## Jurisprudencia
## Buenos Aires, 7 de junio de 2019
## Fuente: circular de la repartición

**Impuesto a las ganancias. Procedimiento tributario. El recurrente fundamenta que ejerce su actividad de abogacía como "sujeto empresa", sin que la Ley del Impuesto a las Ganancias brinde una definición explícita de dicho concepto. Cita dictámenes en los que se dispone que las rentas obtenidas por quienes ejercen profesiones liberales bajo una forma asociativa encuadran en la tercera categoría. Se confirma la resolución recurrida en todas sus partes. Pedro Jorge Alberto s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.**

El Dr. Martín dijo:

I. Que a fs. 41/45 Jorge Alberto Pedro interpone recurso de apelación contra la Res. 155/10 (DV RR1P) de fecha 24 de noviembre de 2010 dictada por el jefe (int.) de la División Revisión Recursos 1 de la Dirección Regional Palermo de la A.H.P. Dirección General Impositiva, por la que se impugnó su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2005, determinándose la materia imponible y el monto a ingresar con más intereses resarcitorios, dejando en suspenso la aplicación de sanción en los términos del art. 20 de la Ley 24.769.

Aduce, en primer término, que la resolución está afectada de nulidad al haberse vulnerado su derecho de defensa por carecer de motivación según el art. 7 de la Ley 19.549, al no detallar a qué hecho concreto se refiere, ni indicar cuál es el hecho debidamente probado, y rechazar la prueba ofrecida sin fundamentos.

Explica que articula el presente recurso con fundamento en que ejerce su actividad, abogacía, como sujeto empresa, sin que la ley del impuesto a las ganancias brinde una definición explicita del concepto "empresa", existiendo distintas concepciones en la doctrina. Cita los dictamenes del DAT 49/93 y 49/00 en los que se dispone que las rentas obtenidas por quienes ejercen profesiones liberales bajo una forma asociativa encuadran en la tercer categoría, al comprender a la actividad profesional personal complementada con una actividad de índole empresaria. Por último, también cita el Dictamen DAT 49/03.

Expone que como empresa unipersonal constituyó dos sociedades accidentales, una con las Dras. Nancy Jason y Silvia Guillen y la otra sobre un convenio de regulación de honorarios, con sus socios, los Dres. Rubén Alfredo Camertoni, Luis Carlos Carpio, Daniel Oscar Bartel y Sergio Omar Cossi. Sobre el segundo contrato, aclara que los porcentajes de distribución fueron actualizados.

Advierte que de ambos instrumentos resulta manifiesto su calidad de empresa, en razón del capital invertido, el riesgo empresario, gastos de mantenimiento e infraestructura invertida.

Concluye que se encuentra acreditada la existencia de dos sociedades accidentales que constituyen especies del genero empresa unipersonal al que se refiere el inc. b) del art. 49 de la ley del impuesto a las ganancias, constituyendo ganancias de tercera categoría.

Con relación al cargo sobre la omisión de declarar renta proveniente de honorarios cobrados en bonos de consolidación, los que fueron declarados al valor nominal de la sentencia, afirma que el criterio fiscal no se ajusta a derecho, ya que su conducta encuadra en los términos del inc. b) del art. 49 de la ley del impuesto a las ganancias.

Respecto de la deducción por malos créditos, señala que el juez administrativo le imputa haber deducido improcedentemente un importe de $ 750.000 en concepto de deudores incobrables por un contrato de mutuo suscripto con la firma Kalimera S.R.L.

Expone que no se controvierte la existencia del contrato de mutuo en sí mismo, sino que no se acompañó documentación de respaldo sobre el desarrollo de una actividad comercial referida al otorgamiento de préstamos en efectivo. En su defensa, sostiene que durante la vista en el procedimiento administrativo afirmó que había efectuado préstamos a varias personas, considerando que dada la habitualidad no es necesaria su inscripción como comerciante.

Además, entiende cumplidos los recaudos para su deducción debido a que con fecha 28/12/05 intimó el pago y en octubre de 2006 verificó el crédito en el concurso.

Por último, ofrece prueba documental y testimonial y por los argumentos que desarrolla pide que, oportunamente se haga lugar al recurso, declarando la nulidad de la determinación de oficio, con costas.

II. Que 54/67 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Expresa que el contribuyente declara como actividad principal la prestación de servicios jurídicos, cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año.

Hace saber que la determinación de oficio se origina en la constatación de la omisión de declarar renta proveniente de honorarios cobrados en bonos de consolidación al haberlos declarado según el valor nominal de la sentencia y no a su valor de mercado en oportunidad de su percepción; y en la deducción improcedente de un importe de $ 750.000 de su balance impositivo en concepto de deudores incobrables, por un contrato de mutuo suscripto con la firma Kalimera S.R.L., el que no cumple con las previsiones de los arts. 80 y 87 inc. b) de la ley del impuesto a las ganancias y de los arts. 133 y 136 de su decreto reglamentario.

Rechaza la nulidad pretendida, afirmando que no esgrime ningún argumento válido que la fundamente ni tampoco invoca un perjuicio cierto e irreparable, sin que el hecho de que el contribuyente discrepe con el criterio fiscal afecte la validez del acto, lo que hace al fondo de la cuestión a resolver. En cuanto al rechazo de las probanzas, remarca que el juez administrativo tiene amplias facultades para denegarlas, habiendo expresado los motivos de la denegación de la prueba testimonial ofrecida. Advierte también que la motivación esta descrita en los "considerandos", al surgir de su lectura las causas y cargos de la inspección realizada. Por lo cual, pide el rechazo de la nulidad alegada al cumplir el acto con los recaudos que exige la Ley 19.549.

Expone que el recurrente, en virtud de haber celebrado dos contratos de sociedad accidental con distintos colegas con la finalidad de determinar la distribución de honorarios judiciales regulados, entiende que su actividad sería una actividad empresaria, liquidando por lo tanto, el Impuesto a las Ganancias según la tercera categoría. Señala que del análisis efectuado se observó que el importe de bonos declarado en su declaración del Impuesto a las Ganancias del período 2005 es de $ 1.202.599,20

por "cobranza según demanda contra Prefectura Naval Argentina", los que fueron declarados según valor nominal de la sentencia, sin actualizaciones al momento de su percepción.

Afirma que según el contribuyente tales emolumentos corresponden ser declarados por la tercera categoría y según el método del devengado, cuando es de destacar que no es comerciante el profesional universitario que organiza como empresa su actividad para el mejor desempeño. Remarca que no basta que la actividad tome forma de empresa para calificar a la renta como de tercer categoría, ya que el parámetro que fija la ley es el de la complementación con una explotación comercial.

Señala que cada uno de los letrados participantes cumplió una función diferente (el recurrente era apoderado y las otras letradas actuaron como patrocinantes), por lo que los honorarios percibidos en bonos de consolidación, por su actuación en el juicio realizado contra la Prefectura Naval Argentina lo fueron a título personal y valorando sólo su actuación.

Advierte que oportunamente el recurrente consignó sus ganancias como de cuarta categoría y al momento de su percepción, correspondiendo dicho método de imputación a la cuarta categoría y no a la tercera como pretende ahora.

En lo que hace al importe que debió haberse declarado, dice que el mecanismo para la conversión a moneda nacional de las deudas aún no canceladas fue fijada mediante el Dto. 1873/02, cuyo art. 2 estableció que serán canceladas mediante la entrega de los bonos cuya emisión autoriza el art. 7, en virtud del cual se autorizó al Ministerio de Economía a emitir Bonos de Consolidación en Moneda Nacional Cuarta Serie 2% (Res. 638/02). Por lo que en virtud de estas normas, el Estado Nacional reconoció la aplicación de un interés sobre las deudas consolidadas en dólares y que los montos totales se convirtieron en moneda nacional a la relación $ 1,40 por cada dólar. Concluye que en el caso de autos, se trata de un pago en especie por medio de la entrega de Títulos Públicos, los que encuadran en las rentas del art. 79 inc. f) de la ley del impuesto a las ganancias, provenientes de profesiones liberales.

Expresa sobre el cargo por la deducción de malos créditos, que no fue aportada documentación respaldatoria que acredite la veracidad de que desarrolla una actividad comercial consistente en el otorgamiento de préstamos de dinero en efectivo, por lo que se consideró improcedente la deducción pretendida.

Puntualiza que no expresó agravios sobre los intereses resarcitorios reclamados, por lo que al haber sido calculados según el art. 37 de la Ley 11.683, pide su confirmación.

Por último, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución apelada en todas sus partes, con costas y hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 85 se hizo lugar a la prueba informativa y testimonial y a fs. 124 se dio por decaído el derecho de la recurrente a producir la prueba testimonial, mientras que los oficios librados no fueron respondidos, cerrándose el período de instrucción.

A fs. 142 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y a fs. 145 se ponen los autos para sentencia.

IV. Que en primer término debe ser considerado el planteo de nulidad intentado por el recurrente.

Que de los términos de la resolución recurrida se desprende que ha sido emitida en conformidad con las prescripciones de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.) con fundamento en las circunstancias de hecho y

derecho, observándose las normas que hacen a su dictado, sin que se encuentre afectada la validez del procedimiento ni lesionado el derecho de defensa del recurrente.

Que los argumentos sobre los que sustenta el planteo en consideración constituyen una discrepancia con el criterio fiscal, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo debatida en autos, por lo que cabe disponer su rechazo.

V. Que según se desprende del informe final de inspección (act. adm., cpo. N° 1, fs. 145/156) y de la resolución recurrida, mediante Orden de Intervención N° 341.185 se procedió a verificar la situación del contribuyente frente al impuesto a las ganancias período fiscal 2005, quien tiene como actividad principal el ejercicio de la profesión de abogado, declarando ingresos de cuarta categoría.

Que a pedido de la inspección presentó el detalle de ingresos y gastos y deducciones del impuesto y período inspeccionado lo que permitió verificar que:

- omitió declarar renta proveniente de honorarios cobrados en bonos de consolidación, los que fueron declarados al valor nominal de la sentencia, y no al valor de mercado en oportunidad de su percepción, infringiendo, según el Fisco las previsiones del art. 18 inc. b) y art. 79 inc. O de la ley del impuesto a las ganancias.

Además se constató que había efectuado detracciones improcedentes:

- la suma de $ 750.000 en concepto de Deudores Incobrables, por un contrato de mutuo suscripto con la firma Kalimera S.R.L., respecto del cual el ente fiscal consideró no cumplimentado lo dispuesto por los arts. 80 y 87 inc. b) de la ley del impuesto a las ganancias y los arts. 133 y 136 inc. a) de su decreto reglamentario.

- el monto de $ 32.000 dentro de deducciones generales por la intervención quirúrgica de caderas de su madre que está a su cargo, sin aportar documentación de respaldo, incumpliendo lo dispuesto por el art. 80 de la ley del tributo.

Se solicitó al recurrente documentación de respaldo de los ingresos y gastos, asimismo que informara sobre la conformación y detalle de los bienes y deudas al inicio y cierre de la declaración jurada del impuesto y período fiscalizado, como así también que indicara si las personas a cargo cumplen con los requisitos del art. 23 inc. b) de la ley del tributo y por último que precisara la fecha en la que se presentó o declaró el concurso preventivo de Kalimera S.R.L. y Juzgado en el que tramita.

Mediante Multinota de fecha 4/9/2008 (fs. 7, cpo. N° 1 Ganancias, act. adm.) para respaldar sus gastos acompañó fotocopias de facturas y del mutuo firmado y para los ingresos aportó un detalle de las acreditaciones de bonos, aclarando que tales ingresos se originan en honorarios por juicios llevados a cabo con varios profesionales contra el Estado Nacional. Sobre la firma Kalimera S.R.L. contesta que se presentó en concurso el 28/12/2005, tramitando la causa ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial N° 14.

Luego adjuntó fotocopias de los recibos de los abogados, Dres. Cossi y Camertoni, con lo que compartió los honorarios del juicio y copia de la nota presentada ante la AFIP-DGI el 31/5/2007 explicando el fundamento de la deducción de los malos créditos (fs. 40/42 y 43, cpo. N° 1 Ganancias, act. adm.). Que en dicha nota el contribuyente manifestó: "Por la presente informamos a Ud. que la declaración jurada de ganancias período fiscal 2005 surge que los ingresos de mi actividad son de Cuarta Categoría, al respecto cabe destacar que por error fueron incluidos en dicha categoría siendo los mismos son de

tercera categoría, ya que surgen de mi actividad profesional llevada a cabo con otros abogados, prueba de ello es mi declaración jurada de/período 2003 y 2004. Asimismo cabe destacar, que la deducción de malos créditos tomada en la declaración jurada 2005 tiene su fundamento normativo en el art. 87 inc. b) de la ley del impuesto a las ganancias y art. 133 del decreto reglamentario. Cumpliendo con la justificación a la que hace referencia el art. 136 del decreto reglamentario en su inc. a).”

Sobre la deducción de incobrables, se requirió información al síndico del concurso de la empresa Kalimera S.R.L., quien contestó que en la causa no se registran créditos verificados a favor del contribuyente ni respecto de otro acreedor en razón de que el juez a cargo declaró el desistimiento del proceso. Agrega que el Sr. Jorge Alberto Pedro había solicitado verificación tempestiva de un crédito por la suma de U$S 261.597,49.

Que ello así, la inspección impugnó la deducción de deudores incobrables por el contrato de mutuo celebrado con la firma Kalimera S.R.L. al entender inadmisible su deducción por carecer de vinculación con la actividad gravada.

Respecto de los ingresos declarados como cuarta categoría producto de la cobranza de los bonos por juicios entablados contra el Estado Nacional, el contribuyente consideró como ingresos gravados solamente la suma de $ 1.202.599,20 sin tener en cuenta las actualizaciones al momento de la cobranza, considerando como ingresos exentos la suma de $ 1.548.141,79. Por lo que se procedió, a ajustar la diferencia debido a que fueron declarados según el valor nominal de la sentencia, sin contemplar las actualizaciones sufridas al momento de su percepción.

VI. Que la determinación de oficio practicada comprende distintos cargos formulados contra el contribuyente que deben ser tratados por separado.

Que uno de ellos se refiere a los bonos de consolidación recibidos por el Dr. Pedro como retribución por sus honorarios profesionales, en orden a establecer si los mismos deben ser declarados según la tercera categoría del impuesto a las ganancias, como entiende el recurrente, o en la cuarta categoría como pretende el Fisco Nacional.

Que conforme se desprende de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2005 el recurrente declara corno renta de cuarta categoría la suma de $ 1.202.599,20 y dentro de la misma el monto de $ 1.093.838,62 en concepto de gastos y deducciones, siendo de $ 108.760,58 el resultado neto dentro de la categoría (fs. 21/23, cpo. N° 1 ganancias, act. adm).

Con posterioridad, mediante nota de fecha 31/05/2007, explicó que por error fueron incluidos en tal categoría cuando son de tercera, por provenir de su actividad profesional llevada a cabo en sociedad con otros abogados. A tal efecto, acompaña copia del convenio de fecha 19 de julio de 1994 en la que junto con los abogados. Dres. Camertoni, Carpio, Bartel, Cossi, Cadario, Dalla Gasa y Vasar¡ celebran el contrato de sociedad accidental o de participación accidental que tiene por objeto la procuración, asistencia, seguimiento y gestión de cobro de los juicios de Prefectura Naval Argentina, cuyo plazo de vigencia era hasta la culminación de los litigios que se indican en el anexo del mismo. Que en la cláusula cuarta designan al recurrente como socio gestor, con facultades para percibir el total de los honorarios regulados y participar al resto de los profesionales según los porcentajes que se establecen en la cláusula siguiente.

Con fecha 5/01/2005, el recurrente junto con los socios Camertoni y Cossi convinieron que ante la vigencia de las Leyes 23.928, 25.344 y 25.561 de Emergencia Pública debían establecer nuevas pautas

sobre el cobro de los juicios que gestiona la sociedad. Aclaran que las expectativas de cobro en dinero se han transformado en especie, en razón de que el Dto. 1873/02 por su art. 7 facultó al Ministerio de Economía a emitir "Bonos de Consolidación en Moneda Nacional Cuarta Serie 2%". y ratifican en todos sus términos el contenido del instrumento por el cual se constituyó la sociedad. Para lo cual, en la cláusula cuarta reiteran que sea el Dr. Jorge Pedro, como socio gestor, quien perciba en nombre del resto de los socios no gestores, los bonos que en dación de pago le entreguen, asignando los montos según la distribución pactada, aclarando por último que ésta se determinará de acuerdo a los juicios llevados a cabo y la función que cada uno de los integrantes de la sociedad accidental haya desempeñado en los mismos (fs. 179/180 y 177, cpo. N° 1 ganancias, act. adm.).

Que el recurrente agrega copias de distintos escritos presentados por su parte como por la parte demandada en los pleitos contra el Estado Nacional -sobre los que se hace referencia en el instrumento de la sociedad accidental-, y también de las sentencias dictadas, entre las que se encuentran aquellas que se regulan los honorarios, incorporando también copias de los recibos extendidos por los Dres. Camertoni y Cossi, en orden a acreditar que participó a dichos profesionales de los honorarios (fs. 40/42 y 81/140, cpo. N° 1 ganancias, act. adm.). Por último, cabe mencionar el listado sobre los pagos en bonos de consolidación en pesos -PR 12 cuarta serie 2%- por un total de 2.186.544 bonos, los que se acreditaron en su caja de valores los días 31/05/2005, 10/08/2005, 27/09/2005 y 06/12/2005 (fs. 17/19, cpo. ganancias, act. adm.).

VII. Que si bien el apelante alega que las sumas percibidas en concepto de honorarios corresponden a la tercera categoría del impuesto a las ganancias con motivo de la sociedad accidental que integrara junto con otros profesionales, lo cierto es que más allá de sus argumentaciones debe estarse a la realidad de los hechos para precisar la categoría en la que se debe tributar, sin dejar de señalarse que el mero carácter formal que pretende otorgarle el recurrente se da de bruces con la imputación que efectúo en el año 2005 (percibido), cuando la sentencia data de 1999 (devengado).

Que del cotejo de las sentencias se advierte que el Dr. Pedro intervino como único apoderado en los distintos juicios entablados contra el Estado Nacional, actuando junto con el patrocinio de las Dras. Jassón y Guillen, sin que surja la intervención de algunos de los otros letrados con los que dice haber conformado la sociedad de participación accidental para actuar en tales pleitos. Por ejemplo, cabe mencionar la sentencia de primera instancia a Ts. 124/126 (cpo. N° 1 Ganancias, act. adm.) en la que se regulan honorarios al recurrente y a las otras dos letradas en el carácter arriba indicado, luego como consecuencia del recurso de apelación deducido, se modifica dicha regulación y a fs. 130/134 (cpo. N° 1 Ganancias, act. adm.) se agrega la nueva sentencia y nuevamente se regula al Dr. Pedro, Jorge como apoderado y las otras letradas como patrocinantes, presentándose dicha situación en las restantes causas, resultando evidente que la prestación de servicios profesionales fue realizada por cada uno de los profesionales intervinientes a título personal, al ser los honorarios regulados a cada uno de ellos.

Que no se advierte de las copias de las presentaciones efectuadas en los pleitos que los restantes abogados hayan tenido alguna participación que justifique la percepción de las sumas que el recurrente dice haberles entregado en concepto de honorarios, sin perjuicio de lo cual la existencia de la sociedad accidental tampoco ha sido debidamente acreditada en razón de que los instrumentos de constitución y ratificación de la misma carecen de fecha cierta en los términos del art. 1035 del Código Civil -vigente al momento de los hechos-.

Que por otro lado, como se hace notar en la resolución de vista (fs. 213/226, cpo. N° 2 Impuesto a las Ganancias, act. adm.), tampoco se inscribió dicha sociedad accidental en el Impuesto al Valor Agregado, de la que resultaría ser sujeto pasivo, mientras que la ley del impuesto a las ganancias no instituye a las

sociedades accidentales como sujetos pasivos, por lo que ante tales circunstancias es el socio gestor que actúa en nombre y por cuenta propia, siendo el sujeto pasivo frente al tributo, al serle atribuibles a él las operaciones que concrete a favor de esta sociedad que permanece oculta.

Que por lo tanto, no se reúnen los recaudos que establece el art. 49, último párrafo al disponer que "cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el art. 79 se complemente con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de tercera categoría", ya que en el presente caso el aquí recurrente únicamente ejerció su actividad profesional en conjunto con otros profesionales, sin que se configure una "empresa".

Al respecto, cabe traer a colación lo sostenido por la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Pistrelli Díaz y Asociados c/Estado Nacional - AFIP-DGI - R. 208/2006" de fecha 25/08/2010 al disponer, en lo que aquí interesa que "...habiendo dejado en claro que no toda empresa es una explotación comercial corresponde analizar la normativa aplicable al caso. El art. 49 dispone en su último párrafo que "cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el art. 79 se complemente con una explotación comercial o viceversa (Sanatorios, etc.), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría". Es decir que para que una actividad profesional tribute ganancia de la tercera categoría, dicha actividad debe complementarse con una actividad comercial, lo que exige una serie de elementos que exceden el simple reparto de honorarios como ocurre en el caso, cuyo objetivo no es conformar una verdadera explotación comercial sino prestar servicios profesionales. A ello cabe agregar que nada dice la ley respecto de la forma en que el profesional realice su actividad, ya sea en forma individual o asociada...".

Que las circunstancias apuntadas resultan corroboradas por el hecho de que fue el mismo contribuyente quien, en un primer momento, declaró las rentas en la cuarta categoría del tributo, pretendiendo luego imputarlos como de tercera categoría pero sin aportar elementos que así lo justifiquen, por lo que resulta correcto el criterio fiscal en orden a clasificar a la renta proveniente de su actuación personal como abogado en la cuarta categoría del impuesto a las ganancias.

VIII. Que sentado que se trata de rentas de la cuarta categoría, las que deben ser declaradas según el criterio de lo percibido, se debe determinar a qué valor deben serlo, ya que el Fisco Nacional impugna que fueron declaradas sin contemplar actualizaciones a la fecha del efectivo cobro, al entender que los bonos de consolidación deben ser declarados según su valor de mercado a su percepción y no conforme el valor nominal de la sentencia.

Que el Dr. Pedro, Jorge Alberto consignó en la declaración jurada como ganancia de cuarta categoría la suma de $ 1.202.599,20 por el ejercicio fiscal 2005, suma correspondiente al cobro de honorarios provenientes del ejercicio de su profesión y que fueron abonados por el Estado Nacional en Bonos de Consolidación en Moneda Nacional Cuarta Serie 2%, los que se depositaron los días 31/05/2005, 10/08/2005, 27/09/2005 y 06/12/2005 en la caja de valores del recurrente por un total de 2.186.544 bonos.

Que el ente fiscal luego de relatar y explicar cuáles son las normas dictadas en el marco de la Ley de Emergencia Pública que resultan aplicables al caso, concluye que las diferencias en el importe de honorarios que se generaron hasta el momento de la pesificación, constituyen renta comprendida en la órbita del tributo, sin que corresponda la aplicación de la dispensa contenida en el art. 20 inc. y) de la ley del impuesto a las ganancias.

Que teniendo en cuenta que, conforme ya se expuso, las rentas de cuarta categoría se imputan según el sistema de lo percibido, en conformidad con lo dispuesto por el art. 18 de la ley del impuesto a las ganancias, en su parte pertinente, se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro cualquiera sea su denominación o dispuesto de ellos de otra forma.

Que en función de ello, corresponde considerar percibida la renta, cuando los fondos estén a disposición de su beneficiario, lo que sucedió cuando los bonos que conforman la retribución debida se incorporaron a su patrimonio, pudiendo disponer de ellos, ya sea realizándolos en el mercado.

Por ello, corresponde confirmar la postura fiscal, y considerar gravados los bonos al valor de mercado a la fecha de su incorporación al patrimonio del recurrente, es decir, en la fecha de puesta a disposición en su cuenta de valores, lo que ocurrió los días 31/05/20059 10/08/20055, 27/09/2005 y 06/12/2005.

IX. Que también se cuestionó el importe de $ 750.000 que el recurrente consignó como deducción en su declaración jurada, respecto del cual explica que responde al concepto de deudores incobrables por un contrato de mutuo suscripto con la firma Kalimera S.R.L.

Que en las actuaciones administrativas se agrega la protocolización del contrato de mutuo suscripto entre las partes con fecha 19/08/2005, por el cual el recurrente otorgó en préstamo a Kalimera S.R.L. la suma de U$S 261.597,49; cancelable en tres cuotas mensuales, iguales y consecutivas de U$S 87.199,16; que vencían todas ellas en el año 2005.

Que también aportó copia de la Carta Documento enviada el 28/12/2005 al estar impagas todas las devoluciones acordadas y de la nota enviada al Síndico del concurso preventivo de la firma con el pedido de verificación del crédito respectivo (fs. 15/19, 21 y 13/14 cpo. Sección Verificaciones, act. adm.).

Que resultan atendibles las argumentaciones dadas por el ente fiscal para cuestionar la deducción en concepto de deudores incobrables que hace el recurrente en su declaración jurada del impuesto a las ganancias 2005 en razón de que dicha deducción no reconoce origen en operaciones comerciales y no logró acreditar habitualidad, es decir que no demostró desarrollar una actividad comercial consistente en el otorgamiento de préstamos de dinero en efectivo, por lo que al ser una deducción prevista para la tercera categoría de ganancias, no procede su admisión.

Que ello así, atento que la única actividad declarada es la de prestación de servicios jurídicos, la renta obtenida por los intereses debió ser declarada en la segunda categoría del impuesto, lo que tampoco fue cumplido en períodos previos ni en el del 2005. Que por lo tanto, resulta acertada la impugnación formulada con sustento en el incumplimiento de las disposiciones de los arts. 80 y 87 inc. b) de la ley del impuesto a las ganancias y arts. 133 y 136 inc. a) de su decreto reglamentario.

X. Que el último de los cargos a examinar está referido a la impugnación de la deducción de la suma de $ 32.000, sobre lo que el recurrente no formuló ningún agravio al respecto, por lo que cabe disponer la confirmación de este cargo.

XI. En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados por el Fisco Nacional, cabe señalar que han sido liquidados conforme con lo dispuesto en el art. 37 de la ley de procedimiento fiscal, y que el recurrente no ha formulado agravios sobre los mismos, por lo que corresponde su confirmación.

XII. Por lo expuesto, voto por confirmar la resolución recurrida en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Martín.

Que en virtud del acuerdo que antecede,

SE RESUELVE:

1. Confirmar la resolución recurrida en todas sus partes, con costas.

2. Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 70.561 (pesos setenta mil quinientos sesenta y uno) por la representación procesal y de $ 176.402 (pesos ciento setenta y seis mil cuatrocientos dos) por el patrocinio letrado, las que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en las etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432.

Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

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

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

Ante mí: Emiliana Milite, secretaria letrada (int.).