



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-40118443-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 12 de Abril de 2023

Referencia: SENTENCIA - Expte. N° 41.833-I "BANCO COMAFI S.A"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente N° 41.833-I caratulado: "BANCO COMAFI S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN".

Y CONSIDERANDO:

I. Que, a fs. 49/68 vta. la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 100/2014 (DV DEOB) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, de fecha 25 de noviembre de 2014, suscripta por la Jefa (Int.) de la División Determinaciones de Oficio "B" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales, mediante la cual se determina de oficio el resultado impositivo de los períodos fiscales 2008 -disminución de quebranto- y 2009 -ganancia- en el Impuesto a las Ganancias, resultando en el primer supuesto un saldo a favor de la recurrente en la suma de \$ 3.637.390,17 y en el segundo la obligación de ingresar la suma de \$ 3.819.124,42, con más intereses resarcitorios por la suma de \$ 6.391.941,24, y aplica multa para el período fiscal 2009 en la suma \$ 2.673.387,09 equivalente al setenta por ciento (70%) del gravamen omitido con sustento en el art. 45 de la norma procedimental (Ley N° 11.683 t.o. en 1998 y modificatorias).

Asimismo, señala la recurrente que habiendo el Fisco Nacional omitido expedirse respecto de la repetición ensayada en la instancia administrativa en relación al Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2008 y 2009 merced a su involuntario error de impugnar gastos vinculados con la renta gravada no computable, formula mediante el presente recurso acción de repetición en los términos del segundo párrafo del art. 81 del mismo cuerpo normativo (cfr. fs. 49 vta.).

Señala la recurrente que la totalidad de los ingresos generados por el banco durante los períodos fiscales 2008 y 2009 se encuentran sujetos al gravamen. Asimismo, apunta que durante esos mismos períodos fiscales la recurrente obtuvo ingresos en concepto de dividendos por su participación accionaria en las sociedades Banelco S.A., Visa Argentina S.A. y TCC, y rendimientos provenientes de certificados de participación de fideicomisos financieros FFTCCP2 y PVCRED, ingresos no computables a los fines de la liquidación del gravamen conforme la normativa respectiva del Impuesto a las Ganancias. Dichos ingresos no computables ascendieron a las sumas

de \$ 2.239.821,06 en 2008 y \$ 13.119.617,65 en 2009 (cfr. fs. 49 vta./50).

Asimismo, expresa que la labor efectuada por el Fisco Nacional en la instancia administrativa previa radicó en la aplicación de la metodología de asignación de gastos a rentas exentas y/o no gravadas por vía de prorrateo, a los fines de la liquidación del gravamen en los períodos fiscales en cuestión. Por su parte, sintetiza que oportunamente informó a la Inspección actuante respecto del error propio al impugnar gastos relacionados con esa renta no computable y promovió la respectiva acción de repetición (cfr. fs. 51).

Por otro lado, cuestiona la validez jurídica de la pretensión fiscal, respecto de la cual sostiene que carece de un análisis jurídico válido, así como también del dictamen jurídico que antecediera al dictado de la resolución determinativa, lo que a su criterio resulta argumento más que suficiente para que el acto aquí apelado sea revocado por este Tribunal (cfr. fs. 52/53).

Sobre esa base, puntualiza que la fiscalización actuante procedió a efectuar el cálculo del prorrateo de gastos para ambos períodos fiscales, sin exponer -a su entender- un fundamento legal o fáctico que justifique dicho proceder, ajustes que fueran rechazados por la recurrente y que motivaran el procedimiento determinativo posterior y la apelación ante este Tribunal.

En ese sentido, efectúa su análisis de la normativa involucrada en la materia y cita doctrina y jurisprudencia que avala su postura, argumentando que una interpretación integradora y armónica de los 46, 64 y 80 de la Ley N° 20.628 y el art. 117 de la norma reglamentaria impone reconocer que la calificación de ingresos no computables tiene por objeto establecer una categoría conceptual de rentas distinta de las “no gravadas y exentas”, por lo que a los fines de la determinación del gravamen en el caso de los dividendos y rendimientos de certificados de participación en fideicomisos financieros se trata de rentas gravadas pero no computables (fs. 53/59 vta.).

Por su parte, cuestiona los intereses resarcitorios reclamados y la sanción enrostrada por el Fisco Nacional en el período fiscal 2009 (cfr. fs. 62/63), al tiempo que solicita se declare procedente la acción de repetición ensayada con mas los intereses resarcitorios para lo cual solicita este Tribunal tome en consideración el precedente “Alubia S.A.” en torno a la conculcación que representa la Resolución 314 sobre su derecho constitucional de propiedad (cfr. fs. 63/66 vta.). En ese sentido, ofrece producir prueba pericial contable (fs. 66/67 vta.), plantea el caso federal (fs. 68) y solicita se revoque la resolución apelada, con costas al Fisco Nacional.

II. Que, a fs. 83/94 vta. el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, desestima los agravios de la recurrente y ratifica en todas sus partes la resolución determinativa de oficio, destaca que la materia imponible ha sido debidamente ponderada por el juez administrativo y reitera la postura fiscal en torno al similar tratamiento que deben recibir las rentas no computables y las rentas exentas a los efectos del prorrateo de gastos, solicitando el rechazo del recurso impetrado por las razones de hecho y de derecho que expone, y acompaña las actuaciones administrativas.

Por su parte, en lo que a la repetición ensayada se refiere, expresa que la recurrente no alega ni acredita la configuración del pretendido retardo, al tiempo que enfatiza que los gastos de asignación directa en cuestión fueron considerados al determinar el total de gastos a impugnar en cada período fiscal, según -expresamente señala- surge de los papeles de trabajo de la resolución de vista conferida (cfr. fs. 91), razón por la que solicita este Tribunal rechace el recurso de repetición intentado por la parte actora.

Asimismo, solicita se rechace la prueba ofrecida producir por la recurrente, plantea el caso federal y pide se confirme la resolución recurrida, con costas a la actora.

III. Que, a fs. 96 punto 3° se confirió traslado a la parte actora de la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional, el que fuera contestado a fs. 98/101.

A fs. 104 se dispuso la apertura a prueba de la presente causa, no admitiéndose la oposición formulada por el Fisco Nacional y haciéndose lugar a la prueba pericial contable ofrecida por la recurrente, obrando agregado el referido informe a fs. 116/122 vta.

A fs. 161 se declara la clausura del período probatorio y se elevan las presentes actuaciones a la Sala B.

IV. A fs. 163 se ponen los autos a disposición de las partes para que produzcan sus respectivos alegatos, haciendo la recurrente a fs. 175-177vta y el Fisco Nación a fs. 179-181. A fs. 183 se ponen los autos para dictar sentencia.

V. Que, en principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: "Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas", sentencia del 12/2/87, "Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario", sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re "Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento", sentencia del 27/4/98 y "Congelados Macchiaiavello y Cía. S.A." del 26/4/2007, entre otros).

VI. Que, sentado lo que antecede, la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal Fiscal se resume en dilucidar si resulta o no procedente la propuesta del Fisco Nacional en torno a la aplicación de la regla del prorrateo de gastos en los períodos fiscales 2008 y 2009 respecto de los dividendos y rendimientos de certificados de participación en fideicomisos financieros percibidos por la recurrente.

En esa tónica, en dos precedentes de aristas similares al presente caso ya se hubo pronunciado esta Sala "B" en autos "Telecom Argentina S.A." EX-2019-70161445- -APN-SGAI#TFN y "HSBC Argentina Holdings S.A." EX-2019-64458452- -APN-SGAI#TFN, ambos decisorios de fecha 28/12/2020. Que ello así, en primer lugar resulta conveniente analizar las normas aplicables en materia de gastos deducibles en el impuesto a las ganancias.

En aquella oportunidad, se señaló que la regla general para la deducción de los gastos está contenida en los arts. 17 y 80 de la ley del tributo.

En efecto, el art. 17 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 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."*

En tanto que el artículo 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y 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."*

Agregando a punto seguido que: *"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."*

Por su parte, el artículo 117 del Decreto Reglamentario de la ley del tributo 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”, exceptuando de la aplicación de la regla de prorrata únicamente a los conceptos amparados por el inciso l) del artículo 20 de la ley del gravamen.

En tanto, el artículo 64 de la ley del tributo 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. Igual tratamiento otorga a las utilidades que los sujetos comprendidos en los apartados 2º, 3º, 6º y 7º del inciso a) del artículo 69 distribuyan a sus socios o integrantes, en sentido concordante a lo establecido por el art. 46 del mismo cuerpo normativo.

En ese sentido, el apartado 6º del inciso a) del artículo 69 de la ley del gravamen refiere -en lo que aquí interesa- a la sujeción de las rentas de los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley N° 24.441 como sujetos del impuesto, no resultando de aplicación en el caso puntual la excepción a la gravabilidad de las rentas por los fideicomisos involucrados en estos autos, toda vez que al tratarse de fideicomisos financieros los mismos se encuentran expresamente excluidos de la excepción prevista en dicho apartado y por tanto, sus rentas se encuentran gravadas por el Impuesto a las Ganancias en cabeza de los mismos como sujetos del impuesto, aunque reciban el tratamiento de no computables en cabeza del beneficiario, titular de los certificados de participación correspondientes, de las rentas distribuidas, en este caso concreto la entidad financiera aquí apelante.

Alfredo Julio Lamagrande en su “Ley de Impuesto a las Ganancias Comentada y Anotada”, Ed. La Ley, 3ra. Edición, pág. 618 y sgtes., señala que el concepto “no computable” no es similar a exento en su significado y en sus efectos. Precisamente, el segundo párrafo del artículo 64 permite deducir la totalidad de los gastos necesarios para la obtención del beneficio con la salvedad de que no hayan sido considerados en la liquidación del gravamen, los cuales no se podrían deducir si se le acordara a dichos beneficios la calidad de “exentos”, lo que llevaría al prorrateo de que trata el artículo 80 de la ley del gravamen.

Al respecto, Raimondi y Atchabahian (citados en la obra antes mencionada) sostienen que *“(l)a utilidad obtenida por las sociedades y otros sujetos comprendidos en el art. 69 sólo llega a sus dueños (socios) previo pago del impuesto por el ente societario. Denominar ganancia no gravada, o exenta a un dividendo, o a la utilidad impositiva de una sociedad de responsabilidad limitada, es una falsedad desde el punto de vista de la realidad económica, pues si bien el art. 66 (actualmente 64) de la Ley establece que los dividendos y utilidades recibidos por esas sociedades no se computan en el cálculo de la ganancia neta de sus accionistas o socios, ello no significa que éstos no reciban, con ese motivo, ganancias gravadas; lo que significa sí es que ya pagaron el impuesto y no podría cobrarse dos veces el mismo gravamen”.*

Existiría entonces una diferencia técnica entre los conceptos de ganancia no gravada o exenta y el concepto de ganancia “no computable”. Solo las primeras se encuentran mencionadas expresamente en la regla de prorrateo establecida en el artículo 80 de la Ley y 117 de su Decreto Reglamentario, en tanto la categoría “no computable” no solo no se encuentra citada en dichas normas, sino que por el contrario el segundo párrafo del artículo 64 admite la deducción de todos los gastos necesarios para su obtención.

La Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal en el fallo “Pampa Energía” SA s/ Proceso de conocimiento”, del 4/4/2018, sostuvo *“(q)ue la doctrina ha señalado que si bien los ingresos “no computables” no deben ser considerados ni contados, ello no significa que sean ajenos o que no formen parte de la materia imponible, y esto es así porque la materia fue gravada en cabeza de otro sujeto (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)."

"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)"

En tal sentido, la Sala V de la Excm. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal en los autos "Grupo Financiero Galicia S.A." (sentencia del 27/11/2018), al analizar el recurso interpuesto por la representación del Fisco Nacional, dejó sentado "(q)ue por lo demás, el argumento de la recurrente 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."

"X.-Que a mayor abundamiento, cabe señalar que el artículo 18 inc. a) de la LIG, expresamente se refiere al período en que se imputarán los dividendos de acciones y los intereses de títulos, y dentro de las exenciones previstas por el artículo 20 y sus normas concordantes, no se encuentran los dividendos, todo lo cual reafirma la postura acerca de su gravabilidad."

"XI.-Que cabe recordar que las exenciones deben consagrarse de manera expresa y que no debe presumirse la imprevisión del legislador, por lo que debe concluirse que no quiso acordar a los dividendos el tratamiento de materia exenta o no sujeta. Además, la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto..."

"XIII.-Que es preciso recordar que las exenciones constituyen supuestos que la legislación excluye de manera expresa del ámbito de imposición de la norma del impuesto, y que es jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que las normas que apliquen exenciones o beneficios tributarios deben interpretarse con criterio estricto (Fallos, 200:88), para evitar que las situaciones excepcionales se conviertan en generales (Fallos: 302:1159)."

"XIV.-Que en definitiva, si el legislador hubiera querido que los dividendos se encontraran exentos del tributo, habría previsto la exención de manera expresa. En este aspecto, cabe recordar que no debe presumirse la imprevisión del legislador (Fallos: 303:1041; 304:794, entre muchos otros) y que las exenciones tributarias deben interpretarse estrictamente, resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto a su propósito o de la necesaria implicancia de las normas que la establezcan (Fallos 287:79; 307:1083; 312:529; 314:1842; 315:257; 316:1115, entre otros)."

"XV.-Que 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)"

Al respecto, valga dejar asentado que mediante dictamen de fecha 14/10/2022 la Procuradora General de la Nación en esa misma causa expresó *"que el texto del art. 17 de la LIG únicamente prohíbe la deducción de los gastos relacionados con ganancias "exentas" o "no gravadas" en la gabela, mas no los vinculados a las "no computables" -como es el caso de los dividendos por sus beneficiarios (cfr. art. 64 LIG)-, por lo que no corresponde extender las previsiones del primero a un supuesto no contemplado por el legislador"* (cfr. "Grupo Financiero Galicia S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo" CAF 66322/2017/CS1-CA1).

Por otro lado, en el mismo sentido corresponde traer a colación las palabras de la Procuradora General de la Nación al dictaminar en la causa "INC S.A. TF 24746-I c/ DGI", con fecha 22/12/14, donde en un caso similar al presente –con cita en otro dictamen de la causa "Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (TF 28823-I) c/ DGI"– estableció que *"...el principio general relativo a la deducibilidad de los gastos aparece establecido en el art. 17 de la ley del gravamen, en cuanto preceptúa 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, si bien lo condiciona a que los demás preceptos de la ley lo admitan y en las condiciones en que lo hagan. Y, en el caso de la actora, que es un sujeto del art. 69 de la ley del gravamen, no debe dejar de tenerse presente que sus ganancias están alcanzadas en los términos del inc. 2) de su art. 2º."*

"Por su parte, y en línea con lo indicado, el art. 80 de esa ley reafirma tal principio general 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 (...)."

"En este punto, es prudente recordar que, como ha señalado V.E., la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, y que las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:176; 307:928, entre otros)."

"Con base en esta asentada pauta hermenéutica, observo que del claro texto de la ley se infiere, sin hesitación, que el principio general reposa 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. De esta forma se obtiene la ganancia neta que constituye el objeto del impuesto, esto es la renta bruta menos los gastos necesarios para su obtención y mantenimiento (arts. 17 y 80 de la LIG)."

VII. Que el análisis de la normativa transcripta precedentemente como el razonamiento expuesto en la doctrina y jurisprudencia antes citadas, nos llevan en este caso a advertir que ha sido voluntad del legislador la de establecer una diferencia técnica entre los conceptos de ganancia no gravada o exenta y el concepto de ganancia "no computable".

En atención a lo expuesto corresponde señalar que le asiste razón a la actora en cuanto a que los dividendos y los rendimientos de certificados de participación en fideicomisos financieros, no obstante estar gravados en cabeza de las respectivas sociedades y fideicomisos respectivamente, son conceptualizados por la Ley del Impuesto a las

Ganancias como “no computables” en cabeza de los beneficiarios de las respectivas distribuciones de utilidades mencionadas, lo cual a las claras deja en evidencia que el legislador no ha querido calificarlos ni como rentas exentas ni como no gravadas, y ello en línea con lo previsto en el segundo párrafo del mismo artículo 64 de la LIG, donde, en forma expresa, por si surgiera alguna duda, admite la posibilidad de deducción de todos los “gastos necesarios” para la obtención de estas rentas a los fines de determinar las ganancias netas imponibles, “a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación de este gravamen” y que, como dice la norma, respeten “las limitaciones establecidas en esta ley”. No escapa a estos juzgadores, que dichas limitaciones contemplan el prorrateo de gastos comunes, pero no de la manera que lo pretende el fisco sino que eventualmente podría aplicarse en relación al cómputo de “gastos necesarios” para obtener estas rentas no computables, cuando dichos gastos sean comunes respecto de otras ganancias que sean consideradas exentas y/o no gravadas.

Incluir estas rentas (“no computables”) de la misma manera que las rentas exentas y no gravadas para el cálculo del mencionado prorrateo, hace que la mentada norma que posibilita la deducción de estos “gastos necesarios” pierda todo sentido. Por lo que no hay dudas que dichas rentas deben mantenerse al margen del cálculo del prorrateo de gastos comunes, ante lo cual procede revocar el ajuste fiscal en autos. Ello así, deviene inoficioso el tratamiento de los restantes agravios introducidos por la actora en su apelación.

VIII. Que, sentado lo que antecede, corresponde entonces abordar la cuestión referida al recurso de repetición ensayado por la recurrente.

En efecto, conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados por el Fisco Nacional, en oportunidad de presentar su descargo en fecha 28/03/2014 a la vista que iniciara el procedimiento de determinación de oficio, la parte actora promovió acción de repetición en los términos del art. 81 de la norma ritual, toda vez que por un error involuntario en su liquidación original del gravamen referido a los períodos fiscales 2008 y 2009 se impugnaron ciertos gastos vinculados a la obtención de las rentas no computables. Asimismo, ofreció prueba pericial contable a efectos de que el profesional interviniente constatará en cuánto hubo aumentado su obligación fiscal en los respectivos períodos con motivo del yerro incurrido en la impugnación de gastos, el que *prima facie* la propia recurrente cuantificara en la suma global de \$ 135.122,41 (cfr. fs. 426/439 -en especial fs. 426 vta. y fs. 438, Cuerpo N° 3 O.I. N° 614.582, AA).

Por otro lado, este Tribunal pudo constatar que no surge de las actuaciones administrativas ni de la resolución que diera culminación al procedimiento de determinación de oficio que el Fisco Nacional abordara en modo alguno la cuestión planteada por la recurrente, motivo por el cual al momento de interponer el recurso de apelación ante este Tribunal Fiscal -esto es, el 29/12/2014- se encontraba formalmente habilitada la opción dispuesta en el segundo párrafo del art. 81 de la norma ritual referente al transcurso del plazo de tres meses sin el dictado de una resolución que evacuar el planteo de repetición ensayado por la recurrente.

En esa tónica, la parte actora señala que al momento de dictarse la resolución de vista N° 02/2014 (DV DEOB) en fecha 04/02/2014 se excluyó de forma expresa los gastos que originariamente hubiera impugnado la propia parte actora de aquellos gastos computables, razón por la que planteó la repetición ensayada en primer lugar. En efecto, puede observarse en los papeles de trabajo base del ajuste fiscal notificados junto a dicha resolución de vista una anotación manual para cada período fiscal en la que los actuantes restaron del total de gastos a impugnar aquellas sumas ya impugnadas por la recurrente (cfr. fs. 407/408, Cuerpo N° 2 O.I. N° 614.582, AA).

Dicho de otro modo, en el razonamiento fiscal, aquellos gastos ya impugnados por la propia recurrente se encontraban en sintonía con la tesitura del Fisco Nacional en torno al prorrateo de gastos referido a las rentas no computables, razón por la que manteniendo el yerro incurrido por la actora, se mantuvieron excluidas dichas

sumas de dinero del ajuste final en el referido prorrateo de gastos.

En ese sentido, no le asiste razón al representante fiscal al enfatizar que los gastos de asignación directa en cuestión fueron considerados al determinar el total de gastos a impugnar en cada período fiscal (cfr. fs. 91), puesto que de los papeles de trabajo surge exactamente lo contrario.

Ahora bien, conforme señalara este Tribunal en el Considerando VII que antecede, la ley del gravamen admite la posibilidad de deducción de todos los “gastos necesarios” para la obtención de las rentas no computables a los fines de determinar las ganancias netas imponibles, “a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación de este gravamen” y que, como dice la norma, respeten “las limitaciones establecidas en esta ley”, razón por la que no encontrándose cuestionado en autos que los gastos erróneamente impugnados por la aquí apelante al momento de confeccionar sus declaraciones juradas originales fueran necesarios para la obtención de las referidas rentas, resulta procedente su deducción tal como señala la recurrente.

A su vez, debe mencionarse que conforme surge del informe pericial contable producido por los peritos contadores en el marco de estos autos, dichos profesionales convalidaron a partir de sus respuestas a los puntos de pericia (ii), (iii), (iv) y (v) que, en efecto, al momento de confeccionar su balance impositivo la actora detrajo de su resultado contable determinados gastos vinculados a estas rentas no computables en el orden de los \$ 221.892,95 en 2008 y \$ 164.171,17 en 2009, lo que se tradujo en una detracción por valor de \$ 77.662,53 respecto del quebranto que arrojara el ejercicio fiscal 2008 y de un mayor saldo a pagar por valor de \$ 57.459,91 en el ejercicio fiscal 2009. También apuntaron los profesionales intervinientes que de no haber procedido a impugnar los referidos gastos, el resultado final para cada uno de los períodos fiscales hubiera arrojado las sumas de \$ 4.343.226,51 a favor de la apelante en 2008 y de \$ 28.654.947,53 a favor del Fisco Nacional en 2009 (cfr. fs. 119/122 vta.).

En ese sentido, resulta patente que dicha impugnación de gastos realizada por la actora produjo una disminución del quebranto computable en el ejercicio fiscal 2008 y un mayor saldo a pagar en el ejercicio fiscal 2009, motivo por el cual este Tribunal encuentra que la repetición ensayada por la parte actora debe prosperar, con costas.

Sin perjuicio de ello, a efectos de precisar el quantum de la referida repetición, este Tribunal encuentra prudente ordenar la realización de la re-liquidación pertinente por parte del Fisco Nacional, haciendo saber a dicha dependencia que este organismo jurisdiccional ha tomado como propio el razonamiento expresado por los peritos en los puntos periciales (ii), (iii), (iv) y (v) ya mencionados, lineamientos que deberán ser respetados por el organismo recaudador en oportunidad de efectuar la re-liquidación que aquí se encomienda.

Ahora bien, en lo que a los intereses se refiere, los mismos deberán ser calculados desde la fecha de interposición del respectivo reclamo administrativo, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa “Dalmine Siderca S.A.I.C.” del 27/12/93 (Expte. N° 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental.

Por ello, SE RESUELVE:

- 1) Revocar la resolución apelada, con costas al Fisco Nacional.
- 2) Hacer lugar a la repetición ensayada por la parte actora, con más los intereses desde la fecha de interposición del respectivo reclamo administrativo, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este

Tribunal en la causa “Dalmine Siderca S.A.I.C.” del 27/12/93 (Expte. N° 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental, con costas.

3) Ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días practique la correspondiente reliquidación conforme lo indicado en el último párrafo del considerando VIII. A tal efecto, deberá la representación fiscal retirar los antecedentes administrativos de la causa de la Mesa de Entradas de este Tribunal dentro del quinto día de notificada la presente. Se deja constancia que el plazo de treinta días acordado involucra el retiro y devolución de dichos antecedentes.

Regístrese, notifíquese a los domicilios electrónicos de las partes -conforme lo dispuesto en Acta del Acuerdo celebrado el 8 de Septiembre de 2020 IF-2020-60084748--APN-VOCXXI#TFN, anexa a la RESOL-2020-44- -APN-TFN#MEC – B.O. 11/09/2020-: a la actora en la CUIT 20-22994554-9 (Dr. Liban Angel Kusa) y en la CUIT 20-22656263-0 (Dr. Jorge Alejandro Perdomo) y al Fisco Nacional en la CUIT 33-69345023-9 (AFIP) y en la CUIT 27-22851812-9 (Dra. María Julia Chiesa). Fecho, procédase a la impresión e incorporación de la presente al expediente papel y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2023.04.12 13:53:43 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2023.04.12 16:04:49 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2023.04.12 20:48:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental
Electronica
Date: 2023.04.12 20:48:43 -03:00

