

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 30 de mayo de 2019**

**Fuente: circular de la repartición**

**Impuesto a las ganancias. Procedimiento tributario. Determinación de oficio. Suspensión de la prescripción con carácter general establecida por [Leyes 26.860 –art. 17–](#) y [11.683 –art. 65–](#). No se hace lugar a la excepción de prescripción en relación con el período 2008. Exenciones. [Ley 19.640](#).**

**Actividades desarrolladas en la provincia de Tierra del Fuego. Deducciones. Honorarios de directores y síndicos. Ingresos no computables. Dividendos. Prorratio de los gastos comunes entre esos ingresos y los obtenidos por su actividad habitual. Se confirma la resolución apelada. Banco Patagonia S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.**

En la ciudad de Buenos Aires, a los 30 días del mes de mayo de 2019, reunidos los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10.º Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11.º Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12.º Nominación), para resolver el Expte. Nº 47.079-I, caratulado “Banco Patagonia S.A. s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que a fs. 44/69 se interpone recurso de apelación contra la resolución emitida el 28 de junio de 2016 por la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, por la que se determina el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2008 y 2009, con más intereses resarcitorios y se impone una sanción equivalente al 70% de los montos dejados de ingresar, ello de conformidad con lo dispuesto por el art. 45 de la ley de rito fiscal (fs. 11/43).

Plantea, en forma previa, la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar el período 2008. Sostiene que no resulta de aplicación la suspensión de un año dispuesto por la Ley 26.860, trayendo a colación los debates parlamentarios correspondientes a dicha norma y antecedentes jurisprudenciales que considera favorables a su postura. Resalta que una interpretación contraria a su planteo implicaría la violación de los principios de legalidad, igualdad, la garantía del debido proceso y el derecho a la propiedad, solicitando se declare la inconstitucionalidad del art. 17 de la ley citada.

Se agravia del ajuste relativo a los dividendos percibidos, poniendo de relieve que se incurre en una grave violación al principio de legalidad, en tanto el Fisco considera a las ganancias no computables en el prorratio de gastos cuando éstas no se encuentran incluidas en la norma legal ni resultan asimilables a las ganancias exentas o no gravadas. Expone que la ley del gravamen dispone en forma expresa que los dividendos constituyen ganancia gravada, motivo por el cual mal pueden encuadrarse a efectos del prorratio como rentas exentas o no gravadas, citando a tales fines los arts. 2, 18 inc. a), 45 y el agregado a continuación del 69 y resaltando que no opera ninguna exención legal al respecto. Manifiesta que los únicos gastos no deducibles son aquellos vinculados con ganancias no gravadas y exentas y por lo tanto a efectos de la determinación de la ganancia neta, los dividendos –como rentas gravadas– no deben incluirse en numerador del cálculo del coeficiente a efectos del prorratio del gasto.

Expone que la ley del tributo dispone la deducción de los gastos vinculados a los dividendos (art. 64), prescindiendo el Fisco Nacional de tal análisis. En esta línea, remarca que el legislador cuando quiso

sujetar a prorrateo los gastos vinculados lo hizo expresamente en el art. 72 de la ley del gravamen (t.o. 1986), norma que fue eliminada, resultando vigente la admisión de deducción de esos gastos. Puntualiza que la interpretación armónica de las normas involucradas ratifica la procedencia de la deducción de los gastos vinculados a dividendos, citando específicamente que el artículo agregado a continuación del art. 69 de la ley del gravamen establece una retención en carácter de pago único y definitivo respecto de aquellas distribuciones de utilidades contables que superen las utilidades contables, con lo cual mal puede concluirse que los dividendos no se encuentran alcanzados por el tributo. Así señala que al gravarse dicha renta en cabeza de la sociedad pagadora, la imposición a cargo del beneficiario importaría una doble imposición de aquella.

Sostiene también la improcedencia de la impugnación de gastos correspondientes a honorarios de directores y síndicos, argumentando que éstos no corresponden a las sucursales ni a la actividad realizada en la Provincia de Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur, precisando que de las actas de directorio no surge actividad alguna en dicha provincia.

Se queja de la multa aplicada y plantea la inexistencia de la figura de omisión toda vez que no existieron pagos en defecto al resultar improcedentes los ajustes practicados, a lo que agrega que no existió una conducta negligente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en tanto su accionar se ajustó a las normas que prevén en forma inequívoca que los dividendos constituyen rentas gravadas y que los gastos vinculados a éstos son deducibles en el impuesto a las ganancias y por lo tanto opone que ha mediado error excusable. En cuanto a graduación de la sanción, pone de relieve que resulta de aplicación la Instr. Gral. A.F.I.P. 6/07, solicitando que en caso que se resolviera confirmar la sanción dispuesta, se aplique el mínimo legal establecido por el art. 45 de la ley de rito. Finalmente, expone que el monto de la multa debería ser reliquidado por haberse operado la prescripción del período 2008.

Impugna también la liquidación de intereses por no haber existido mora imputable dado que –dice– la interpretación realizada por el Fisco para practicar los ajustes no surge de la ley ni de la interpretación armónica de ésta e invocando jurisprudencia para sustentar su postura.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y por los argumentos que desarrolla solicita que se revoque la resolución apelada, con imposición de costas al Fisco Nacional.

II. Que a fs. 84/99 el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. En primer término, rechaza la prescripción opuesta por el período 2008 en tanto considera aplicable la suspensión del plazo que prevé la Ley 26.860 y la que establece el artículo agregado a continuación del 65 de la ley de rito fiscal, concluyendo que las facultades del Fisco para determinar no se encontraban vedadas.

Sostiene, en base a la interpretación que realizada de la ley de impuesto a las ganancias y demás antecedentes jurisprudenciales y doctrinarios que invoca, que las ganancias obtenidas por dividendos constituyen rentas no computables y forman parte del prorrateo de gastos de la misma manera que las ganancias exentas, concluyendo así que el ajuste practicado es procedente.

Con respecto a la impugnación de los gastos correspondientes a honorarios de directores y síndicos hace notar que el Banco desarrolló sus actividades tanto en continente nacional (gravadas en el tributo) como en Tierra del Fuego (exentas en dicho gravamen), argumentando que la actividad del directorio tienen incidencia en los gastos con independencia del lugar físico donde se desarrolla. En virtud de lo expuesto, señala que resulta ajustado a derecho el cálculo de un nuevo coeficiente específico de distribución de honorarios en función de los ingresos totales de la sociedad y los correspondientes a las sucursales ubicadas en las ciudades de Ushuaia y Río Grande.

Plantea la procedencia de la liquidación de accesorios por ajustarse a los términos del art. 37 de la ley de rito fiscal. En cuanto a la sanción impuesta, pone de relieve que la recurrente no adoptó los recaudos conducentes para cuantificar su materia imponible, negando que haya existido la figura del error excusable invocado indicando que por tratarse de un gran contribuyente nacional debería haber justificado de alguna forma su proceder, dando como ejemplo la de haber efectuado una Consulta Vinculante, circunstancia que no se verifica en el caso. Así expone que al haberse acreditado la concurrencia de los requisitos fijados por el tipo infraccional, corresponde su confirmación.

Se opone a la producción de la prueba ofrecida por la contraria, y por las razones de hecho y de derecho que expone pide que oportunamente se dicte sentencia confirmando el acto apelado en todas sus partes, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III. A fs. 122 se abre la causa a prueba, admitiendo la producción de la pericial contable ofrecida cuyo informe obra a fs. 139/140. A fs. 156 se clausura el período probatorio, a fs. 159 se elevan los autos a consideración de la Sala "D", disponiéndose los autos para alegar a fs. 162, obrando las presentaciones efectuadas por las partes al efecto a fs. 169/171 vta. y fs. 172/189.

Finalmente, a fs. 190 pasan los autos a sentencia.

IV. Que previo a todo corresponde pronunciarse sobre la excepción de prescripción opuesta por la actora respecto de la facultad del Fisco Nacional para determinar el impuesto a las ganancias del período 2008.

Que la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella prevista, prescriben por el transcurso de cinco años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen o al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible (cfr. arts. 56, 57 y 58 de la ley citada). Ello así, en el caso concreto no resulta controvertido que el plazo de prescripción comenzó a correr el 1 de enero de 2010.

Que contrariamente a lo sostenido por la recurrente, resulta de aplicación en el caso el art. 17 de la Ley 26.860 (BO 3/6/2013), que dispuso suspender, con carácter general y por el término de un año, el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos.

Que en tal sentido, cabe poner de relieve que la suspensión de la prescripción consiste en la detención del tiempo útil para prescribir por causas concomitantes o sobrevinientes al nacimiento de la acción en curso de prescripción, y toda vez que en este caso la entrada en vigencia de las leyes referidas fue durante el curso del plazo de la prescripción y no cuando tal término se había agotado, es decir no se trataba de un derecho adquirido por el recurrente, con lo cual no se advierte afectación alguna a derecho de la apelante por la aplicación de tales leyes.

Asimismo, cabe remarcar que la citada Ley 26.860 estableció que la suspensión del plazo se fijaba con carácter general, es decir que resulta comprensiva de la totalidad de los contribuyentes y responsables, interpretación que ha sido receptada por la C.S.J.N. en la causa "Distribuidora del Plata S.R.L." en fallo

de fecha 26/11/91, al resolver respecto del art. 49 de la ley 23.495, situación que resulta análoga a la aquí planteada (véase La Ley, T. 1992/B, pág. 456).

Que además, la Ley 26.860 tuvo por fin otorgar a los contribuyentes la posibilidad de acogerse a determinados beneficios y además evitar que durante su período de vigencia el organismo fiscal practique determinaciones y/o imponga multas que se encuentren vinculados con conceptos que en definitiva pueden resultar regularizados por aquéllos mediante el pertinente acogimiento. Por otra parte no puede soslayarse que durante la vigencia tal normativa de regularización el Fisco Nacional se halla impedido de ejercer sus facultades de verificación y fiscalización, produciéndose un recargo de su capacidad operativa, puesto que debe avocarse a controlar todo lo concerniente al correcto acogimiento que a las mismas hagan los responsables, por lo que resulta razonable que se lo libere de la inminencia de los vencimientos de los planes de prescripción prolongándose de este modo el tiempo con que de acuerdo a la ley puede actuar.

En cuanto a la inconstitucionalidad de la norma antes invocada que opondría la recurrente cabe resaltar que el art. 185 de la Ley 11.683 (t.o. 1998) veda a este Tribunal la posibilidad de pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, en tanto previamente no lo haya hecho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuyo caso lo autoriza a seguir la interpretación del Alto Tribunal.

Que como se ha dicho siendo que el cómputo de prescripción para determinar el impuesto comenzó a correr el 1 de enero de 2010 y teniendo en cuenta la suspensión dispuesta por un año por aplicación del art. 17 de la Ley 26.860, el mentado término de cinco años de prescripción recién operaba el 31 de diciembre de 2015.

Que el día 16 de diciembre de 2015, el Fisco emitió el acto por el cual corrió la vista de las actuaciones administrativas con relación al impuesto a las ganancias 2008 y 2009, acto que según surge de los antecedentes, fue notificado en el 22 de diciembre de 2015 en el domicilio fiscal del Banco Patagonia (vide fs. 855/866 y 885/886 ant. cuerpo principal V). Que, ello así, en virtud de lo establecido en el artículo agregado a continuación del art. 65 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) “Se suspenderá por ciento veinte días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos, regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción”.

En efecto, tomando la fecha de notificación de tal acto se evidencia que ello ocurrió dentro de los 180 días corridos anteriores a la fecha en que se produciría la prescripción del período 2008, esto es el 31 de diciembre de 2015, empezando entonces a correr desde el 22 de diciembre de 2015 la suspensión por 120 días. Al respecto, cabe remarcar que el artículo 4 de la ley de rito fiscal expresamente establece que para todos los términos establecidos en dicha norma se computarán únicamente los días hábiles administrativos, salvo disposición expresa en contrario.

Que a tenor de lo expuesto, sólo cabe concluir que al momento del dictado de la resolución apelada –de fecha 28 de junio de 2016–, las facultades del Fisco determinar el impuesto a las ganancias período 2008 no se encontraban prescriptas; y por lo tanto corresponde rechazar la excepción de prescripción articulada por la actora, con costas.

V. Conforme surge de las constancias administrativas, la recurrente es una sociedad anónima que declara como actividad principal “Servicios de la banca minorista”, cerrando sus ejercicios el 31 de diciembre de cada año. Que la verificación practicada relativa a los períodos 2008 y 2009, se centró en analizar la deducción de gastos en el impuesto a las ganancias, vinculados con ingresos no computables en concepto de Dividendos, por considerarse que la entidad bancaria efectuó el prorrateo de gastos en disconformidad con la normativa vigente del citado gravamen.

Que en un principio el organismo consideró que el coeficiente de prorrateo debía ser aplicado respecto de los Egresos Financieros y los Gastos Administrativos –manteniendo las depuraciones practicadas por la aquí apelante– pero luego la inspección sostuvo que de ambos rubros debían ser eliminados los gastos que fueron generados por las sucursales radicadas en la Provincia de Tierra del Fuego; y en cuanto a los gastos administrativos la fiscalización consideró que debía eliminarse la parte proporcional de los honorarios a directores y síndicos relacionados con las sucursales de la entidad bancaria sita en Tierra del Fuego, elaborando un coeficiente de apropiación específico a dichos efectos.

Que en la vista conferida se evidencia que el Fisco que arribó a un nuevo coeficiente de prorrateo de gastos utilizado en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias presentadas en los períodos 2008 y 2009, considerando que debían integrar el numerador los siguientes conceptos: Intereses préstamos garantizados, Resultado por Venta y Dividendos cobrados; mientras que en el denominador se incluyeron: Ingresos Financieros, Utilidades Diversas e Ingresos por Servicios, tal como lo hiciera la apelante. No obstante, de estos ingresos se depuraron los resultados del valor patrimonial proporcional, se adicionaron Dividendos no contabilizados y se detrajeron los Ingresos de Tierra del Fuego (fs. 827/836 ant. cpo. ganancias v).

A su vez, cabe señalar que con respecto a los gastos que fueron sujetos a prorrateo por la entidad financiera, no surgieron modificaciones salvo con relación a la cuenta “Honorarios directores y síndicos”, en tanto –según el organismo recaudador– dicha cuenta por su naturaleza comprende gastos que deben ser participados entre todas las sucursales de la entidad, tanto las del territorio continental como de las radicadas en Tierra del Fuego, por lo que el Fisco estableció un coeficiente específico de distribución de dichos honorarios en función de los ingresos totales de la sociedad y los correspondientes a las sucursales ubicadas en las ciudades de Ushuaia y Río Grande (fs. 828/829 y 837/838 act. cpo. ganancias v).

Con motivo del descargo presentado (vide ant. fs. 898/916 ant), se consideró que las argumentaciones y pruebas ofrecidas no eran suficientes para rebatir los cargos formulados en concepto de gastos que debieron ser sometidos a prorrateo por encontrarse vinculados: a) con ingresos no computables (dividendos percibidos) y b) con ganancias gravadas exentas simultáneamente (Honorarios directores y síndicos). Por otro lado, el Fisco recalculó ambos coeficientes al incluir en los ingresos totales –tenidos en cuenta en el denominador a tal efecto–, los resultados correspondientes a la I.F.E. Banco Patagonia Uruguay (\*).

*(\*) Publicación textual del T.F.N.*

En razón de lo antedicho, se confeccionaron nuevos papeles de trabajo que contemplaron las modificaciones efectuadas a la pretensión fiscal (vide fs. 954/965 ant. adm.), quedando la composición de gastos prorrateables, tomando para el cálculo de los períodos bajo trato el total de egresos financieros detrayendo los asignables a Tierra del Fuego junto con los ajustes realizados por la recurrente, y similar adecuación se efectuó respecto de los gastos administrativos, suprimiendo, por último, la proporción de los honorarios a directores y síndicos apropiados a las Sucursales de Tierra del

Fuego. En consecuencia, del total de gastos sujetos a prorratio durante los períodos 2008 y 2009 el Fisco procedió a impugnar la suma de \$ 18.616.674,96 y \$ 4.261.088,20, respectivamente, producto de la aplicación de los coeficientes 2,4634% y 0,4701% sobre los gastos prorrateables para los años mencionados.

VI. En forma preliminar cabe recordar que los jueces no están 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 (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).

Que el art. 64 de la ley –en lo que aquí interesa– 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 ésta se deducirán todos los gastos necesarios para la obtención del beneficio, a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación del gravamen.

En tal sentido, el art. 17 de la ley del impuesto a las ganancias –vigente en los períodos determinados– 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 la 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.

Por su parte, el art. 80 de la ley de la materia dispone que los gastos cuya deducción admite la ley 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. Finalmente el art. 117 del decreto reglamentario dispone que: “A los efectos de la proporción de los gastos a que se refiere el primer párrafo del art. 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”.

Que 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 éstos, 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.”).

Que también se ha precisado que “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 el 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” (Sala “B” del TFN in re “Macchiavello, Silvia Adriana” de fecha 16 de diciembre de 2005, criterio que fuera confirmado por la Sala V de la Alzada, el 27 de septiembre de 2006).

Que en un caso similar al que nos ocupa la Excma. Cámara –Sala III– al resolver la causa “Banco Mariva SA c/EN -AFIP s/DGI, sentencia de fecha 29 de noviembre de 2018, dijo que:

“Ahora bien, la primera conclusión a la que corresponde arribar no es otra que, si bien los ingresos en concepto de dividendos se encuentran gravados en cabeza del accionista, al liquidar el gravamen no los habrá de computar”.

“En este cauce, a la luz de la estructura sobre la cual se cimenta el IG –en el cual, a las ganancias brutas se le restan los gastos necesarios para obtenerlas, mantenerlas y conservarlas (arts. 17 y 80)–, mal podría admitirse la deducción de un gasto en el que se haya incurrido para la obtención de una ganancia no computable por el contribuyente. Tal tesis 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 aquéllas que no se encuentran gravadas, se rebajaría incorrectamente la renta neta y, por ende, la obligación fiscal.”

“Tiene dicho esta 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 Nº 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 Nº 36171/13–, del 18/2/14).”

VII. Que en el caso el Fisco admite el cómputo de gastos pero por una suma menor a la declarada en cada uno de los períodos ajustados en tanto impugna alguno de los conceptos que fueron considerados por la actora conforme se menciona en la reseña efectuada en el Considerando V del presente.

Que entre los gastos impugnados y que es objeto de controversia se encuentran los honorarios de directores y síndicos en la parte atribuible a la Provincia de Tierra del Fuego, no resulta controvertido que en los períodos determinados la entidad recurrente desarrollaba actividades en las sucursales ubicadas en las ciudades de Ushuaia y Río Grande.

Que al respecto cabe traer a colación lo expresado por la Sala IV de la Alzada al resolver con fecha 20 de marzo de 2012 la causa “Austral Organización Médica Integral SA” que: “... el art. 5 de la ley del impuesto a las ganancias incorporó el principio de la territorialidad o de la fuente, por medio del cual establece que son ganancias de fuente argentina las siguientes:

- a) Las provenientes de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República,
- b) las que provengan de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios,
- c) las que tengan su origen en hechos ocurridos dentro del límite de la República”.

“Todas ellas sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”.

“Asimismo surge del art. 1 de la mencionada ley que los residentes tributan por todas las ganancias obtenidas en el país o en el exterior.”

“Por su parte, el art. 1 de la Ley 19.640 establece una exención tributaria para los hechos, actividades u operaciones que se realicen en el territorio de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, o por los bienes existentes en dicho territorio.”

“De lo expuesto hasta aquí se infiere que la actora debe tributar por todas las rentas que obtenga por sus actividades, excepto las que estén exentas, es decir por las obtenidas por las actividades desarrolladas en Tierra del Fuego.”

Que el Fisco consideró el total de los ingresos (incluyendo los provenientes de la Pcia. de Tierra del Fuego) y los prorrateó entre ésta y el territorio continental, en función de considerar que el aporte desarrollado por el directorio tiene incidencia sobre la totalidad de las áreas de Banco Patagonia SA en su conjunto independientemente del lugar físico de desarrollo, afectando actividades que por su ubicación generaron ingresos tanto gravados como exentos en el impuesto a las ganancias.

Por su parte, la recurrente considera que de las actas de directorio no surge relación con las sucursales radicadas en Tierra del Fuego y que la labor del directorio al que le reconocieran los honorarios se desarrolló en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires.

Que la sociedad anónima en cuanto persona jurídica, necesita de órganos que permitan definir la voluntad social –órgano asambleario–, esto es poner en ejecución los actos de gestión y representación necesaria para el cumplimiento del objeto social –órgano de administración–, y asegurar que las decisiones y gestiones de este último se mantengan dentro del marco de la ley y los estatutos –órgano de fiscalización–.

Que tal como surge de la Memoria y Balance de los Estados Contables al 31/12/2008 (vide fs. 165/200 ant. cpo. Ganancias I), el directorio y el comité de fiscalización desarrollan tareas esenciales vinculadas con la organización, toma de decisiones y el sistema de control interno de la fiscalización, tales como proteger la posición económica y financiera de la empresa, adoptar planes estratégicos para la misma, determinar si se han constituido sistemas de reportes y controles internos, entre otros aspectos destacables.

Ello así, resulta concluyente la circunstancia de que los honorarios percibidos por síndicos y directores se encuentran relacionados con cumplimiento del objeto social de la entidad bancaria, siendo que se trata de áreas altamente sensibles para su cumplimiento y que necesariamente implican velar por el desarrollo y continuidad de la empresa con directa implicancia tanto en el continente nacional (actividad gravada en el Impuesto a las Ganancias) como en Tierra del Fuego (actividad exenta en el gravamen).

VIII. Que resta pronunciarse sobre la prueba producida en autos. Al respecto cabe aclarar que al obtenerse conjuntamente rentas alcanzadas y no alcanzadas por el impuesto a las ganancias, los gastos que podrá deducir de la renta bruta deben ser proporcionales a las primeras; y para establecer qué porcentual de gastos resultaban deducibles en autos el Fisco aplicó un “coeficiente” para los períodos determinados, que surgía de una fórmula aritmética, consistente en la división de los ingresos no alcanzados por el impuesto a las ganancias - numerador - respecto de los ingresos totales del banco –

denominador—, luego ese coeficiente se aplicó sobre el total de egresos del banco por esos períodos, arribando a los importes a impugnar (vide papeles de trabajos fs. 954/965 Cpo. Ganancias V y fs. 31/42 de autos).

Que el pto. 3 de la pericia ordenada (ver fs. 138/140) consistía en que a partir de los papeles de trabajo obrante en las actuaciones administrativas, se informara si en el ajuste en el impuesto a las ganancias períodos 2008 y 2009, el Fisco Nacional excluyó del denominador a los efectos del cálculo de coeficiente para el prorrateo de gastos, los resultados obtenidos por las sucursales del Banco Patagonia que en nada se vinculan con la obtención de los dividendos observados por el Fisco, solicitando en su caso, la reliquidación del ajuste.

De acuerdo con lo indicado por los expertos en el punto antes aludido, esto es referido a los ingresos y egresos de las sucursales del Banco en Tierra del Fuego, cabe señalar que tales ingresos han sido considerados por el Fisco Nacional al momento de efectuar el ajuste, en tanto y en cuanto resulta razonable que se tomen a los efectos del cálculo del tributo bajo examen los ingresos de todas las sucursales y obviamente la casa matriz, dado que todas ellas conforman la entidad bancaria puesto que no hay motivo alguno para dejarlos de lado, como se pretendió al formular el punto de pericia indicado. Además, debe destacarse que de la lectura del escrito de inicio no se advierte que la actora se haya agraviado de la forma en que se efectuara la reliquidación del gravamen respecto de tales conceptos, sino que simplemente introdujo dicha cuestión como un punto más de pericia, y a pesar de ser la única prueba propuesta en autos, en su alegato tampoco hace mención alguna de ella, limitándose a reiterar los fundamentos expuestos en su recurso para lograr la revocación del acto apelado.

Que por otro lado, cabe subrayar que los peritos actuantes, en ningún momento, al efectuar el cálculo en la forma que se le solicita en el mentado punto, hacen constar que tal proceder sea el correcto, sino que por el contrario se encargan de manifestar que lo hacen “atento a lo solicitado a esta pericia en la parte final de este punto pericial ...”, para repetir a renglón seguido “y atento lo solicitado en el punto pericial” (sic), siendo el perito designado por el Fisco Nacional quien expresamente manifiesta que “los cálculos que surgen del mentado Anexo 1 han sido efectuados al sólo efecto de dar respuesta a lo solicitado”, aclarando dicho profesional que una reliquidación del impuesto excede sus incumbencias (vide fs. 140).

Ello así, corresponde desestimar el informe producido en tanto no aporta elementos que sirvan para desvirtuar el criterio seguido por el ente recaudador para determinar el tributo por los períodos 2008 y 2009 y en consecuencia procede confirmar el impuesto fijado en el acto recurrido en autos.

IX. Que sobre los agravios vertidos contra los intereses resarcitorios intimados, cabe recordar que tales accesorios constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. De conformidad con el art. 37 de la Ley 11.683, “la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio”. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente en este caso (cfr. Sala V in re “Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/DGI”, sentencia del 27/07/2005).

Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Cittibank NA C/D.G.I.” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las

normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor y que deben ser restrictivamente analizadas –las cuales definitivamente no se presentan en el caso concreto– resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual se descarta la necesidad del elemento culpa para su imposición.

Que también debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. “Arcana Orazio” del 3/7/84 y “Marthay, Jorge” del 6/6/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato. A mayor abundamiento, debe precisarse que “el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que –por otra parte– no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda” (Fallos: 308:283).

Que en virtud de todo lo expuesto, procede confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios ello en la proporción de los ajustes que se confirman, conforme la reliquidación ordenada en el punto precedente.

X. Que resta pronunciarse sobre la multa impuesta al recurrente con sustento en el art. 45 de la ley de rito, graduada en un 70% del impuesto atribuido como dejado de ingresar, ello en la proporción de los ajustes admitidos.

Que el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), en su parte pertinente dispone que: “el que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas será sancionada con una multa graduada entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar ... siempre que no corresponda la aplicación del art. 46 y en tanto no exista error excusable ...”, es decir que el aspecto material de la infracción requiere de un resultado disvalioso, esto es la omisión del pago, mediante la falta de presentación de las declaraciones juradas o su inexactitud.

Que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), y el art. 45 de la Ley 11.683 no exige una intención dolosa, sino que para que se configure la conducta allí contemplada resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, “Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI”, Sala II, del 28/06/2007; “La Rueda Porteña SA c/ AFIP - DGI”, Sala IV, del 27/10/1998).

Que ello así y de acuerdo con las circunstancias expresamente analizadas en el presente decisorio y dado que no se advierte la existencia de causal exculpatoria, corresponde confirmar la procedencia de la sanción, como así también la graduación de la misma, en proporción al impuesto que resulta confirmado.

XI. Por todo lo expuesto procede confirmar en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiero al relato de los hechos efectuado por la Vocal preopinante en los Considerandos I a III, y voto por:

a) Rechazar la excepción de prescripción opuesta respecto de las facultades para determinar de oficio las obligaciones en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2008 en lo sustancial por los fundamentos que se expresan en el Considerando IV de su voto, y hacer lugar a la misma respecto de las facultades para imponer sanción, conforme la doctrina de la Excma. Cámara al fallar en la causa “Acifer S.A.”, del 14 de septiembre de 2004, entre muchas otras, en el sentido que “... la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en la percepción de la multa no altera la naturaleza principalmente punitiva de dicha sanción tributaria y que ello conduce a la aplicación de los principios del Código Penal (confr. Fallos: 267:457; 287:76, entre otros). En ese sentido, el art. 2, primera parte, del Código Penal se dispone que “si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho”, por lo que la ley de suspensión invocada, no tuvo por efecto afectar dicho plazo que a la fecha de su sanción ya estaba en curso.

b) Confirmar las Resoluciones recurridas tanto en cuanto al capital como a los intereses y las sanciones aplicadas en las mismas en virtud de lo expresado por al Excma. Cámara al fallar en la causa “Banco Mariva S.A.”, sentencia del 29 de noviembre de 2018, con costas.

Copia de dicha precedente puede ser extraído del sitio [www.cij.gov.ar](http://www.cij.gov.ar).

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez.

Del resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1.º) Rechazar la excepción de prescripción articulada por la actora, con costas.

2.º) Confirmar en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

3.º) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de \$ 1.016.004 (pesos un millón dieciséis mil cuatro) por la representación procesal y de \$ 2.540.010 (pesos dos millones quinientos cuarenta mil diez) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por cada uno de los profesionales intervinientes en autos, por las dos primeras etapas, siendo aplicable al efecto lo dispuesto por los arts. 9, 7, 19, 37, 38 y concordantes de la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432).

4.º) Regular los honorarios del contador Juan Ignacio Estevez por la labor desarrollada en autos como perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional en la suma de \$ 903.561 (pesos novecientos tres mil quinientos sesenta y uno), la que queda a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines la labor pericial realizada, el resultado obtenido y la proporción que deben guardar los honorarios de los expertos respecto de los que corresponda a los restantes profesionales que intervinieron en el pleito (conf. CSJN fallos 260:14; y 300:70, entre otros).

5.º) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de \$ 554.916 (pesos quinientos cincuenta y cuatro mil novecientos dieciséis) equivalente a 267,43 (doscientos sesenta y siete con 43/100) UMA –Unidad de Medida Arancelaria– y por el patrocinio letrado, la suma de \$ 1.387.291 (pesos un millón trescientos ochenta y siete mil doscientos noventa y uno) equivalente a 668,57 (seiscientos sesenta y ocho con 57/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la última etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 245 29 y 51 de la Ley 27.423, AA. C.S.J.N. 8/19 (15/04/2019) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Dto. 1.077/17.

6.º) Se deja constancia que las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y oportunamente archívese.

Fdo.: Edith Viviana Gómez, Agustina O'Donnell y Daniel Alejandro Martín (vocales).

Ante mí: Nicolás Agustín Ciafardini (secretario letrado int.).