobre los Bienes Personales pero no obra en el Fisco constancia de su inscripción en ese impuesto.

Que esta sala ha tenido oportunidad de pronunciarse en casos similares al presente, in re: "De Martino Antonio Conrado", Expte. N° 8.772-I, y más recientemente en la causa: "Rhon S.R.L. s/ apelación IVA", Expte. N° 17.718-I, en

los cuales se sostuvo que "...debe puntualizarse que aunque los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco, la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidad de la operación, a cuyo efecto deberán ponderarse también el grado de parentesco atenuando el rigorismo formal cuanto más próximo sea el mismo y el monto de la operación en el sentido que los medios por lo que se trata de acreditarlas deberán ponderarse en función del mismo, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo.

"Que en este sentido y tratándose de préstamos entre ascendentes y descendentes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a falta de instrumentos públicos o instrumentos privados con fecha cierta que acrediten el préstamo, para demostrar la realidad del mismo ha de probarse por otros medios de prueba la secuencia completa de la operatoria, en cuyos pasos deben intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumentos cuya fecha resulte demostrada. Es decir, debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuere del caso su posterior restitución..."

Que merituando los hechos reseñados a la luz de la doctrina expuesta, no cabe sino concluir la procedencia de los ajustes practicados por el Fisco con relación a la obligación del Sr. Lañin frente al Impuesto a las Ganancias. Pues, en efecto, el pretendido préstamo que el actor alega haber recibido de la Sra. Sofía Lañin, no ha quedado en modo alguno acreditado atento sus falencias de instrumentación, evidenciadas por la no coincidencia de las fechas de las entregas de las sumas de dinero de las que sólo existen recibos simples que así lo acreditan, luego anulados y rescatados por el actor a raíz de un reconocimiento de deuda, también privado, con firmas certificadas, pero de fecha posterior a las entregas; requisitos todos éstos que, como fuera expuesto en la doctrina ut supra reseñada, podrían ser dejados de lado en razón del parentesco que une al actor con su acreedora, su tía. Pero, aunado esto a la falta de prueba de la capacidad económica de esta última, si tenemos en cuenta su no inscripción como contribuyente en ningún impuesto, la no constancia de realización de actividades o posesión de patrimonio que acreditase haberla generado (solo se conoce por la declaración del testigo que tocaba música en eventos sociales, "...la Sra. Sofía era música, concurría a fiestas, eventos y casamientos para tocar música...") a lo que cabe añadir el hecho de que idénticas sumas se dice haber sido entregadas al hermano del actor, la falta de prueba de haberse procedido a la devolución de las sumas prestadas y, en fin, el fallecimiento de la prestamista y el desconocimiento sobre la apertura o no de un juicio sucesorio donde sus deudos hicieran valer sus derechos sobre el cuestionado crédito; estas circunstancias que me llevan sin más a confirmar el criterio fiscal que niega el cómputo como pasivo del citado préstamo en el ejercicio comercial del actor cerrado al 31/12/97".

OCHOA CARLOS ALEJANDRO TFN SALA A DEL 11.10.2012

TFN sala "A" "Ochoa Carlos Alejandro" de fecha 11.10.2012, se trataba de un préstamo de su padre. El TFN revoca la determinación de oficio.

Relata el TFN que:

"se interpone recurso de apelación contra la resolución Nº 127 de fecha 31/7/2008, suscripta por el Jefe (Int.) de la **División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte** de la Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General Impositiva, mediante la cual se determina de oficio con carácter parcial y conocimiento presunto la obligación tributaria frente al **Impuesto a las Ganancias, por el período fiscal 2004** con más intereses resarcitorios y **multa del 70% del impuesto omitido** de ingresar, conforme lo establecido por la escala punitiva del art. 45 de la Ley Nº 11683 (t.o. en 1998) y sus modificaciones".

"el ajuste practicado por AFIP que origina los presentes actuados, se funda en la **impugnación de un pasivo** expuesto en la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias 2004, **contraído ese mismo año por el contribuyente Carlos Ochoa con su hijo, Héctor D. Ochoa**".

FUNDAMENTOS DEL T.F.N.

"cabe recordar que en materia de préstamos entre familiares, en criterio que se comparte, este Tribunal ha sostenido que **"tratándose de préstamos entre ascendentes y descendentes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a falta de instrumentos públicos o instrumentos privados con fecha cierta que acrediten el préstamo, para demostrar la realidad del mismo ha de probarse por otros medios de prueba la secuencia completa de la operatoria, en cuyos pasos deben intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumentos cuya fecha resulte demostrada. Es decir, debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de este y, si fuere del caso su posterior restitución."** (Sala "B", "Lañin del 26/03/2003).

De conformidad con la jurisprudencia pacífica sobre este tema a los mutuos entre parientes no se les requiere un excesivo rigor formal para demostrar su existencia. En tal sentido, es suficiente con que pueda probarse lo siguiente:

- A) LA EXISTENCIA DE DINERO DISPONIBLE EN CABEZA DEL ACREEDOR,
- B) LA FORMA Y DISPOSICIÓN DE LOS FONDOS MEDIANTE ALGÚN FLUJO DE FONDOS,
- C) LA APLICACIÓN DE LOS FONDOS,
- D) LA FORMA O MODALIDAD DE LAS DEVOLUCIONES,

E) LA FUENTE DE GENERACIÓN DE LOS RECURSOS PARA DEVOLVERLOS.

En tal sentido, se ha expedido este organismo jurisdiccional en diversos pronunciamientos (conf. "De Martino Antonio -Sala B- 31/5/1994; "Amden, Raúl -Sala C- 25/9/2001").

ANÁLISIS DE LA PRUEBA POR PARTE DEL TFN

"corresponde evaluar las pruebas producidas y aportadas en relación a los argumentos vertidos por las partes, que versan sobre el préstamo que el Sr. Héctor D. Ochoa le habría otorgado a su padre, Sr. Carlos Ochoa en el curso del ejercicio fiscal 2004.

Al respecto, los puntos de divergencia de las partes, son los siguientes:

1. Escritura Nº ... del 15/5/02 mediante la cual la Sra. Magdalena Poggi manifiesta que dona al Sr. Héctor Ochoa la suma de U\$S-

Tratándose de un instrumento público, por el cual la madre (Sra. Poggi) le dona a su hijo (Sr. Héctor Ochoa), es dable resaltar que dentro del amplio espectro de instrumentos que integran la prueba documental la eficacia probatoria del instrumento público dependerá de su autenticidad y de la veracidad de las manifestaciones en él contenidas y harán plena fe de la "existencia material de los hechos" que el oficial público exprese que él mismo ha cumplido o que han sido cumplidos en su presencia, hasta que sean argüidos de falsos por acción civil o criminal (art. 933 CC.)

El Fisco Nacional objeta las manifestaciones vertidas por la Sra. Poggi, en el entendimiento de que no surge de la consulta efectuada a la Base de Datos de la AFIP que dicha señora haya exteriorizado en declaración jurada alguna la tenencia de dicha suma u otros bienes, ni que tampoco haya obtenido ingresos provenientes de sueldos en relación de dependencia sujetos a aportes y contribuciones de la Seguridad Social u otros ingresos.

Sobre el particular, cabe advertir que la donación efectuada a través de un instrumento público no ha sido redargüida de falsedad por el Fisco Nacional y, por otro lado, teniendo en cuenta que la misma se realizó en años anteriores al impugnado, ello no significa, el entender de quienes suscriben, que haya sido efectuada con el propósito de facilitar la justificación de un incremento patrimonial en cabeza del Sr. Héctor Ochoa.

2. En cuanto a la tenencia de dólares estadounidenses esgrimida por el Sr. Héctor Ochoa, obran en los presentes actuados como constancias documentales los ejemplares originales de boletos de compra de moneda extranjera que totalizan la suma de U\$S-

Se trata de comprobantes emitidos por instituciones bancarias autorizadas al efecto, cuya autenticidad no fue cuestionada por el Fisco Nacional. Si bien la perito contadora propuesta por el organismo fiscalizador expresa su desconocimiento de la existencia de esas operaciones y por ese motivo impugna la parte pertinente de la pericia en que se computan estas constancias como activo del Sr. Héctor Ochoa, yerra en su apreciación toda vez que obran como prueba documental aportada en la interposición del recurso.

En mérito a las circunstancias expresadas, no existen en las presentes actuaciones elementos que contradigan que las adquisiciones de moneda extranjera que argumenta el Sr. Héctor Ochoa no hayan tenido lugar en el modo y fecha en que surge de tales constancias

3. El perito propuesto por la actora aporta como documentación anexa, copia de los listados con los ingresos obtenidos por el Sr. Héctor Ochoa y de los recibos de sueldo obtenidos por su cónyuge. Asimismo, en oportunidad de la presentación de demanda se agregó como prueba el comprobante de liquidación de venta de Bonos PR12. En relación a este punto, deben tenerse todos por válidos en punto a que no asiste razón a la observación vertida por el ente recaudador respecto a que no son constancias originales, habida cuenta que no se demostró la falsedad de los mismos.

4. Debe ponderarse además que la pericia contable obrante a fs. 316/327 vta., desarrolla un flujo de fondos que conforme los criterios utilizados por el perito de parte de la actora, acreditaría la posibilidad de que el patrimonio e ingresos del Sr. Héctor Ochoa eran suficientes para otorgar el crédito cuestionado.

5. Asimismo, del análisis de las declaraciones juradas presentadas por el Sr. Carlos Ochoa ante AFIP y aportadas como prueba, se advierte que el crédito que tomó de su hijo, observó periódicas reducciones parciales de su saldo inicial abierto en 2004, hasta extinguirse totalmente en 2008. Todas esas declaraciones juradas no fueron presentadas fuera de término. Si lo fueron las presentadas por el Sr. Héctor Ochoa, aunque en todos los casos conforme la información pericial no cuestionada por el Fisco, en cada período hubo coincidencia entre el monto y la identificación del deudor/acreador de las presentaciones de ambos, y así lo informan las constancias obrantes a la documental anexa de la pericia.

6. La Sociedad Militar Seguros de Vida, oficiada en autos, certificó la autenticidad de los comprobantes aportados por la actora, en los que constan depósitos del Sr. Carlos Ochoa efectuados en agosto de 2008 en la cuenta de titularidad del Sr. Héctor Ochoa. Siendo que dichos depósitos suman el monto exacto del saldo que el Sr. Carlos Ochoa habría adeudado al 31/12/07 a su hijo y que además, se agrega carta de recibo con firma certificada (de la que no ha sido puesta en duda su autenticidad) de fecha 28/8/08, extendida por el Sr. Héctor Ochoa a favor de su padre, no existen otras constataciones de signo contrario, que aconsejen desatender el significado de la presencia de estos elementos en autos.

De las pruebas testimoniales recogidas no surgen manifestaciones que alteren las posiciones previamente sostenidas por las partes.

Es preciso remarcar que a pesar de haberse llevado una profusa labor analítica sobre ingresos y presentaciones del Sr. Héctor Ochoa, no debe perderse de vista que el fiscalizado fue su padre, por lo que las observaciones que hace el Fisco sobre las declaraciones juradas del Sr. Héctor Ochoa y sus probables e inciertos incumplimientos, son materia ajena a esta competencia y constituyen cuestiones irrelevantes para dirimir la litis”.

(..)

“SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada, con costas”.

=====

Capítulo 16 MODIFICACION DEL CONSUMO EN MENOS

INDICE

Introducción

Jurisprudencia

Games Fernando Jorge CNACAF Sala II del 07.04.2009.

Figlioli Jorge Delfor TFN Sala A del 08.03.2006.

Ekserciyan Armenak TFN Sala C del 17.11.2006.

Bocanera Rubén Mario CNACAF Sala II del 23.08.2024

=====

MODIFICACION DEL CONSUMO EN MENOS

GAMES FERNANDO JORGE CNACAF SALA II DEL 07.04.2009.

FIGLIOLI JORGE DELFOR TFN SALA A DEL 08.03.2006.

EKSERCİYAN ARMENAK TFN SALA C DEL 17.11.2006.

Introducción

La ley de impuesto a las ganancias no contiene normas en particular respecto de la modificación del consumo en menos.

El fisco entiende que el consumo no se puede modificar en menos.

La jurisprudencia en general en función de los elementos de prueba y de la razonabilidad del monto declarado como consumo admite o rechaza la modificación del consumo en menos.

GAMES FERNANDO JORGE CNACAF SALA II DEL 07.04.2009.

CNACAF sala II "**Games Fernando Jorge**" de fecha 07.04.2009, tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la Cámara permitieron la modificación del consumo en menos.

Se trataba de la disminución de los rubros: a) "resto de bienes en el país" por la suma de \$ 1.962,50; b) "bienes en el exterior" por la suma de \$ 174.951,56 y c) "deudas con personas físicas" por la suma de \$ 1.963,03.

Y de la incorporación de un plazo fijo por \$ 350.000.

Lo expuesto generó un incremento del patrimonio por la suma de \$175.048,52, que se justificó mediante la reducción del monto "consumido" el que bajo de \$ 568.960 a \$ 393.911,48.

Explico la CNACAF que:

"II. A fs. 225/229 el Tribunal Fiscal de la Nación, revocó la resolución de fecha 29 de septiembre de 2003, de la Jefa de la División Determinaciones de Oficio de la Sudirección General de Operaciones Impositiva de la AFIP, que determinó de oficio la obligación impositiva del contribuyente en el impuesto a las ganancias, período fiscal 1997, con más intereses y multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683.

Fundó su decisión, afirmando que la recurrente acreditó en forma fehaciente la existencia de operaciones que incluyó en su declaración jurada rectificativa en el impuesto referido, presentada en forma espontánea por el período indicado. Por ello, concluyó, no resulta aplicable al caso la presunción de incremento patrimonial no justificado prevista en el art. 18 inc. f) de la ley 11.683.

(..)

III. Contra esa resolución interpuso el Fisco Nacional el recurso de apelación que obra a fs. 230 y que fundó a fs. 237/244.

Recordó los antecedentes de la cuestión, expresando que la actora presentó DDJJ originales del impuesto a las ganancias por el período fiscal 1997 con fecha 20/04/98, y el 20/04/99 presentó espontáneamente rectificativas manifestando errores en la exposición de su patrimonio al 31/12/97.

Así disminuyó los rubros "resto de bienes en el país" por la suma de \$ 1.962,50; "bienes en el exterior" por la suma de \$ 174.951,56 y "deudas con personas físicas" por la suma de \$ 1.963,03, incorporando la tenencia de un plazo fijo por \$ 350.000. Esa modificación originó un incremento de su patrimonio por la suma de \$175.048,52, que justificó mediante la reducción del monto declarado primitivamente como "consumido" que pasó de \$ 568.960 a \$ 393.911,48, no afectando los importes declarados como "ganancia neta" ni "impuesto resultante". Señaló que, ese es el hecho observado e impugnado por el Fisco y que motivó la determinación de oficio revocada.

(..)

V. Que, como se desprende de la lectura de los agravios expuestos, el Fisco Nacional discrepa con la valoración que de los hechos y de las pruebas producidas en autos, efectuó el Tribunal Fiscal de la Nación, para considerar acreditadas las operaciones que el contribuyente incluyó en su declaración jurada rectificativa relativa al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1997, y por lo tanto, para decidir que no correspondía aplicar al caso la presunción de incremento patrimonial no justificado resuelta por el organismo recaudador.

Las críticas, tal como han sido planteadas, remiten a una nueva verificación, por parte de esta Cámara, de los elementos de prueba obrantes en las actuaciones y que el Tribunal a quo ponderó para decidir la resolución apelada. El análisis de aquellos elementos no remitiría a la interpretación de las normas aplicables en la especie, sino a la valoración de cuestiones de hecho y prueba, por lo que de conformidad con lo establecido en el art. 86 de la ley 11.683 corresponde estar, en principio, a lo decidido por el Tribunal a quo.

Es que la apreciación de las cuestiones mencionadas -como principio- son ajenas al recurso ante esa Alzada; el que no da acceso salvo casos de manifiesto error, a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre el punto y en orden a la conclusión a que el Tribunal Fiscal de la Nación hubiese arribado al valorarla (C.S.J.N. Fallos 300:985).

Por ende, al no verificarse en forma alguna error en la apreciación de los hechos, cabe tener por válidas las conclusiones del Tribunal Fiscal, las que conviene agregar, resultan de una adecuada apreciación de los hechos del

caso y de la prueba producida, todo lo que fue debidamente detallado en los considerandos III y IV del pronunciamiento en crisis.

Que por lo demás, en el sub iudice, no cabe hacer excepción a esta regla general pues la discrepancia del apelante con la resolución recurrida se funda en meras afirmaciones dogmáticas, que reiteran el criterio fiscal ya analizado y desvirtuado, mediante un completo análisis de las constancias de autos, por el órgano jurisdiccional.

Finalmente, no puede dejar de advertirse que, **cuando el Tribunal a quo decidió desestimar los argumentos relativos a la reducción del monto "consumido", lo hizo considerando expresamente los elementos probatorios** arrimados por el contribuyente, su actividad, nivel social y económico (vid. fs. 229 y vta), todo lo que condujo a considerar válida la reducción efectuada. De ello se deduce que, no consideró el rubro "consumido" como una variable de ajuste en el sentido expresado por el Fisco Nacional en sus agravios (ver fs. 243), de modo que también, corresponde desestimar las críticas referidas a este punto.

VI. Por lo expuesto, se desestima la apelación, con costas al Fisco Nacional (art. 68 C.P.C.C.N) ASI SE DECIDE".

FIGLIOLI JORGE DELFOR TFN SALA A DEL 08.03.2006.

TFN sala "C" "**Figlioli Jorge Delfor**" de fecha 17.11.2006, el TFN admitió la modificación del consumo en menos.

Expreso el TFN que:

*"I. Que a fojas 12/16 se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada por el jefe de la **División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata** de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina de oficio la materia imponible en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999, con más sus intereses resarcitorios, y multa equivalente al 70% del impuesto que se entiende omitido.*

*Relata la recurrente, **cuya actividad principal es la cría de ganado bovino, cereales oleaginosos y forrajeras**, que ante el requerimiento efectuado por el Fisco, en el que solicitaba documentación relativa a las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y bienes personales del período 2000, se acompañó la misma y asimismo se **procedió a rectificar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los ejercicios 1999, 2000 y 2001.***

*Explica que **en dichas rectificativas se incorporaron los créditos -de los cuales era titular- instrumentados en un contrato de garantía hipotecaria, corrigiendo el cuadro de variaciones patrimoniales.***

Narra que recepcionó un nuevo requerimiento en el que se le solicitaba documentación respaldatoria de los importes consignados en el rubro cuadro de variaciones patrimoniales de la declaración jurada (DDJJ) del impuesto a las ganancias del período 1999, el cual fue satisfecho conjuntamente con una nota que explicaba las variaciones como así, un detalle del patrimonio neto del período fiscal 1999.

Señala que no obstante las explicaciones y documentación aportada el Organismo Fiscal puso a su disposición una declaración jurada proyectada del impuesto a las ganancias 1999, la cual fue rechazada explicando los motivos; originándose el inicio del proceso de determinación de oficio que culminó con la resolución aquí apelada.

*Manifiesta que **el Fisco, en franca contradicción con los principios de la doctrina y jurisprudencia, pretende que se lleve a cabo la producción de una prueba negativa** a través de la cual pueda acreditarse como no consumido del importe erróneamente exteriorizado y luego rectificado. Así la Administración pretende impugnar el rubro 5 "justificación patrimonial - monto consumido" con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida.*

***Niega la inexistencia de pruebas documentales tendientes a acreditar los extremos de la declaración rectificativa 1, especialmente la disminución del monto consumido**, atento a que fueron aportadas las copias de la escritura traslativa de dominio a través de la cual se instrumentó la venta de inmuebles, como así contratos de mutuos con garantía hipotecaria; elementos que son reveladores de la existencia de patrimonio que se contraponen con la posibilidad de un consumo en la magnitud pretendida.*

*Sostiene que **la rectificativa de ganancias 1999 obedeció a que el importe consumido de la declaración original (\$ 55.376,54) fue mal determinado** atento a que por un error involuntario no se incluyó en la ecuación el patrimonio neto al inicio ni al cierre del ejercicio.*

Plantea que tanto de las declaraciones anteriores como de la documentación presentada surge que se poseía patrimonio, situación que es convalidada por la propia Administración en el séptimo párrafo del visto de la determinación de oficio.

Señala que este hecho marca una profunda y clara contradicción del Fisco, en tanto que si convalida la existencia del patrimonio en sus valores al inicio y al cierre del ejercicio fiscal 1999 la ecuación deriva indefectiblemente en el monto consumido reflejado en la declaración jurada rectificativa.

Agrega que no se condice con la realidad la pretensión de determinarle un gasto que sale de lo cotidiano para su giro comercial, y que se contraponen con lo reflejado en las presentaciones de los años anteriores; máxime cuando dicho importe forma parte del patrimonio obtenido por la venta de dos parcelas de inmuebles rurales.

(..)

ARGUMENTOS DEL FISCO PARA NO ADMITIR LA RECTIFICATIVA DEL CONSUMO EN MENOS

II. A fojas 29/34 **la representación fiscal contesta el recurso**. Manifiesta que la fiscalización tuvo origen en virtud de lo dispuesto en la instrucción general (IG) 618 referida a acreedores hipotecarios a efectos de verificar la incorporación de los créditos hipotecarios otorgados en las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales.

Reseña que **de su base de datos surgió que el contribuyente era acreedor hipotecario no habiendo declarado dichas sumas en sus declaraciones juradas**; agrega que en la declaración original de ganancias de 1999 no consigna patrimonio, incorpora el resultado de la venta de un inmueble a su actividad de tercera categoría y declara un consumo de \$ 55.376,44 (pesos cincuenta y cinco mil trescientos setenta y seis con 44/100).

Continúa su relato señalando que **al rectificar su declaración, la recurrente consigna patrimonio en los ejercicios 1998 y 1999, mantiene el resultado, disminuye el monto consumido a \$ 5.579,21** (pesos cinco mil quinientos setenta y nueve con 21/100), **e incorpora \$ 40.000 (pesos cuarenta mil) en otros conceptos que justifican aumentos patrimoniales**.

Posteriormente describe la composición de la justificación patrimonial de la presentación del periodo fiscal 2000 y señala que conjuntamente con la rectificativa de ganancias, **la apelante presentó las originales de bienes personales ejercicios 1999 y 2000 incorporando en estas los créditos hipotecarios**.

Afirma que **la recurrente no justificó el consumo rectificado con comprobantes respaldatorios y que por ello la fiscalización actuante consideró pertinente mantener el valor declarado originalmente**, incrementándole la utilidad de forma tal que le permita aumentar su patrimonio en los créditos omitidos y mantener su consumo original determinado.

Sostiene que **el consumo es un rubro de la declaración jurada que exterioriza y cuantifica un concepto con la formalidad explícita de ser fiel expresión de la verdad, para cuya modificación en menos le cabe aquel principio general procesal que lo ata a la efectiva prueba**.

Añade que alterar esos parámetros conceptual o numéricamente puede justificarse si responden a errores materiales, pero **cuando comprenden factores no incorporados en las declaraciones juradas, omitidos u ocultos y necesarios para cumplimentar la ecuación patrimonial, son claras evidencias de no haber cumplido con lo juramentado respecto a manifestar la verdad de los hechos**.

Plantea que **no exige comprobantes ni pruebas de consumo en un claro respeto a la libertad individual, ello mientras las cifras respondan a una mínima lógica del sustento individual o familiar**.

Sostiene que **alterar, como lo hizo la actora, los montos declarados como rentas consumidas para aumentar así su patrimonio con créditos a su vez declarados en su declaración jurada primitiva, viola todo el andamiaje jurídico y técnico impositivo naturalmente establecido, con el agravante de haber sido ejecutado ante el inminente conocimiento que tendría la fiscalización que se le iniciara**.

Destaca, en cuanto al agravio de la recurrente de no haber incurrido en un consumo de semejante envergadura como el declarado originalmente, que la suma de \$ 55.376,44 (pesos cincuenta y cinco mil trescientos setenta y seis con 44/100) equivale a \$ 4.4614,71 (pesos cuatro mil cuatrocientos catorce con 71/100) de gasto mensual promedio; suma no exagerada para el costo de vida y un relativo buen pasar.

En contrapartida, **remarca que de aceptar la rectificativa, ello implicaría un gasto promedio mensual de \$ 464,93 (pesos cuatrocientos sesenta y cuatro con 93/100), el cual lo considera poco significativo para el nivel de vida que exhibe la contribuyente**.

Cuestiona la calificación dada por la actora de error involuntario, en tanto que no es un hecho aislado, ya que **también se ha equivocado al confeccionar la declaración jurada del periodo 2000, donde no coincide el patrimonio al inicio con el del cierre del anterior**.

Señala que lo alegado por la actora acerca de que prueba del consumo exagerado resulta que el importe forma parte de los créditos a su favor declarados en la DDJJ rectificativa y en las del impuesto sobre los bienes personales, no aporta ninguna certeza, pues bien podría ser titular de los créditos y haber consumido igualmente las sumas declaradas primitivamente, y justamente haber ocultado otras rentas que lo justificaran.

Niega que haya solicitado una prueba negativa, aclarando que el cargo sobre el que debe responder la apelante es respecto a si los créditos ocultados en su declaración y exteriorizados en la rectificativa representan una diferencia patrimonial, y a ello no se puede responder disminuyendo otros rubros declarados, sean patrimoniales o por el consumo. (..)

FUNDAMENTOS DEL TFN PARA ADMITIR LA RECTIFICATIVA DEL CONSUMO EN MENOS

IV. Que con motivo de la IG 618, la cual estaba destinada a verificar si los acreedores hipotecarios realizaban la incorporación de los créditos hipotecarios otorgados en sus respectivas declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y bienes personales, se le envió un requerimiento a la recurrente a fin de que aporte diversos elementos.

Que dicho requerimiento solicitaba, entre otros elementos, los papeles de trabajo que sirvieron de base para la confección de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales del periodo fiscal 2000 (fs. 1 de los a.a.).

Que en ocasión de satisfacer el requerimiento la apelante también acompaña copia de las declaraciones juradas rectificativas presentadas en el impuesto a las ganancias por los periodos 1999 y 2000.

Que del análisis de los elementos aportados el Fisco observa que en la declaración jurada original respecto del año 1999 en el impuesto a las ganancias el contribuyente no había declarado las sumas relacionadas en su carácter de acreedor hipotecario, ni tampoco había consignado patrimonio alguno (inicio y cierre), incorporaba el resultado de la venta de un inmueble a su actividad tercera categoría y declaraba un consumido de \$ 55.376,44 -pesos cincuenta y cinco mil trescientos setenta y seis con 44/100- (fs. 50 y 97/99 de los a.a.).

Que en la rectificativa por ese mismo periodo la apelante consigna los patrimonios al inicio y al cierre, incorpora \$ 40.000 (pesos cuarenta mil) en otros conceptos que justifican aumentos patrimoniales, mantiene el resultado y disminuye el monto consumido a \$ 5.579,21 -pesos cinco mil quinientos setenta y nueve con 21/100- (fs. 28 y 97/99 de los a.a.).

Que del cotejo de ambas declaraciones y de los elementos arrojados por la recurrente, el Organismo Fiscal entiende que no se encuentra debidamente justificada o explicitada la diferencia en menos del valor de las rentas consumidas, lo cual habilita a proyectar la declaración jurada rectificativa 2.

Que de la proyección realizada por el Fisco se observa, en comparación con la rectificativa presentada por la actora, que la diferencia se encuentra en que mientras la apelante disminuye el consumido a fin de equilibrar la ecuación patrimonial, el Organismo Fiscal entiende que el monto de consumo debe mantenerse y el ajuste de la ecuación es vía mayor resultado impositivo del ejercicio (fs. 91 de los a.a.).

Que en consecuencia el Ente Recaudador aumenta el resultado neto de la tercera categoría y da tratamiento de incremento patrimonial no justificado a la diferencia obtenida (fs. 115 de los a.a.).

Que al respecto, en primer lugar, no se comparte ni se comprende el criterio del Fisco de entender a la diferencia determinada como un incremento patrimonial no justificado, en cuanto es este mismo quien convalida los patrimonios al inicio y al cierre de la declaración jurada rectificativa presentada por el apelante, y finaliza determinando una ganancia, en principio omitida, pero en ningún momento un incremento patrimonial de la apelante.

Que como muestra de ello se transcribe el anteúltimo párrafo de los vistos del acto administrativo que confiere vista: "Que la auditoría de los rubros que integran la declaración jurada rectificativa aludida son convalidados, a excepción de la disminución consumido..." (fs. 113 de los a.a.).

Que de las constancias que obran en autos no se encuentra elemento alguno, que haya permitido al Fisco inferir que los ingresos declarados por la apelante fuesen menores que los que realmente obtuvo.

Que el Organismo Fiscal, basa todo su ajuste en entender que el monto consumido declarado en la rectificativa es ínfimo y no acorde al nivel de vida del contribuyente, del cual tampoco hay pruebas en autos para poder estimarlo.

Que si bien en materia tributaria está en cabeza de los contribuyentes la carga de la prueba para desvirtuar los elementos de juicio en que se basan las determinaciones de oficio, no es menos cierto que el Fisco, y en virtud de sus amplias facultadas de verificaciones, tiene la obligación de brindarle al procedimiento los elementos necesarios a fin de arribar a una resolución fundada.

Que es el propio Organismo Fiscal quien reconoce que no es procedente la demanda documental que respalde el monto exteriorizado en concepto de consumo, cuya cuantía queda explicitada por la ecuación "Renta - Ahorro" (Consid. 2 de la determinación de oficio fs. 127 de los a.a.). No obstante ello, el Fisco insiste en reiteradas oportunidades en que el contribuyente no ha justificado el consumido rectificado.

Que prueba de esto último es dable citar un párrafo de la contestación del recurso: "El contribuyente no justificó el consumido rectificado en el ejercicio fiscal 1999 con comprobantes respaldatorios, por ello la fiscalización actuante consideró pertinente mantener el valor del consumo de la DDJJ original ... incrementándole la utilidad de forma tal que le permita incrementar su patrimonio en los créditos omitidos y mantener su consumido original determinando una diferencia de impuesto..." (fs. 30).

Que de la transcripción de este párrafo se observa claramente que el único fundamento -o al menos el más significativo- del ajuste es no aceptar el consumido declarado por la apelante.

Que finalmente también es contradictorio el accionar del Fisco cuando nada observa sobre la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 2000 -origen de la verificación- considerando que los montos consignados en esta se asemejan mucho más a los declarados por la recurrente en la del ejercicio 1999 que a los determinados por el Fisco, tanto en el consumido como en los ingresos propios de la actividad, netos de las ventas de los inmuebles (fs. 46 y 28, 33, 91 de los a.a.).

Que en cuanto a esto último se observa en las distintas presentaciones que el monto consumido en el período 2000 según la rectificativa 1, sobre la que no solo nada dice el Fisco en su contra sino que los datos contenidos en esta son utilizados por el Organismo Fiscal para sostener su postura (fs. 31 vta.), es de \$ 7.730,22 (pesos siete mil setecientos treinta con 22/100) importe mucho más cercano a los \$ 5.579,21 (pesos cinco mil quinientos setenta y nueve con 21/100) declarados por la apelante en la rectificativa del ejercicio 1999 que los pretendidos \$ 55.376,44 (pesos cincuenta y cinco mil trescientos setenta y seis con 44/100) por la Administración (fs. 28, 33 y 91 de los a.a.).

Que la misma tendencia se observa en el resultado neto de la tercera categoría. En el período 2000 la recurrente ha declarado \$ 9.798,96 (pesos nueve mil setecientos noventa y ocho con 96/100), mientras que en la rectificativa

de 1999 la suma imputada es de \$ 55.376,44 (pesos cincuenta y cinco mil trescientos setenta y seis con 44/100) de los cuales \$ 40.000 (pesos cuarenta mil) corresponden a ventas de inmuebles rurales (fs. 61 y 97 de los a.a.), con lo cual el resultado "habitual" sería de \$ 15.376,44 (pesos quince mil trescientos setenta y seis con 44/100).

Que estos importes son muchos más concordantes entre sí que los \$ 105.173,67 (pesos ciento cinco mil ciento setenta y tres con 67/100) -o \$ 65.173,67 (pesos sesenta y cinco mil ciento setenta y tres con 67/100) sin contar la enajenación de los inmuebles- determinados por el Fisco.

Que por todo lo expuesto el suscripto considera que la determinación arribada por el Organismo Fiscal no está lo suficientemente fundada como así tampoco se encuentra en autos una secuencia lógica del procedimiento, lo cual es indispensable cuando, como en el caso, se realiza una estimación de oficio.

Que en consecuencia, **corresponde revocar la resolución apelada** con costas.

La doctora Adorno dijo:
Que adhiere al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:
Revocar la resolución apelada a fojas 12/16, con costas".

EKSERCİYAN ARMENAK TFN SALA C DEL 17.11.2006.

TFN sala "D" "Ekserciyan Armenak" de fecha 24.02.2005, en este caso el TFN no admite la rectificativa en menos del consumo por \$ 100.000.

Por supuesto aumento del dinero en efectivo de \$ 10.000 a \$ 110.000.

Relata el TFN que:

"I. Que a fs. 23/45 vta. **Armenak** Ekserciyan interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 14 de febrero de 2003, suscripta por el jefe (int.) de la División Determinaciones de Oficio de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III de la AFIP-Dirección General Impositiva, por la que se determina de oficio una diferencia en el impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1998, con más intereses resarcitorios y se le impone una multa equivalente al 70% del impuesto omitido con fundamento en el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.).

Explica que sus ingresos provienen mayoritariamente de su actividad como empleado en relación de dependencia, director de sociedades y de los intereses generados por colocaciones financieras en el exterior. Relata que luego de haber presentado las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales por el año 1998, advirtió la existencia de un error involuntario en el rubro "dinero en efectivo" que consistió en denunciar originariamente la suma de \$ 10.000 en efectivo cuando correspondía consignar \$ 110.000, por lo que presentó las declaraciones rectificativas e ingresó la diferencia pertinente.

(..)

Explica que la suma de \$ 100.000 que recibiera en efectivo provino de la devolución de los aportes irrevocables que le hiciera "Sociedad Mital SA" por ser accionista de la misma y detalla las fechas y los montos que recibiera por tal concepto, indicando que ello surge de los registros contables de la sociedad y de la prueba ofrecida que fuera desechada por el ente fiscal.

(..)

II. Que a fs. 50/59 el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Pide el rechazo de la nulidad planteada por considerar que los fundamentos vertidos por la actora carecen de entidad suficiente para desvirtuar el correcto accionar del ente fiscal. Manifiesta que en el informe de inspección se encuentra detallado el método liquidatorio utilizado y que en cuanto a las pruebas ofrecidas, manifiesta que la documental fue agregada y la informativa y pericial fueron rechazadas por no estar referidas a la materia en discusión, por lo que entiende que no se ha vulnerado el derecho de defensa.

Puntualiza que la fiscalización observó que en la declaración jurada original del impuesto a las ganancias del Período 1998 estaba consignado un patrimonio neto inicial superior en \$ 100.000 al patrimonio neto final y que al requerirle al responsable que regularizara dicha inconsistencia, el contribuyente rectificó la declaración incrementando el rubro dinero en efectivo en \$ 100.000 y detrajo igual importe de la cifra declarada originalmente como consumido.

(..)

ANÁLISIS Y FUNDAMENTO DEL TFN

(..)

V. Que por lo expuesto, corresponde resolver si la resolución apelada se ajusta a derecho o sólo se trata de un caso más del empleo de presunciones carentes de sustento legal.

Para ello se impone analizar el concepto de "consumido" que integra uno de los rubros del formulario que los contribuyentes deben cubrir anualmente, a fin de cumplimentar la obligación de declarar el impuesto a las ganancias del período. Ello resulta procedente porque a la diferencia de \$ 100.000 que el contribuyente declara como integrando el rubro patrimonial "dinero en efectivo" al 31/12/1998, la pretende justificar disminuyendo el monto declarado como "consumido" en ese período fiscal, lo que no es aceptado por el Fisco Nacional, sosteniendo que la misma constituye un incremento patrimonial no justificado y por lo tanto, sujeto a gravamen de conformidad con la regla que al respecto, establece el artículo 18, inciso f) de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.). Y procede así, porque manifiesta

que el importe declarado como "consumido" es inmodificable, es decir, no admite que el mismo pueda constituir una variable de ajuste.

(..)

VII. Lo que antecede comporta analizar con detenimiento lo afirmado en la determinación recurrida, en la que si bien se reconoce que el monto consumido es determinado por diferencia, consagra que una vez que el mismo ha sido declarado no resulta susceptible de modificarse en menos para justificar una diferencia patrimonial, ya que de esa forma operaría como una variable de ajuste ante cualquier reclamo del Fisco (ver fs. 13).

En la causa de autos, de acuerdo con las constancias agregadas en las actuaciones administrativas, surge que la fiscalización se inició el 26/2/2001 ante la diferencia constatada entre la valuación inicial del patrimonio consignado en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 1999, respecto del declarado como valuación final al cierre del año 1998, al que resultó superar en \$ 100.000. En efecto, mientras que en el F. 763 de 1998 (original) el declarante consignó un patrimonio total al 31/12/1998 de \$ 12.957.618,29 y un monto "consumido" en ese año de \$ 394.915,16 (act. adm. cpo. impto. ganancias N° 1, fs. 159), en el F. 711 del año 1999 declaró como patrimonial inicial (final al 31/12/1998), la suma de \$ 13.057.618,29. En la rectificativa de 1998 presentada el 25/10/2000 para enmendar lo que afirma fue un error, consignó como patrimonio final al 31/12/1998 la suma de \$ 13.057.618,29, en el que los \$ 100.000 aparecen declarados como "tenencia de dinero en efectivo" (cfr. F. 762/A, en act. adm. cpo. impto. s/bienes personales N° 3, fs. 598), ratificando así la declarada en 1999 y redujo el monto "consumido" de 1998 a \$ 294.915,16, lo que no fue aceptado por el Fisco, el que procedió a ajustar la diferencia como incremento patrimonial no justificado (artículo 18, inciso f), ley 11683).

Y es precisamente el reconocimiento de que el "consumido" se obtiene por una sustracción aritmética, lo que inhabilita a considerarlo rígidamente inamovible -como hace el Fisco-, visto las falencias que el cálculo presenta en cuanto a su exactitud. En esas condiciones, resulta evidente que aun cuando el organismo oponga reparos, el "consumido" opera como una variable de ajuste patrimonial dentro de ciertos límites.

Tales límites no pueden ser otros que los que surgen del análisis de cada caso particular traído a resolver, ya que si no es posible justificar un aumento patrimonial a expensas de degradar los montos consumidos de un contribuyente, de forma que no guardan relación con los consumos declarados antes y después del período investigado, es de toda lógica admitir el citado aumento, cuando los consumos previos y los posteriores no aparecen distorsionados respecto de ese período y guardan armonía con el patrimonio neto conocido, concediendo así que el invocado error, pudo muy bien haber existido.

En el "sub lite", surge del expediente administrativo que:

1) Los ingresos del apelante por todo concepto, capitalizables y/o consumibles, son: año 1997 \$ 3.778.654,91; año 1998 \$ 1.260.750,88 y año 1999 \$ 1.307.543,77 (cfr. DDJJ en act. adm., cpo. ganancias N° 1, fs. 154, 159 y 160).

2) Los montos consumidos por el apelante en cada año son: 1996 \$ 889.508,69; 1997 \$ 581.414,42; 1998 \$ 294.915,16 y 1999 \$ 302.061,47 (act. adm. citada, fs. 34).

3) El patrimonio neto del mismo al fin de los mencionados años es: 1996 \$ 9.862.068,90; 1997 \$ 12.293.760,95; 1998 \$ 13.057.618,29 y 1999 \$ 13.750.701,27 (act. adm. citada, fs. 154 y 160).

El análisis de esos importes muestra que mientras el patrimonio neto ha ido en constante aumento con relación al año precedente (24,65% en 1997; 6,21% en 1998 y 5,30% en 1999), el monto consumido ha mostrado un comportamiento errático y desperejo, desvinculado de la tendencia exhibida por el patrimonio. Así, y siempre con relación al año antecedente, en 1997 disminuyó el 34,63%; en 1998, el 49,27% y aumentó en 1999, el 2,42%.

La comparación con los ingresos resulta ser más homogénea, pero no incide del mismo modo que con la evolución patrimonial, con la que guarda mayor afinidad. Es razonable que el nivel de consumo se encuentre ligado al patrimonio de cada sujeto y no existe contradicción en la causa, de que los consumos declarados, no obstante las variaciones exhibidas, guardan relación con los ingresos de los años comparados.

Cabe hacer notar que con respecto al año 1998 se han considerado los valores de patrimonio neto y del "consumido" volcados en la declaración rectificativa, ya que en la declaración original de ese año, el primer monto era inferior en \$ 100.000, en tanto el segundo, era superior en igual cifra, según ya se expresó. Ello así, se impone analizar la probanza incorporada al caso.

VIII. La pericia contable incorporada a fs. 79/89 no resulta útil para resolver la causa, porque tanto al responder los puntos propuestos por el apelante como por la demandada, se detallan los movimientos financieros operados en cuentas del actor y de su esposa, declaradas también por el primero según expresa a fs. 87/88. Asimismo, los peritos informan que ambos cónyuges retiraron de Mital SA entre el 27/1/1998 y el 22/12/1998, sumas parciales de dinero en efectivo, las que totalizan \$ 133.000 (fs. 84 y 86/87), pero el dato carece de eficacia para vincularlo con el tema aquí debatido, ya que por provenir tales retiros de aportes efectuados anteriormente a la misma entidad con carácter de irrevocables, su efecto se manifiesta en el patrimonio del recurrente, y teniendo en cuenta la fungibilidad del dinero, sus importes se confunden con los restantes ingresos declarados, impidiendo que puedan ser asignados en exclusividad a la diferencia patrimonial ajustada por el Fisco Nacional.

Además, al no ser coincidentes las fechas de los retiros con el fin del año 1998, no es verosímil que tales importes -por su significación- se hayan mantenido en efectivo por un tiempo prolongado. Ello resulta ser más notorio, al observarse que los demás valores que integran el patrimonio alcanzado por el impuesto sobre los bienes personales, incluida la participación en Mital SA, se mantienen inalterados en la rectificativa con respecto a la declaración primitiva (act. adm. cpo. impto. s/bienes personales, fs. 598 y 232), como bien lo destaca la representación fiscal en su alegato de fs. 109 vta.

El punto de la pericia solicitado por el organismo recaudador, requiriendo acerca del cumplimiento de la resolución general (AFIP) 151, deviene abstracto e intrascendente para la resolución del presente caso, porque la devolución de aportes a accionistas de sociedades anónimas no encuadra en ninguno de los supuestos a que se refiere el artículo 1 de dicha resolución.

IX. De conformidad con las consideraciones que anteceden, se arriba a la conclusión de que el recurrente no ha podido probar que dispusiera al 31/12/1998 de dinero efectivo suficiente para justificar el incremento patrimonial declarado el 25/10/2000 y tampoco puede aceptarse que el mismo provenga de una reducción del monto "consumido" durante el año 1998, ya que no obstante reconocerse que tal monto se obtiene por diferencia, según lo expresado en el consid. V, lo cierto es que la cifra que por ese concepto el declarante asigna al citado año, es la más baja de todo el período de 4 años analizado y no sigue la tendencia que exhibe en el mismo lapso el patrimonio declarado.

Por otra parte, si no resulta posible justificar la tenencia de dinero en efectivo al 31/12/1998 en forma fehaciente, no puede admitirse que para ello se apele a la simpleza de trasladar valores de un rubro a otro como si se tratase de fichas de dominó.

En tal virtud, corresponde resolver que el reclamo efectuado por el organismo fiscal se ajusta a derecho y procede confirmarlo, lo mismo que los intereses resarcitorios intimados, porque el recurrente no ha demostrado en forma incontestable haber poseído la suma incorporada a su patrimonio como dinero en efectivo al 31/12/1998.

(..)

La Dra. Gramajo dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1) **Confirmar la resolución apelada** en cuanto determina el impuesto a las ganancias con más sus intereses resarcitorios".

Bocanera Rubén Mario CNACAF Sala II del 23.08.2024

Modificación del consumo en menos

DDJJ de impuesto a las ganancias del período fiscal 2009

Incremento patrimonial no justificado. Art. 18 inciso f) de la ley 11.683

Disminución del consumo por \$ 639.200

Se incluyó dinero en efectivo en la DDJJ rectificativa

El TFN revocó la determinación de oficio

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN

"I.- Que, por sentencia del 16/08/2023, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió revocar la resolución N° 57/2017 de la A.F.I.P. -D.G.I., con costas.

(..)

II.- Que, para decidir del modo indicado, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo, tras reseñar los antecedentes de la causa, su trámite y los fundamentos brindados por el "juez administrativo" para emitir la resolución impugnada, señaló que debe resolverse si se dan los presupuestos para la aplicación de la presunción del **incremento patrimonial no justificado (art. 18, inc. F de ley 11.683 -t.v.)**, al habersele imputado al Sr. Bocanera **no poder justificar la suma de \$ 639.200, a partir de haber disminuido el monto del consumido en la declaración jurada rectificativa del Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2009.**

Al respecto, consideró relevante que **lo único que tenía que justificar el actor en esa instancia era el dinero en efectivo que incluyó en la declaración jurada rectificativa**, ya que el resto de los rubros se encuentran justificados toda vez que provienen de los fondos cobrados en relación de dependencia han sido verificados por las actantes. Asimismo, señaló que no determinó ajuste alguno por I.V.A. porque entiende que los ingresos se originaron también en su trabajo en relación de dependencia. Acto seguido, estableció que el análisis de la prueba en esa instancia, debía ceñirse a dicho concepto.

Destacó que el Sr. Bocanera dijo que la suma que el "juez administrativo" presumió originada en ingresos sin declarar, corresponde a ahorro luego de extracciones de dinero de sus cuentas bancarias, tanto en pesos como en dólares, que no consumió, y que al cierre del ejercicio seguían en su poder y que declaró en la declaración jurada rectificativa por error íntegramente en pesos a efectos de cumplir con el deber de expresar sus ganancias en moneda homogénea. Insistió en que **sus ingresos provienen de una única fuente, el trabajo en relación de dependencia con la Organización Techint por diecisiete años, hasta su desvinculación en el año 2011.**

Sobre el punto, indicó que el error incurrido y reconocido por el propio recurrente en su declaración jurada, debe ser analizado en conjunto con los resultados de la prueba pericial contable rendida en esta instancia (ver fs. 130/138).

Surge de allí que el contribuyente fue empleado de la Organización Techint desde el mes de julio de 1994 hasta febrero de 2011, fecha en que se produjo su desvinculación. Los ingresos percibidos en los últimos años -2007 a 2010- son homogéneos, del mismo modo que el porcentaje del ingreso dedicado al consumo, con variaciones que parecen razonables y acordes a la forma en que ejerció su actividad, por ejemplo, haber residido y trabajado en el exterior - México- en el año 2007 y regresado al país en el año 2008. El consumido, además, es acorde al consignado en períodos fiscales posteriores al 2009 objeto de la determinación de oficio.

Por otra parte, enfatizó que las objeciones de la perito designada por la representación fiscal se centran en el origen de la información utilizada en el informe -obtenida desde la clave fiscal del actor-, al que le resta autenticidad y valor como prueba por considerar que su uso es para que el trabajador controle las declaraciones de sus cargas, etc., más se trata de elementos obtenidos desde la propia web de la Administración Tributaria -Aportes en Línea-, cuya falsedad a la vez no se invoca, menos aún se prueba ni se refuta con documentación que revele una realidad diferente.

Prosiguió señalando que el Informe también se encuentra respaldado en documentación obrante en las actuaciones administrativas, como la certificación de servicios expedida por la empresa mexicana en la que trabajó en el año 2007 y otros que dan cuenta, en lo que aquí interesa, que el actor solamente percibió ingresos por su trabajo dependiente. Le asiste razón cuando sostiene que **el propio “juez administrativo” lo admite cuando no incluye el ajuste del I.V.A. previsto en el art. 18, inc. f) de la ley 11.683**, admitiendo que el incremento patrimonial que se le imputa no responde a ventas gravadas por dicho impuesto, lo que implica admitir que no se originan en otra actividad diferente a la de director dependiente de la Organización Techint.

Tales consideraciones, indicó, sumadas a que no objeta el “juez administrativo” que todas las acreditaciones bancarias corresponden al cobro de haberes y a movimientos por plazos fijos, ni que **en el año 2009 el Sr. Bocanera extrajo dinero en efectivo por las sumas de \$125.000 y US\$190.000**, llevan a concluir que el indicio en el que éste erige la presunción del art. 18, inc. f) de la ley 11.683 no se encuentra debidamente fundado para extraer del mismo la existencia de ingresos omitidos de declarar en el mismo período que fueron destinados a su consumo personal.

A partir de lo antes expuesto, concluyó que los elementos colectados por la fiscalización, desarrollados en las actuaciones administrativas y luego por el “juez administrativo” en los considerandos de la Resolución impugnada, no son suficientes para tener por debidamente fundada la presunción del art. 18, inc. f) de la ley 11.683 en que se ha encuadrado la pretensión fiscal, desde el momento que **el único sustento es la diferencia de dinero efectivo por \$639.200 que el propio “juez administrativo” reconoce, no se origina en ventas gravadas pudiendo razonablemente originarse en el error en la exposición de la moneda extranjera que el propio actor admite.**

A mayor abundamiento, recordó que el criterio rector en materia de presunciones es que, toda determinación sobre base presunta como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional debe apoyarse en indicios objetivos y ciertos que puedan ser comprobados por las partes y que a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requieren la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados.

De allí que interpretó que, en el caso, el indicio adoptado por el “juez administrativo”, no posee las características referidas por lo que el incremento patrimonial que se presume a partir del mismo, no tiene suficiente sustento.

Por lo tanto, **resolvió revocar la resolución N° 57/2017**, con costas a la vencida.

(..)

SENTENCIA DE LA CNACAF

(..)

VI.- Que, a modo de recapitulación, cabe señalar que en estos autos se discute la validez de la resolución N° 57/2017, dictada el 28 de marzo de 2017 por la **División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte**, en la que se determinó de oficio la obligación del actor en el **Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2009**, intimándole el ingreso de una suma determinada de dinero, más intereses resarcitorios (cfr. art. 37, L.P.T.). Además, en dicho acto se **le aplicó una multa por omisión** (cfr. art. 45, L.P.T.).

VII.- Que, con relación a la pretendida arbitrariedad de la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación, es del caso recordar que para que resulte aplicable la solución normativa prevista en el art. 86, inc. b) de la L.P.T., la misma debe presentarse como una sentencia arbitraria.

Al respecto, cabe comenzar por recordar que la primera formulación de la noción de sentencia arbitraria data del año 1909 y fue efectuada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al fallar la causa: “Rey vs. Rocha”, registrada en Fallos: 112:384.

En dicha oportunidad, el Alto Tribunal sostuvo que sentencia arbitraria es aquella desprovista de todo apoyo legal y fundada tan sólo en la voluntad de los jueces y no lo es, en cambio, cuando concorra simplemente una interpretación errónea de las leyes a juicio de los litigantes. De allí que resulte trascendente remarcar la distinción entre arbitrariedad, por un lado, y el mero error en la interpretación de las leyes o en la apreciación de la prueba por el otro.

Sobre el punto, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquella que caracteriza que debe entenderse por arbitrariedad: “sólo cuando se resuelve contra, o con prescindencia, de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso, se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en el” (cfr. Fallos: 207:72, in re, “Carlozzi c/Tornese Ballesteros”, del 14/02/1947 y doctrina concordante posterior, doctrina aplicada por esta Sala en reiteradas oportunidades, por ejemplo, sentencia en autos: “Quilsa Com Ar S.H. (T.F. 28283-I) c/D.G.I.”, Expte. N° 6647/2021, del 26/04/2022, entre otros).

A lo expuesto, debe agregarse que la tacha de arbitrariedad no procede por meras discrepancias acerca de la apreciación de prueba producida o de la inteligencia atribuida a preceptos de derecho, así se estimen esas discrepancias legítimas o fundadas. Esta tacha no tiene por objeto la corrección de sentencias equivocadas o que se estimen como tales, sino que atiende solo a supuestos de omisiones de gravedad extrema en que, a causa de ellas, los pronunciamientos quedan descalificados como actos jurisdiccionales (cfr. Fallos: 244:384, citado por Carrió, Genaro R., Recurso Extraordinario por Sentencia Arbitraria, Bs. As., Abeledo Perrot, 1967, p. 29).

En este orden de ideas, se observa que la resolución del Tribunal a quo dista de poder ser considerada arbitraria; a lo que cabe agregar que la pretendida tacha del recurrente, no supera el umbral de la mera discrepancia en cuanto a la inteligencia otorgada a cuestiones de hecho y, sobre todo, la prueba.

Como se verá en el desarrollo posterior, el apelante no ha logrado demostrar que la sentencia del Tribunal a quo adolezca de la anunciada arbitrariedad, que la torne revisable por esta Cámara en los términos de lo dispuesto en el art. 86, inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.); norma a cuyo respecto cabe recordar que, en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, prevé una limitación en razón de la cual corresponde estar a lo decidido por el T.F.N., salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta en la valoración de dichos aspectos (cfr. Sala I, in rebus, "Establecimientos Don Esteban S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; esta Sala, "Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.", Expte. N° 23.132/2016, del 7/06/2016 y sus citas; Sala III, "Standard Motors Argentina S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; Sala IV, "Valle Escondido c/D.G.I.", del 17/05/2016 y Sala V, "Sullair Argentina S.A. c/D.G.I.", del 21/03/2011, entre muchos otros).

REQUISITOS PARA EL RECURSO DE APELACION ANTE LA CAMARA

Sobre el punto, el criterio jurisprudencial imperante en esta Excma. Cámara de Apelaciones puede sistematizarse en los siguientes aspectos fundamentales:

1) se trata de un recurso como principio limitado, en la medida en que no habilita al Tribunal de Alzada a revisar la materia fáctica y probatoria, debiendo tenerse por ciertas las conclusiones del T.F.N. sobre esta materia;

2) tal principio tiene como excepción, el supuesto de que las conclusiones del T.F.N. sobre las cuestiones fácticas presentan deficiencias serias, las que sólo tienen lugar cuando exista arbitrariedad, irrazonabilidad o ilegalidad en las conclusiones del T.F.N. sobre estas cuestiones; y,

3) no se verifican dichos supuestos, cuando en el recurso ante la Cámara se manifiesta solamente una discrepancia respecto de la selección y valoración de prueba por el T.F.N. La circunstancia de que el Tribunal a quo haya dado preferencia a determinada prueba no configura, per se, un supuesto de arbitrariedad.

Lo apuntado precedentemente es relevante, puesto que el recurrente se limitó a cuestionar exclusivamente la valoración que sobre los hechos y las pruebas ha efectuado el T.F.N.

(..)

DOLARES EXTRAIDOS DE LA CUENTA BANCARIA CONVERTIDOS A PESOS

IX.- Que, a la luz de los preceptos antes enunciados, cabe aquí reeditar la valoración que, de la prueba, efectuó el Tribunal Fiscal, y señalar que, como quedara dicho en la sentencia recurrida, **el Fisco Nacional no tuvo presente que los dólares extraídos de la cuenta bancaria del actor, fueron convertidos al tipo de cambio pesos para su exposición en la declaración jurada rectificativa presentada oportunamente.**

VALORACION DE LA PRUEBA PERICIAL

Por otra parte, con respecto a la **valoración que de la prueba pericial** efectuó el Tribunal de instancia anterior, cabe señalar -a mayor abundamiento que el perito convalidó las remuneraciones a partir de los montos consignados en las DD.JJ. del actor. No obstante, el cuestionamiento del Fisco a la respuesta brindada por el experto no tuvo un correlato con su actuación anterior en la instancia de la verificación, lo cual no permite arribar a otra conclusión.

Es decir, la impugnación del Fisco carece de un fundamento sólido, que permita desvirtuar dichas conclusiones; a lo que cabe agregar que la propia demandada no discrepó con el punto 1 de la pericia, en punto a que **los ingresos declarados del actor provienen del trabajo en relación de dependencia.**

Asimismo, en relación al punto 3 de la pericia contable, **el experto concluyó que no existen indicios ni elementos que permitan presumir que el dinero en efectivo declarado no haya podido generarse como ahorro, ni que haya sido destinado al consumo en forma íntegra.**

De allí que no pueda concluirse que existan indicios que sustenten la presunción de incremento patrimonial no justificado, que prevé el art. 18, inc. f) de la L.P.T., tal como lo sostiene el demandado.

Por otra parte, con respecto a los puntos 4 y 5 de la pericia de marras, el organismo recaudador impugnó las manifestaciones del perito al considerar que se trata de meras opiniones. Ello no obstante, se observa que las conclusiones del experto encuentran sustento en lo actuado en sede administrativa y han sido descriptas por el profesional y valoradas de manera razonable por el Tribunal a quo.

A lo que cabe agregar que, tampoco el apelante ha ofrecido elementos probatorios que autoricen siquiera a proponer una conclusión distinta a la que arribó la pericia y convalidó el T.F.N., por lo que su posición carece de eficacia recursiva.

Cabe agregar que la conclusión del perito no puede ser considerada como una mera opinión, por cuanto involucró **una comparación de lo consumido en períodos anteriores y posteriores al año 2009 y concluyó que la disminución producida en ese año resultó razonable** en orden a la consideración de la reducción considerable de los ingresos y la ausencia de gastos extraordinarios que fueron desembolsados con anterioridad, debido al retorno del actor al país.

Sentado lo anterior, cabe destacar que la conclusión a la que arribó el Tribunal, con fundamento en los resultados de la prueba pericial -que la **variación de los ingresos afectados al consumo resultó razonable y acorde a la residencia y desempeño laboral del actor en México durante el año 2007 y su retorno al país en el año 2008, más el nivel de consumo del año 2009, se proyecta acorde a los consignados en los períodos fiscales posteriores-** resultó razonable,

no demostrando el recurrente la pretendida arbitrariedad si no que, por el contrario, el ajuste propuesto se sustentó en presunciones que no encuentran asidero en hechos acreditados y probados en la causa.

X.- Que, por lo expuesto, **cabe concluir que la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación no resultó arbitraria**, ni se ha apartado de las constancias fácticas y probatorias anejadas a la causa, las que fueron valoradas debidamente en la sentencia recurrida, todo lo cual pone en evidencia la corrección del temperamento del Tribunal a quo.

En tales condiciones, analizando los antecedentes descriptos bajo el prisma de las consideraciones antes efectuadas, **no cabe más que concluir que la sentencia del T.F.N. resultó ajustada a derecho**, no habiendo la recurrente logrado demostrar su incorrección, presentándose así el recurso bajo examen como una pieza procesal insuficiente a los efectos establecidos en el art. 265 y concordantes del C.P.C.C.N. (de aplicación supletoria por conducto de lo normado en el art. 197 de la L.P.T.).

Por ser ello así, **se confirma la sentencia apelada** en cuanto fuer materia de recurso en estos autos.

(..)

Por lo expuesto, el Tribunal RESUELVE: 1º desestimar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento apelado, en cuanto revocó la resolución N° 57/2017 de la A.F.I.P. –D.G.I., y 2º imponer las costas de esta instancia a la demandada vencida (cfr. art. 68, 1ra. parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.-)".

=====

Capítulo 17 PAGO A CUENTA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL IMPUESTO SOBRE LOS DEBITOS Y CREDITOS BANCARIOS.

INDICE

Ley 27.264 (Art. 6)

Decreto 1.101 (Art. 2)

Micro, pequeñas y medianas empresas tramo 1

Art. 13 Decreto 380

Resto de los sujetos

Reglamentación de la AFIP

R.G. 2.111 (Art. 26 a 32)

R.G. 3.946 (B.O.19.10.2016)

=====

PAGO A CUENTA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL IMPUESTO SOBRE LOS DEBITOS Y CREDITOS BANCARIOS

PAGO A CUENTA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN EL CASO DE "MICRO", "PEQUEÑAS" Y "MEDIANAS TRAMO 1" (ART. 6 LEY 27.264)

Art. 6 primer párrafo de la ley 27.264

El impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, establecido por el art. 1 de la ley 25.413, que hubiese sido efectivamente ingresado,

100 % COMO PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS "MICRO" Y "PEQUEÑAS" EMPRESAS

Podrá ser computado en un cien por ciento (100%) como pago a cuenta del impuesto a las ganancias por las empresas que sean consideradas "micro" y "pequeñas" y

60-% COMO PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS INDUSTRIAS MANUFACTURERAS "MEDIANAS TRAMO 1"

Podrá ser computado un cincuenta por ciento (60%) (SEGÚN DECRETO 409/2018) por las industrias manufactureras consideradas "medianas -tramo 1-" en los términos del art. 1 de la ley 25.300.

COMPUTO EN LA DECLARACION JURADO O EN LOS ANTICIPOS

Art. 6 segundo párrafo

El cómputo del pago a cuenta podrá efectuarse en la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias o sus anticipos.

EL REMANENTE SE PIERDE. NO SE PUEDE TRASLADAR A EJERCICIOS FUTUROS

El remanente no compensado no podrá ser objeto, bajo ninguna circunstancia, de compensación con otros gravámenes a cargo del contribuyente o de solicitudes de reintegro o transferencia a favor de terceros.

Pero se puede aplicar el art. 13 del decreto 380. (POR EL 33% DEL IMPUESTO SOBRE LOS CREDITOS Y DEBITOS BANCARIOS)

SUJETOS NO COMPRENDIDOS EN EL ART. 73 DE LA LIG (SOCIEDADES DE CAPITAL)

Art. 6 tercer y cuarto párrafo

Cuando se trate de crédito de impuesto a las ganancias correspondiente a los sujetos no comprendidos en el artículo 73 de la LIG, el referido pago a cuenta se atribuirá a cada uno de los socios, asociados o partícipes, en la misma proporción en que participan de los resultados impositivos de aquellos.

No obstante, la imputación a que se refiere el párrafo anterior, solo procederá, hasta el importe del incremento de la obligación fiscal producida por la incorporación en la declaración jurada individual de las ganancias de la entidad que origina el crédito.

REDUCCION DE LOS ANTICIPOS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 6 quinto párrafo

Cuando el crédito de impuesto previsto en los párrafos anteriores más el importe de los anticipos de impuesto a las ganancias, superen la obligación estimada del período para dichos impuestos, el contribuyente podrá reducir total o parcialmente el importe a pagar en concepto de anticipo, en la forma, plazo y condiciones que al respecto establezca la AFIP.

EL IMPORTE COMPUTADO COMO CREDITO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS NO SE PUEDE DEDUCIR COMO GASTO

Art. 6 último párrafo

El importe del impuesto computado como crédito del impuesto a las ganancias **no será deducido a los efectos de la determinación de este tributo.**

Decreto 1.101 (Art. 2)

El beneficio previsto en el art. 6 de la ley 27.264 comprende el importe del **impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias** y otras operatorias, efectivamente ingresado, **hasta la finalización del ejercicio anual en curso.**

En el supuesto de resultar un remanente no computado a cuenta del impuesto a las ganancias, el mismo **no podrá ser trasladado a ejercicios futuros, salvo aquel importe que hubiera podido trasladar de acuerdo con lo dispuesto por el art. 13 del Decreto 380/2001.**

Se entenderá por industria manufacturera a la definición que efectúa la Autoridad de Aplicación de la ley 25.300.

=====

PAGO A CUENTA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN EL CASO DE SUJETOS QUE NO SEAN "MICRO" "PEQUEÑAS" O "MEDIANAS TRAMO 1" (ART. 13 DEL DECRETO 380)

Art. 13 del decreto 380

33 % COMO PAGO A CUENTA DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 13 primer párrafo

Los titulares de **cuentas bancarias gravadas de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 1 de la ley 25413, alcanzados por la tasa general del seis por mil (6‰), podrán computar como crédito de impuestos o de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas, el treinta y tres por ciento (33%) de los importes liquidados y percibidos por el agente de percepción en concepto del presente gravamen, originados en las sumas acreditadas y debitadas en las citadas cuentas.**

Art. 13 segundo párrafo

Los sujetos que tengan a su cargo el gravamen por los hechos imponibles comprendidos en los incisos b) y c) del artículo 1 de la ley mencionada en el párrafo precedente, alcanzados por la tasa general del doce por mil (12‰), podrán computar como crédito de impuestos o de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas, el treinta y tres por ciento (33%) de los importes ingresados por cuenta propia o, en su caso, liquidados y percibidos por el agente de percepción en concepto del presente gravamen, correspondiente a los mencionados hechos imponibles.

Art. 13 tercer párrafo

Cuando los hechos imponibles se encontraren alcanzados a una alícuota menor a las indicadas en los párrafos precedentes, el cómputo como crédito de impuestos o de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas será del veinte por ciento (20%).

CREDITO DE IMPUESTO CONTRA EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, CONTRA EL IGMP, O CONTRA LA CONTRIBUCION ESPECIAL SOBRE EL CAPITAL DE LAS COOPERATIVAS

Art. 13 cuarto párrafo

La acreditación de ese importe como pago a cuenta se efectuará, indistintamente, contra el impuesto a las ganancias y/o el impuesto a la ganancia mínima presunta o la contribución especial sobre el capital de las cooperativas.

COMPUTO EN LA DECLARACION JURADO O EN LOS ANTICIPOS

Art. 13 quinto párrafo

El cómputo del crédito podrá efectuarse en la declaración jurada anual de los tributos mencionados en el párrafo anterior, o sus respectivos anticipos.

EL REMANENTE SE PUEDE TRASLADAR HASTA SU AGOTAMIENTO A EJERCICIOS FUTUROS

El remanente no compensado no podrá ser objeto, bajo ninguna circunstancia, de compensación con otros gravámenes a cargo del contribuyente o de solicitudes de reintegro o transferencia a favor de terceros, **pudiendo trasladarse, hasta su agotamiento, a otros periodos fiscales de los citados tributos.**

SUJETOS NO COMPRENDIDOS EN EL ART. 73 DE LA LIG (SOCIEDADES DE CAPITAL)

Art. 13 sexto y séptimo párrafo

Cuando el cómputo del crédito sea imputable al impuesto a las ganancias correspondiente a los sujetos no comprendidos en el artículo 73 de la LIG, el citado crédito se atribuirá a cada uno de los socios, asociados o partícipes, en la misma proporción en que participen de los resultados impositivos de aquellos.

No obstante, la imputación a que se refiere el párrafo anterior, solo procederá hasta el importe del incremento de la obligación fiscal producida por la incorporación en la declaración jurada individual de las ganancias de la entidad que origina el crédito.

EL IMPORTE COMPUTADO COMO CREDITO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS NO SE PUEDE DEDUCIR COMO GASTO

Art. 13 último párrafo

El importe computado como crédito en los tributos mencionados en el cuarto párrafo de este artículo, **no será deducido a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias.**

=====

REGLAMENTACION DE LA AFIP

R.G. 2.111 (art. 26 a 32)

1 - PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS (Art. 26 R.G. 2.111)

EL PAGO A CUENTA SE COMPUTA CONTRA LA DDJJ O CONTRA LOS ANTICIPOS

Los sujetos pasivos del **impuesto a las ganancias** y/o del impuesto a la ganancia mínima presunta (IMPUESTO DEROGADO POR LEY 27.260 PARA LOS EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2019) o de la **contribución especial sobre el capital de las cooperativas**, a los fines de computar contra los citados tributos o, de corresponder, sus respectivos anticipos, el importe del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, ingresado por cuenta propia o, en su caso, liquidado y percibido por el agente de percepción, deberán observar las disposiciones del presente título.

2 – PORCENTAJE QUE SE COMPUTA COMO PAGO A CUENTA (Art. 27 R.G. 2.111)

Los importes a computar surgirán de aplicar los porcentajes que correspondan con arreglo a lo normado en el **artículo 13 del Anexo del decreto 380/2001** (27.1).

Nota aclaratoria (27.1):

El artículo 13 del Anexo del Decreto 380/01, autoriza el cómputo del impuesto como pago a cuenta de impuestos o de la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas en los porcentajes que se indican:

- a) Impuesto liquidado y percibido a la tasa general del seis por mil (6º/oo) originado en las sumas acreditadas en cuentas bancarias: el treinta y tres por ciento (33%).
- b) Impuesto ingresado a la tasa general del doce por mil (12º/oo) por los hechos imponibles comprendidos en los incisos b) y c) del artículo 1 de la ley del gravamen: el treinta y tres por ciento (33%).
- c) hechos imponibles alcanzados a una alícuota menor a las indicadas: veinte por ciento (20%).
- d) Impuesto establecido por el artículo 1 de la Ley 25.413, que hubiese sido efectivamente ingresado: cien por ciento (100%) como pago a cuenta del impuesto a las ganancias por las empresas que sean consideradas "micro" y "pequeñas", sesenta por ciento (60%) por las industrias manufactureras consideradas "medianas -tramo 1-" en los términos del artículo 1 de la Ley 25.300.
- e) Los titulares de cuentas de pago tienen derecho al cómputo del pago a cuenta de acuerdo con los incisos a), c) y d) precedentes.

3 – PAGO A CUENTA CONTRA LOS ANTICIPOS (Art. 28 R.G. 2.111)

Quando se trate de anticipos, el cómputo del crédito de impuesto a que se refiere el artículo 26, se efectuará considerando el monto de dicho crédito pendiente de imputación, **hasta el último día del mes inmediato anterior al del vencimiento del anticipo** correspondiente.

4 – PAGO A CUENTA CONTRA LOS ANTICIPOS. COMPENSACION (Art. 29 R.G. 2.111)

A los efectos de aplicar lo previsto en el artículo precedente deberá emplearse, al momento de la cancelación de cada anticipo, el procedimiento previsto en el art. 5, inciso a), de la R.G. 1.658, mediante la utilización del programa aplicativo denominado "COMPENSACIONES Y VOLANTES DE PAGO - Versión 1.0 release 2" (29.1).

Nota aclaratoria (29.1):

Una vez efectuado el cómputo del crédito de impuesto, de quedar un remanente de anticipo a ingresar, deberá cancelarse conforme lo dispuesto por el artículo 4 de la presente

5 – PAGO A CUENTA CONTRA LOS ANTICIPOS. COMPENSACION (Art. 30 R.G. 2.111)

IDCB POSTERIORES AL CIERRE DEL EJERCICIO PERO ANTERIORES AL VTO DE LA DDJJ

El crédito de impuesto -acumulado hasta el último día del mes inmediato anterior al del vencimiento para la presentación de la declaración jurada correspondiente-, **no imputado contra los anticipos** de los impuestos a las ganancias y/o a la ganancia mínima presunta y/o contribución especial sobre el capital de las cooperativas, **podrá computarse en la respectiva declaración jurada anual.**

De existir un remanente no imputado, podrá trasladarse hasta su agotamiento a otros ejercicios fiscales posteriores, de los mencionados tributos o imputarse como crédito contra cualquiera de ellos, conforme lo autoriza el artículo 13 del Anexo del decreto 380/2001, exclusivamente.

Idéntico tratamiento cabe otorgar a los eventuales saldos a favor del contribuyente emergentes de las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y/o a la ganancia mínima presunta o de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas, originados en el pago de anticipos de dichos gravámenes mediante la imputación como crédito de impuesto que autoriza dicho decreto.

6 – EMPLEADOS JUBILADOS Y PENSIONADOS (Art. 31 y 32 R.G. 2.111)

El cómputo del crédito de impuesto, respecto de los sujetos que obtengan **rentas del trabajo personal en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones** y otras, comprendidas en la R.G. 1.261 (HOY R.G. 4.003), se efectuará en la liquidación anual prevista en el artículo 16 (HOY ART. 21 DE LA R.G. 4.003) de dicha norma considerando el impuesto propio ingresado y/o percibido al sujeto pasivo del gravamen.

El importe del crédito de impuesto a computar, será informado al agente de retención, mediante una nota en carácter de declaración jurada que deberá contener la fórmula del artículo 28 del D.R. de la Ley 11.683 (decreto 1397, del 12 de junio de 1979), de acuerdo con lo dispuesto en la resolución general citada en el artículo anterior. (Art. 32 R.G. 2.111)

R.G. 3.946 (B.O.19.10.2016)

1 - PAGO A CUENTA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN EL CASO DE “MICRO”, “PEQUEÑAS” Y “MEDIANAS TRAMO 1” (ART. 1 R.G. 3.946)

Los sujetos que encuadren en la categoría de **micro o pequeña empresa o como mediana empresa -tramo 1- perteneciente al sector industria manufacturera**, en los términos de la Resolución 24/2001 de la ex Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa del entonces Ministerio de Economía, para el cómputo del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, conforme las previsiones del **art. 6 de la ley 27.264**, deberán observar lo dispuesto en los **art. 26, 28, 29 y 30 de la R.G. 2.111**, no pudiendo trasladar a ejercicios futuros el remanente no computado, excepto en los importes autorizados por el artículo 13 del Anexo del decreto 380/2001.

2 – EL SUJETO DEBE ESTAR CATEGORIZADO COMO “MICRO”, “PEQUEÑAS” O “MEDIANAS TRAMO 1” (ART. 2 R.G. 3.946)

A efectos del goce del mencionado beneficio, la **micro o pequeña empresa o la industria manufacturera considerada mediana empresa -tramo 1-**, **deberá encontrarse categorizada como tal** o categorizarse ingresando con Clave Fiscal con nivel de seguridad 2 como mínimo, al servicio denominado “PYME Solicitud de categorización y/o Beneficios” disponible en el sitio web institucional (<http://www.afip.gob.ar>).

LA CUENTA BANCARIA DEBE ESTAR AL NOMBRE DEL BENEFICIARIO CATEGORIZADO COMO “MICRO”, “PEQUEÑA” O “MEDIANA TRAMO 1”

Será condición para el cómputo como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, que **la cuenta bancaria** en la cual se efectúa la percepción del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias **se encuentre a nombre del beneficiario categorizado**.

3 – PERCEPCIONES POSTERIORES A LA CATEGORIZACION COMO “MICRO”, “PEQUEÑAS” O “MEDIANAS TRAMO 1” (ART. 3 R.G. 3.946)

El beneficio a que se refiere el artículo 1 procederá respecto de las **percepciones efectuadas a partir del mes en el cual se apruebe la categorización** petitionada y subsistirá hasta el mes, inclusive, en el cual se produzca la pérdida de la condición de micro o pequeña empresa o mediana empresa -tramo 1- perteneciente al sector industria manufacturera, en los términos de la Resolución 24/2001 de la ex Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa del entonces Ministerio de Economía.

4 – REDUCCION DE LOS ANTICIPOS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS (ART. 4 R.G. 3.946)

Cuando se verifique el supuesto previsto en el quinto párrafo del art. 6 de la ley 27.264, a los fines de la reducción de los anticipos del impuesto a las ganancias será de aplicación el procedimiento establecido en el Título II “Régimen opcional de determinación e ingreso” de la R.G. 327 (HOY R.G. 5.211).

=====

Capítulo 18 NORMAS DE VALUACION DEL PATRIMONIO AL INICIO Y DEL PATRIMONIO AL CIERRE PARA PERSONAS HUMANAS

INDICE

R.G. 2.527

=====

NORMAS DE VALUACION DEL PATRIMONIO AL INICIO Y AL CIERRE PARA PERSONAS HUMANAS

R.G. (D.G.I.) 2.527

“Art. 1 - Las personas físicas, las sucesiones indivisas y los responsables indicados en los incisos b), c), d), e) y g) del artículo 2º del decreto reglamentario (TO 1979 y modif.), de la ley de impuesto a las ganancias, al solo efecto de la declaración jurada patrimonial prevista por su artículo 3º y sin perjuicio de las disposiciones normativas que reglan el impuesto a las ganancias, deberán -con carácter obligatorio- considerar las normas de valuación que se establecen por la presente resolución general.

A - BIENES SITUADOS, COLOCADOS O UTILIZADOS EN EL PAÍS

I - Bienes inmuebles

Art. 2 - Los bienes inmuebles adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1945, se consignarán por su valuación fiscal a esa fecha.

Los adquiridos a partir del 1 de enero de 1946, inclusive, por su precio de compra más los gastos efectivamente realizados con motivo de la compra (escrituras, comisiones, etc.), así como los importes pagados hasta la fecha de posesión o escrituración en concepto de intereses y actualizaciones.

Las mejoras, instalaciones y construcciones efectuadas a partir del 1 de enero de 1946, inclusive, se computarán por el importe efectivamente invertido en las mismas.

La incorporación al cuadro patrimonial de los bienes inmuebles como tales, deberá efectuarse cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se tuviere la posesión o, en su defecto, en el momento en que dicho acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio.

II - Automotores, naves, aeronaves, yates y similares

Art. 3 - Los automotores, naves, aeronaves, yates y demás bienes similares, se valuarán al precio de costo, el que incluirá los gastos necesarios realizados con motivo de su adquisición, construcción y alistamiento, hasta la puesta del bien en condiciones efectivas de utilización.

Los importes que en concepto de patente, matrícula u otros gravámenes similares, se hubieran abonado por la radicación de estos bienes, como así también los intereses y actualizaciones que se paguen con posterioridad al momento de posesión de los mismos, no integrarán el correspondiente valor de costo.

III - Valores mobiliarios (Títulos, letras, debentures, bonos, acciones, cédulas, y demás títulos valores)

Art. 4 - Los valores mobiliarios se valuarán al precio de adquisición, el que incluirá los gastos incurridos en la misma (comisiones, tasas, derechos, etc.), o valor de ingreso al patrimonio de tratarse de acciones recibidas en concepto de dividendos.

En los casos de títulos en los cuales exista pago por amortización de capital (vgr. Bonos Externos), se deberá tener en consideración esta circunstancia.

IV - Participación en el capital de empresas, sociedades o explotaciones como dueño o socio, excepto acciones

Art. 5 - El importe correspondiente a la participación -excepto acciones- en el capital de sociedades o empresas unipersonales que confeccionen balances en forma comercial, se determinará considerando el capital social, resultados no distribuidos, cuenta particular, etc., que resulten del último estado contable cerrado en el período fiscal que se declare. Si el ejercicio anual no coincidiera con el año calendario, el saldo de la respectiva cuenta particular deberá ser incrementado o disminuido, según los créditos y/o débitos ocurridos hasta el 31 de diciembre inclusive.

En el caso de no confeccionarse balance anual en forma comercial, el capital que resulte afectado a la actividad declarada, se valuará conforme con las disposiciones que, sobre el particular, reglan la aplicación del impuesto a las ganancias.

V - Créditos hipotecarios, prendarios, comunes, etc. (Excepto los provenientes de actividades comerciales)

Art. 6 - Los créditos hipotecarios, prendarios y comunes, no comerciales, se valuarán según su valor nominal al 31 de diciembre de cada año, sin computar los intereses de cualquier naturaleza ni las actualizaciones que pudieran corresponder.

Art. 7 - En los casos de créditos provenientes de señas entregadas por adquisiciones de negocios o bienes muebles e inmuebles, corresponderá su valuación en función de las sumas efectivamente pagadas, considerando asimismo y en su caso, conceptos tales como intereses, actualizaciones, ajustes relativos al valor del bien en el mercado, etc., hasta la fecha en que se verifique la tenencia, posesión, tradición, adjudicación o escritura traslativa de dominio, según corresponda, de tales bienes.

Art. 8 - Las inversiones efectuadas en concepto de depósitos a plazo fijo -en moneda nacional o extranjera-, aceptaciones bancarias, etc., que -en virtud de hallarse vencidas a la fecha de cierre del período fiscal-, revistan el carácter de créditos, se valuarán considerando la suma original con más los intereses y/o actualizaciones correspondientes.

VI - Cuentas corrientes y cajas de ahorro -común o especial- en instituciones bancarias, financieras o entidades similares

Art. 9 - Las cuentas corrientes y las cajas de ahorro en instituciones bancarias, financieras o entidades similares, integrarán la declaración patrimonial por el saldo existente al 31 de diciembre de cada año.

En el caso de cuentas corrientes, el respectivo saldo deberá incluir los depósitos efectuados y los cheques librados hasta el 31 de diciembre inclusive, no considerados a dicha fecha por la institución bancaria, salvo que tratándose de los señalados en último término se mantengan al momento mencionado aún en poder de su librador.

VII - Depósitos a plazo fijo en moneda nacional o extranjera, aceptaciones bancarias, cauciones y similares

Art. 10 - Los depósitos a plazo fijo, aceptaciones bancarias, cauciones y demás inversiones similares -en moneda nacional o extranjera-, que el contribuyente posea al 31 de diciembre de cada año siempre que sus vencimientos se operen con posterioridad al cierre del período fiscal integrarán la declaración patrimonial en pesos argentinos de acuerdo con el valor de la imposición, neto de intereses y actualizaciones pactadas, aún cuando dichos conceptos se hallaren liquidados.

De tratarse de inversiones vencidas a la fecha de cierre del período fiscal, será de aplicación lo dispuesto por el artículo 8° de la presente resolución general.

VIII - Moneda extranjera (tenencia)

Art. 11 - La tenencia de moneda extranjera al 31 de diciembre de cada año corresponderá declararse por su valor de costo en pesos argentinos.

IX - Marcas, patentes, derechos de autor y similares

Art. 12 - Las marcas, patentes, derechos de autor y bienes similares se valuarán por su costo de adquisición o por las sumas efectivamente erogadas con motivo de su desarrollo.

X - Otros bienes

Art. 13 - Los demás bienes se valuarán por su costo.

XI - Deudas prendarias, hipotecarias, comunes, etc., no comerciales

Art. 14 - Las deudas prendarias, hipotecarias, comunes, etc., no comerciales, se valuarán sin computar los intereses -expresos o presuntos- ni las actualizaciones -pactadas o no- que pudieran corresponder.

B - BIENES SITUADOS, COLOCADOS O UTILIZADOS EN EL EXTRANJERO

Art. 15 - Los bienes y deudas en el extranjero, cuya declaración es de carácter obligatorio, deberán ser valuados siguiendo los preceptos básicos establecidos en esta resolución general para sus similares del país transformando, en su caso, las unidades monetarias extranjeras a pesos argentinos, y observando en lo pertinente las normas particulares que a continuación se indican:

- 1) Los bienes muebles e inmuebles, se valuarán por su precio de costo, determinado mediante la conversión del importe invertido en su adquisición, al tipo de cambio comprador según cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre de las operaciones de la fecha de ingreso al patrimonio.
- 2) Los depósitos en instituciones bancarias del exterior, los créditos y las deudas, por su saldo al 31 de diciembre, convertido en función del tipo de cambio -comprador o vendedor, respectivamente- del Banco de la Nación Argentina al cierre de las operaciones del día de origen de los mismos.

C - DISPOSICIONES GENERALES

Art. 16 - Los contribuyentes mencionados en la presente resolución general, a los efectos de la valuación patrimonial, deberán observar las siguientes disposiciones generales:

- 1) El impuesto al valor agregado sólo formará parte del costo computable en la medida que, de acuerdo a las normas del citado gravamen, el importe respectivo no genere crédito fiscal.
- 2) Las sumas que en concepto de amortización resulten procedentes deducir para la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto a las ganancias, no afectarán el valor computable de los bienes muebles e inmuebles.
- 3) En los casos de operaciones a plazos en las cuales no se estipule expresamente el tipo de interés o se convenga que no se computarán intereses, los pertinentes importes de crédito o deuda, estarán representados por la diferencia entre el valor total convenido y el importe de los intereses presuntos contenidos en el monto de las cuotas de pago.
- 4) No deberán ser considerados los valores determinados como consecuencia de la aplicación de las leyes 15272 y 17335 de revaluación impositiva.

Art. 17 - Las normas de la presente resolución general serán de aplicación para la confección de los estados patrimoniales correspondientes al período fiscal 1984 y siguientes".

=====