



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional

2020 - Año del General Manuel Belgrano

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: Sentencia SWISS MEDICAL SA EX-2019-62855836-APN-SGAI#TFN

Tribunal Fiscal de la Nación

Año del Sexagésimo Aniversario del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Rubén A. Marchevsky (Vocal titular de la 3° Nominación) y Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa **EX-2019-62855836-APN-SGAI#TFN** caratulada “**SWISS MEDICAL S.A.** s/ recurso de apelación”.

El Dr. Marchevsky dijo:

I.- Que mediante RE-2019-99172449-APN-DTD#JGM (orden 0067) la actora manifiesta que viene a interponer recurso de apelación, conforme el artículo 76 y concordantes de la ley N° 11.683, contra la Resolución N° 62/2019 (DV DEOA), de fecha 13/06/2019, notificada el 18/06/19, suscripta por la Jefa (Int.) de la División Determinaciones de Oficio “A” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, mediante la cual se impugna la declaración jurada (original) del Impuesto a las Ganancias respecto del período fiscal 2012, se determina la obligación frente a dicho impuesto -el cual resulta absorbido en su totalidad como consecuencia del cómputo de retenciones y/o percepciones anticipos y demás pagos a cuenta declarados- y se determina de oficio el saldo a favor de la recurrente en dicho impuesto.

En primer término, la recurrente se agravia del ajuste del Fisco por entender que los dividendos no participarían en el cálculo del prorrateo de los gastos, ya que se trata de una ganancia no computable destinada a evitar la doble imposición entre la sociedad y el accionista sobre la misma renta y no podrían asimilarse a renta exenta o no gravada a los fines del prorrateo ya que su categoría especial no podría generar una peor situación a la entidad que recibe los dividendos, prohibiéndole la deducción de intereses y gastos vinculado a ellos.

Destaca que en la actualidad no existe norma alguna incluida en la Ley del Impuesto a las Ganancias que obligue a incluir en el prorrateo de gastos a tales ganancias, habiendo sido derogada tal posibilidad mediante el dictado de la Ley N°23.760.

Sostiene que su postura sería acogida por toda la doctrina especializada en la materia.

Asimismo, la actora afirma que no le asistiría razón al Fisco cuando dice que el cálculo del prorrateo previsto en el inciso a) del artículo 81 de la ley del impuesto y artículo 120 de su Decreto Reglamentario, en nada se relaciona con la norma general de deducción de gastos y prorrateo dispuestos en los artículos 80 de la Ley del Gravamen y artículo 117 de su Decreto Reglamentario. Cita jurisprudencia.

Sostiene que el Fisco habría realizado una errónea interpretación al considerar aplicables al caso los precedentes “Macchiavello”, “Tonconogy” y “Santa Marta S.A.”, y los Dictámenes N°21/2006 (DI ATEC), N°65/2004 (DI ATEC) y N°13/96 (D.A.T.).

Finalmente, aporta prueba documental, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas al Fisco Nacional.

II.- Que mediante IF-2019-96771213-APN-DTD#JGM (N° de Orden 0058) el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso que oportunamente le fuera conferido y por las razones de hecho y derecho que expone, niega los hechos y fundamentos esgrimidos por la recurrente y la interpretación que la misma realiza del derecho aplicable. Solicita el rechazo de la acción con costas. Hace reserva del Caso Federal.

III.- Que mediante PV-2020-56018783-APN-VOCIII#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “A” y se llaman a sentencia a través del IF-2020-57830254-APN-VOCII#TFN.

IV.- Corresponde a continuación tratar si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Conforme se desprende de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados el organismo recaudador, en el ejercicio de las facultades que le son propias, inició la fiscalización al contribuyente mediante la Orden de Intervención N° 1.350.346 por la cual se lo inspeccionó respecto del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2012.

En el marco de dicha verificación, AFIP detectó una deducción indebida de gastos por el importe de \$543.226 vinculados con ganancias no computables – dividendos percibidos-, por no haber realizado el prorrateo de gastos que exige la norma, y que traería aparejada – según el criterio fiscal- una disminución del saldo a favor declarado por la actora en el Impuestos a las Ganancias del período fiscal 2012, de \$190.129,10.

En base a lo expuesto, el fisco impugna la declaración jurada presentada por la contribuyente correspondiente al Impuesto a las Ganancias por el período 2012, determinando de oficio dicho impuesto por ese período en la suma de \$72.878.124,60, el cual resulta absorbido en su totalidad como consecuencia del cómputo de retenciones y/o percepciones anticipos y demás pagos a cuenta declarados y determina de oficio el saldo a favor de la recurrente en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2012 en la suma de \$39.558.941,04.

V.- Que corresponde a continuación tratar el fondo del asunto.

Preliminarmente debe recordarse que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que pone a su consideración, debiendo solamente analizar aquéllas que

resultan conducentes para la resolución del caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento jurisdiccional válido (Fallos 291:390 y 301:970 entre muchos otros).

Teniendo en cuenta ello, y como introducción a la cuestión en autos resulta oportuno traer a colación los fundamentos vertidos por las Partes para sostener sus posiciones encontradas.

El fisco fundamenta la impugnación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias período 2012 de la actora, en el entendimiento de que no se pueden deducir -en la proporción atribuible a los dividendos percibidos- los gastos financieros y de administración, por cuanto resulta procedente el cálculo del prorrateo de gastos vinculados con ganancias gravadas, exentas o no gravadas, previsto en el artículo 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Por su parte, Swiss Medical S.A. se manifiesta contra la pretensión impositiva, indicando -en apretada síntesis- que, la derogación por la Ley N°23.760 del artículo 72 que establecía la aplicación del artículo 80 de la LIG respecto de las rentas no computables, la utilización del concepto de no computabilidad en el primer párrafo del artículo 64 de la LIG y la referencia expresa en su segundo párrafo a la deducibilidad de los gastos necesarios para obtener dicha renta, permiten sostener -de conformidad con la doctrina y jurisprudencia que cita- que siendo los dividendos de acciones percibidos por sociedades de capital rentas no computables, serán deducibles la totalidad de las erogaciones realizadas para su obtención, mantenimiento y conservación, sin aplicación de prorrateo alguno.

Ello así, en primer lugar, la actora se agravia de la improcedencia de la aplicación del prorrateo de gastos. Y basa esta afirmación en el entendimiento que los dividendos no deberían participar en el cálculo de dicho prorrateo, ya que son considerados por la Ley del impuesto como “ganancia no computable”, con el objeto de evitar la doble imposición entre la sociedad y el accionista sobre la misma renta; y no podrían asimilarse a renta exenta o no gravada a los fines del prorrateo ya que su categoría especial no podría generar una peor situación a la entidad que recibe los dividendos, respecto de aquella que los distribuye, prohibiéndole la deducción de intereses y gastos vinculados a ellos. Además, sostiene que, en la actualidad, no existe norma alguna en el texto legal de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) que obligue a incluir en el prorrateo de gastos a tales ganancias, habiendo sido derogada tal posibilidad mediante el dictado de la Ley N°23.760.

De lo expuesto por las partes surge que la cuestión en crisis gira en torno a la diferente interpretación que éstas realizan, sobre el mismo texto legal: el artículo 80 de la LIG, en lo que se refiere a la deducibilidad o no de los gastos relacionados con dividendos cobrados. Ello así debido a que, ni de la Ley del Impuesto ni de su Decreto Reglamentario -vigentes en el período de análisis-, surgiría expresamente el tratamiento a dar a tales gastos, incurridos por un sujeto comprendido en el artículo 69 del impuesto, como es el caso, una sociedad anónima.

Resulta conducente así, en esta instancia, comenzar analizando los conceptos de ganancias, gastos computables y la mecánica de liquidación del impuesto.

En base a la definición general de Ganancias que se incluye en el artículo 2 de la LIG, el artículo 17 señala cómo se determina la “Ganancia Neta” y “Ganancia Neta Sujeta a Impuesto”:

*“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**”.*

Si bien dentro del cuerpo normativo de la Ley no se incluye una definición de gasto, del juego armónico de su articulado, sí surgen las condiciones que deben reunir los gastos para ser considerados como tales en el contexto normativo y poder ser computables. Así el artículo 80 de la LIG menciona 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. 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**”.*

Siguiendo en este entendimiento, el artículo 117 del Decreto Reglamentario de la LIG dispone 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. La proporción de gastos a que se alude en el párrafo anterior, no será de aplicación respecto de las sumas alcanzadas por la exención prevista en el inciso l) del artículo 20 de la ley**”.*

Dicho esto, y con el objeto de analizar la disidencia planteada en autos y llegar al numen del asunto, resulta atinado referirse al campo fáctico sobre el cual se erige la controversia jurídica.

La encartada, al presentar la declaración jurada del impuesto, procedió a deducir gastos que, desde la perspectiva fiscal, fueron calculados en exceso, por cuanto al determinar el porcentual de gastos cuya deducción no admite la ley del impuesto, se adoptó un “coeficiente” incorrecto.

Concretamente, vista la cuestión desde el plano teórico, se reduce a lo siguiente: cuando un sujeto obtiene conjuntamente rentas gravadas y no gravadas por el Impuesto a las Ganancias, los gastos que podrá deducir de la renta bruta deben ser proporcionales a las primeras. Para determinar qué porcentual de gastos se podrá deducir, se aplica un “coeficiente”, que se obtiene de una fórmula aritmética, consistente en la división de los ingresos no gravados por el impuesto -numerador- respecto del total de ingresos (gravados y no gravados) -denominador-, el cual luego aplicado sobre el total de gastos del contribuyente determinará el monto total de Gastos No Computables, que no podrán ser deducidos.

En esta tónica, Swiss Medical deduce la totalidad del gasto sin aplicar coeficiente alguno, al entender que todos ellos resultan deducibles por haber sido efectuados con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas -entre ellos, los dividendos cobrados-.

Como se mencionó, el organismo recaudador impugnó el cálculo practicado por la contribuyente, argumentando que, en el numerador, debe incluirse a los ingresos obtenidos en concepto de dividendos cobrados, esto es, \$ 3.522.399. Ello, frente a un denominador que incluye los ingresos totales de la actora se obtiene un coeficiente de prorrateo de 0,000638575. Este coeficiente, luego se aplica sobre el total de gastos sujetos al mismo, dando como resultado un monto de \$ 543.226 de gastos no deducibles, reduciendo consecuentemente los gastos a deducir e incrementando la renta neta y, por tanto, la obligación tributaria. Por tal motivo, la inspección impugna la deducción de dicho importe de \$543.226 efectuada en exceso por la actora como consecuencia de la falta de cálculo de prorrateo de gastos, e incrementa la base imponible del impuesto en igual cuantía, lo que traería aparejada una disminución del saldo a favor declarado en el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2012, de

\$ 190.129,10.

En base a lo expuesto es posible inferir que la controversia radica, puntualmente, en la diferente interpretación que las partes contendientes hacen respecto del tratamiento a dar a los dividendos en el cálculo del coeficiente para el prorrateo de gastos; esto es, si deben o no ser considerados, lo que determinará si corresponde o no tal prorrateo.

La posición de Swiss Medical se construye a partir del entendimiento de que las "rentas no computables" se encuentran clasificadas para la LIG como un tipo de renta diferenciada de las ganancias gravadas y las exentas. Y que, dado el carácter de "no computable" de los dividendos obtenidos, no corresponde asimilarlos a las ganancias exentas o no gravadas, al momento de efectuar el prorrateo de gastos, ya que su categoría especial no podría generar una peor situación a la entidad que recibe los dividendos respecto de aquella que los distribuye -dado que se trataría de la misma renta-, prohibiéndole la deducción de intereses y gastos vinculados a ellos.

La encartada también entiende que los dividendos son materia gravada, aunque sólo en cabeza del sujeto que los distribuye y que, en razón de no computarse para la determinación de la ganancia neta del beneficiario -como es el caso de Swiss Medical S.A.-, conforme al artículo 64 de la LIG, tampoco debieran formar parte del total de los ingresos -denominador- en el cálculo del coeficiente de prorrateo en trato.

El órgano recaudador entiende que el tratamiento de los dividendos que realiza la ley es unívoco, en tanto están todos comprendidos en el objeto del tributo. Y siendo el único medio jurídico apto para abrogar esta inclusión la exención que, como surge claramente del texto legal (Artículo 20 - LIG), no existe, esto prueba que los dividendos son siempre materia gravada. Asimismo, sostiene que las modificaciones acaecidas en el texto legal respecto de los dividendos tenían el objetivo de gravar la materia imponible sólo en cabeza de uno de los dos sujetos: la sociedad o el accionista, pero no en la de ambos, no obstante lo cual esto no lo excluye del objeto del impuesto. También destaca que tanto los dividendos como sus gastos asociados, tienen la calidad de no computables para la determinación de la ganancia neta y afirma que el artículo 64 es claro al disponer que las rentas en cuestión no son computables.

VI. Que se impone entonces adentrarnos en el examen del tratamiento que corresponde atribuir a los ingresos obtenidos por Swiss Medical en concepto de dividendos cobrados, con el objetivo de conocer cuál sería el coeficiente de gastos deducibles.

Para ello debe tenerse en cuenta el plexo normativo que regía al momento en que se perfeccionaron los hechos imposables en cuestión (conf. CSJN, Fallos 308:865 y 311:1656), en razón que, como se sabe, en los últimos años ha sido sustituido parcialmente el texto de la LIG.

En el sub examine, el fisco impugna la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias, correspondiente al ejercicio fiscal 2012. El ordenamiento positivo objeto de análisis se corresponde con los artículos 17, 46, 64, 69 bis y 80, y además con el artículo 117 del Decreto N°1344/98.

Específicamente sobre dividendos legisla el artículo 64 en su primer párrafo al disponer: "*Los dividendos ... no serán computables por sus beneficiarios para la determinación de su ganancia neta...*". Mientras que el artículo 69 bis, primer párrafo, establece que "*Cuando los sujetos comprendidos en los apartados 1 [entre las que se encuentran las sociedades anónimas] ..., efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) sobre el referido excedente*".

Sin pretender agotar el tema del llamado “impuesto de igualación o equiparación”, es posible discernir del texto legal expuesto que “los dividendos efectivamente se encuentran gravados en cabeza del accionista; sin embargo, el legislador dispuso que no sean computados en la determinación de su ganancia neta, ya que la sociedad que los distribuye ya habrá ingresado el gravamen” (Fallo “Banco Mariva SA c/EN-AFIP s/DGI”, CNACAF, Sala III, 29/11/2018). Y esto explica por qué el artículo 69 bis impone a la sociedad el ingreso del 35% de los dividendos que no tributaron el Impuesto a las Ganancias, siendo el propósito de la norma “...evitar que ganancias consideradas exentas por la ley del impuesto se trasladen, sin la incidencia del tributo, a los accionistas o socios por vía de dividendos o de la distribución de utilidades” (Fallos CSJN “Cerro Vanguardia SA”, sentencia del 30/6/09; “HSBC New York Life Seguros de Vida (TF 28.978-I) c/DGI”, sentencia del 11/11/14; TFN “Tele Red Imagen SA s/ recurso de apelación”, Sala A, sentencia del 08/08/2019).

En síntesis: si bien los ingresos en concepto de dividendos se encuentran gravados en cabeza del accionista - Swiss Medical S.A.-, al liquidar éste el gravamen no los deberá computar porque ya fueron incididos por el impuesto en cabeza de la sociedad que los distribuye.

Esclarecido entonces el tratamiento dado por el texto de la ley de rito a los dividendos cobrados, corresponde hacer lo propio respecto de los gastos necesarios para obtener, conservar y mantener dicha renta, desde la perspectiva del sujeto-empresa que los cobra.

Tomando en cuenta el carácter de “no computable” de la renta “dividendos” en cabeza del accionista y la mecánica de liquidación del impuesto antes indicado, tiene dicho la Sala III de la Alzada, que “*mal podría admitirse la deducción del gasto en el que se haya incurrido para la obtención de una ganancia no computable por el contribuyente...[porque]... Tal tesitura derivaría, sin más, en una indebida reducción de la base imponible del impuesto. Dicho en otros términos, si a las rentas gravadas se le detraen los gastos necesarios para alcanzarla, junto con -además- los producidos para obtener aquellas que no se encuentran gravadas, se rebajaría incorrectamente la renta neta y, por ende, la obligación fiscal*” (Fallo “Banco Mariva SA c/EN-AFIP s/DGI”, CNACAF, Sala III, 29/11/2018).

Tiene dicho además esa Sala que “*al amparo del régimen jurídico vigente no es posible propiciar una idea de la ‘universalidad del pasivo’ si por ello entendemos la falta del deber legal, por parte del contribuyente, de acreditar la relación de causalidad entre los gastos y la generación o conservación de rentas gravadas*” (“Swift Armour SA Argentina (TF 26459-I) c/DGI” -Causa N° 15.282/11- 29/12/11), precisando luego que “*...en ningún caso serán deducibles gastos no vinculados con ‘réditos’ no alcanzados por el impuesto a las ganancias ... las erogaciones no serán computables en el gravamen en la medida en que no haya actividad generadora de ingresos contra la que se los pueda imputar. Por lo que las deducciones están, en principio, regidas por el principio de causalidad, es decir que sólo se podrán computar de la renta bruta aquellos gastos que guarden una relación causal directa con la generación de la renta...*” (“Tetra Pak SA (TF 34349-I) c/DGI” -Causa N° 36171/13-, del 18/2/14).

Lo expuesto permite dilucidar que lo resuelto por el a quo, en el sentido de que en ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas, es acertada, desde que, el tercer párrafo del artículo 17, expresa que “*En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto*”.

En cuanto a la interpretación de la actora respecto de que, por constituir los ingresos no computables una categoría diferente de las ganancias gravadas y de las exentas, no corresponde darles el tratamiento de éstas últimas en lo que al prorrateo de gastos se refiere, a mi juicio resulta innegable que la característica común de que

gozan las rentas exentas, las no gravadas y las no computables es justamente que no son incluidas en el componente de ingresos del cálculo de la Ganancia Neta Sujeta a Impuesto -que terminará determinando la cuantía de la obligación tributaria-. Mal podría entonces, permitirse la deducción de gastos -aun cumpliendo la condición de necesidad exigida por la Ley- sin haberse incluido su correspondiente contraparte de ingresos. Y como tiene dicho la Sala I de la Alzada *“una solución en sentido contrario al que aquí se propicia implicaría que la deducción se transformara en una franquicia para la contribuyente, toda vez que mediante el cómputo del gasto pretendido ...se estaría convalidando la alteración del resultado final de la liquidación del impuesto”* (Fallo “Tetra Pak SRL (TF 33279-I) c/DGI TRIBUNAL”, CNACAF, Sala I, 11/07/2013).

Por todo lo expuesto, entiendo que corresponde incluir el monto de los dividendos percibidos por Swiss Medical en el numerador del coeficiente de prorrateo de gastos.

Ello así, voto por confirmar el criterio fiscal que impugna la deducción de gastos vinculados con dividendos percibidos por Swiss Medical S.A., determina la obligación tributaria y el saldo a favor de la contribuyente. Con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos efectuado por el Vocal preopinante y la solución que arriba, votando en el mismo sentido.

En efecto, la cuestión a la que está llamado a resolver este Tribunal consiste en determinar si resulta ajustada a derecho la postura del Fisco Nacional en cuanto impugna la deducción de gastos efectuada por la contribuyente en su declaración jurada de impuesto a las ganancias, pues no efectuó el cálculo de prorrateo de los gastos vinculados con ganancias gravadas, exentas y no alcanzadas, asimilando a este último tipo de rentas (exentas y no alcanzadas), los dividendos percibidos provenientes de sus inversiones permanentes.

Sobre la temática en cuestión, esta Sala, en su anterior composición ha tenido la oportunidad de expedirse en la causa “Aldrey, Florencio” de fecha 01/08/16 donde -en la misma dirección que el Vocal preopinante- sostuvo: *“.....Que como es sabido, es consustancial a la estructura del impuesto a las ganancias que éste recaiga sobre la renta neta, renta a la que se arriba luego de practicar las deducciones de la renta bruta, debiendo el gasto a deducir -que la ley conceptúa como todo sacrificio económico o disminución de riqueza experimentada por el sujeto a raíz de la obtención de la ganancia gravada, o para poder obtenerla y mantener la fuente que la produce- tener la aptitud de servir al propósito de obtener una renta alcanzada por el impuesto (Raimondi, Carlos y otro, "Impuesto a las ganancias", La Ley; 2007; pág. 607 y ss.).*

El artículo 17 de la ley del gravamen 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, estableciendo en el último párrafo, que en ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto.

A su vez, el artículo 46 de la misma ley establece que los dividendos no serán incorporados por sus beneficiarios en la determinación de su ganancia neta, agregando el artículo 64 que los dividendos no serán computables por sus beneficiarios para la determinación de su ganancia neta, y que a los efectos de la determinación de la misma se deducirán todos los gastos necesarios para la obtención del beneficio.

Conforme al principio general establecido en el artículo 80 de la ley de la materia los gastos son deducibles, con las limitaciones expresas contenidas en la ley, en la medida que sean efectuados para 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.

Bajo tales pautas, los dividendos constituyen una ganancia no gravada, que no se computa en el cálculo de la ganancia neta....Allí donde haya un ingreso que forme parte de la base imponible del impuesto, habrá costos deducibles si simultáneamente respetan la causalidad legalmente preordenada.

Cabe agregar que como bien lo ha señalado la Sala B de este Tribunal, en su anterior integración, in re "Macchiavello, Silva Adriana", "Que, si bien desde un plano técnico de política tributaria cabe aceptar que los términos "exención" y "no cómputo" pueden encontrar acepciones o interpretaciones divergentes, en el caso operan con matices claramente análogos, al menos en lo que refiere a la imposibilidad de deducir como gasto una erogación que se relaciona con títulos accionarios que dan origen a una renta que no cabe tener en consideración o no está comprendida en la determinación de la ganancia gravada en el impuesto discutido (cfr. artículo 17, párrafo 3 de la ley) desde la óptica de su receptor".

"Que, en efecto, el artículo 17, párrafo 3 de la ley, no sólo prohíbe la deducción de gastos vinculados con ganancias exentas, sino también con "ganancias no comprendidas en este impuesto", calificación que bien podría caberle a los dividendos".

Cabe mencionar que dicho pronunciamiento fue confirmado por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal con fecha 12/06/18.

En el mismo sentido se ha expedido esta Sala en la causa “Bazar Avenida” 21/12/2016.

II.- Que finalmente, entiendo oportuno señalar que si bien -como señala la recurrente- los precedentes “Tonconogy” y “Macchiavello” se refieren a un tema distinto al debatido en autos, en tanto versan sobre posibilidad de la deducción del impuesto sobre los bienes personales y se trata de personas humanas, lo cierto es que la doctrina emanada de dichos pronunciamientos resulta aplicable al caso discutido en autos en cuanto se **sostiene la imposibilidad de deducir como gastos una erogación que se relaciona con una renta no computable a los fines de la determinación de la ganancia gravada.**

III.- Que, en función de lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada, con costas

Por ello, en atención a la votación que antecede SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ra. Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

