

Ganancias. Ingresos no computables. Gastos necesarios para obtenerlos. No deducibles.

PARTE/S: Banco Hipotecario SA (TF 57598025- I) c/ Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo

TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.

SALA: III

FECHA: 30/03/2023

JURISDICCIÓN Nacional

Buenos Aires, de marzo de 2023.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que por sentencia del 21/12/21 el Tribunal Fiscal de la Nación -en adelante, "TFN"- resolvió confirmar la resolución N° 17/2020 (DV DEOA), dictada por la División Determinaciones de Oficio "A" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales, de la AFIP-DGI, con costas.

Para así decidir, luego de describir las posiciones de las partes contendientes, y de mencionar que por auto del 11/12/20 se hizo lugar a la oposición de la prueba planteada por la demandada -auto que, precisó, adquirió firmeza-, señaló que el organismo fiscal determinó de oficio el impuesto a las ganancias, período fiscal 2013, ajuste que - describió- tuvo como antecedente los realizados a la misma contribuyente respecto de los períodos fiscales 2008 a 2012. Destacó que estos últimos fueron apelados por Banco Hipotecario SA -en lo sucesivo, "BH"- ante la misma Sala de ese tribunal, obteniendo para ese entonces sentencia confirmatoria de los ajustes.

Expuso que en todos los casos el ajuste estribó en la no inclusión de los "ingresos no computables" en la liquidación del gravamen.

Destacó que se rechazó el planteo de nulidad articulado por la actora -acusando que el acto administrativo carecía de fundamentación-, al no advertirse la presencia de tal vicio ni de ningún otro.

En cuanto al fondo del asunto, afirmó que, según la posición de BH, el organismo recaudador no analizó correctamente la normativa aplicable al caso, aseverando que los ingresos no computables permiten la plena deducción de los gastos asociados.

Remitiéndose al pronunciamiento dictado por esa misma Sala D -el 19/2/20- en el marco del expediente N° 46.961-I y sus acumulados, expresó que resultaba indiferente el carácter de exenta o no computable de una renta para no considerar los gastos relacionados con ella como gastos necesarios, ya que éstos, para que tengan tal carácter, deben estar destinados a obtener, mantener o conservar réditos gravados, lo que no ocurriría con los réditos no computables.

Invocó y transcribió segmentos del precedente "Banco Mariva SA c/EN-AFIP s/DGI", dictado por esta Sala III el 29/11/18.

Sostuvo que, contrariamente a lo que expone la recurrente, los ingresos no

computables no dan lugar al cómputo de gastos, lo cual surgiría claramente del texto de las normas aplicables al caso.

II. Que contra dicha sentencia se alza la parte actora, interponiendo recurso de apelación el 9/3/22 y expresando sus agravios el 10/3/22, los que fueron contestados por la demandada el 16/5/22. El recurso fue concedido el 21/3/22.

Afirma BH que lo resuelto por el a quo resulta arbitrario, toda vez que no sopesó cuidadosamente los antecedentes involucrados en el caso, haciendo caso omiso a la prueba ofrecida por su parte.

Califica de arbitraria e irrazonable a la labor desarrollada, criticando que la fundamentación del pronunciamiento sea una mera transcripción de la sentencia dictada por la misma Sala de ese tribunal en la causa "Banco Hipotecario SA s/ Recurso de apelación" (Expte N° 46.961-I).

Cuestiona la validez del pronunciamiento apelado, aseverando que en ningún momento el sentenciante aludió a la reciente jurisprudencia sobre la materia en trato.

Manifiesta que el a quo aplicó una norma distinta a la ley de impuesto a las ganancias vigente en el periodo fiscal 2013, la cual no consagraba la plena deducción de los gastos asociados a rentas no computables. Adiciona que omitió analizar las normas aplicables al caso, remitiéndose a un fallo del TFN del año 1970.

Señala que se encuentra afectado su derecho de defensa y que configura una aberración jurídica que el tribunal no considerara los hechos acontecidos en el caso con el cuidado que merece.

Advierte que la sentencia apelada adolece de un error técnico insalvable, toda vez que otorgó idéntico rango a diferentes tipos de ingresos, esto es: ingresos gravadas, no gravadas, exentos y no computables.

Explica que el error estriba en considerar que todos los tipos de rentas que no tributan el impuesto son idénticos, precisando que se pasó por alto lo que expresamente disponía el artículo 64 de la ley del gravamen.

Sostiene que el legislador ponderó que los dividendos percibidos por las sociedades subsidiarias ya tributaron el impuesto a las ganancias, lo que diferencia a este tipo de renta de las exentas o no gravadas, sobre la cual ningún contribuyente ha tributado; esta circunstancia -explica- obliga a identificar cuáles fueron los gastos necesarios para su obtención.

Expone que los dividendos han sido consagrados como "no computables", permitiéndose la deducción plena de los gastos asociados, por la sencilla razón de ser una renta sobre la cual otro sujeto ya tributó el gravamen correspondiente.

Explica que la no computabilidad de este tipo de ganancia se dirige a evitar la doble imposición por un mismo concepto y monto.

Aduce que los ingresos no computables admiten la plena deducción de sus gastos asociados.

En otro orden, destaca que el tribunal de grado no se expidió acerca del planteo introducido por su parte, relativo a un error de cálculo que existiría en la determinación de oficio apelada. Sobre el singular, ofrece prueba pericial contable y acompaña un cálculo de su autoría a los fines de acreditar aquél extremo.

Menciona que la ley privilegia la asignación directa de gastos por sobre su prorrateo, razón por la cual correspondería identificar los gastos asociados a los dividendos o utilidades de certificados de participación, ya que el prorrateo arroja resultados irrazonables, llegando a impugnar gastos que no tienen relación con esa renta.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

III. Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a la recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento", del 29/5/08; "MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986", del 21/5/09; "Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)", del 21/10/10; "CPACF- INC MED (2-III- 11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento", del 18/4/11; "Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 -Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)", del 25/8/11, "Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo", del 7/8/14, "Laham, Alberto Elías c/DGI s/ Recurso directo de organismo externo", del 7/5/15; "Golden Penaut Argentina c/DGI s/Recurso directo de organismo externo", Causa N° 72680/18, del 2/7/19, entre otros).

IV. Que, asimismo, corresponde recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. CSJN, Fallos: 300:985).

Así pues, "...lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)" (cfr. CNACAF, Sala III, "La Lugenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI", Causa N° 27409/2012 del 31/10/12; "Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI", Causa N° 4502/2014 del 29/9/14; "Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI", Causa N° 18124/2016 del 14/9/17; "Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI", Causa N° 83620/2016, del 16/10/18; "Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI", Causa N° 72673/2018, del 7/5/19, entre otros).

V. Que en atención al tenor de la materia que corresponde aquí examinar, se torna conveniente en primer término delimitar los caracteres que presenta el caso.

De acuerdo con las piezas que componen estos actuados, la cual incluye a las actuaciones administrativas digitalizadas que se tienen a la vista, BH es una entidad financiera que tiene por actividad principal prestar "Servicios de la banca central", cerrando sus ejercicios los días 31 de diciembre.

En otra ocasión anterior, habiendo sido la actora fiscalizada en el impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2008 a 2012, el fisco determinó de oficio la materia imponible a través de sendas resoluciones que, apeladas ante el TFN, fueron confirmadas en el marco del ya mencionado expediente N° 46.961-I y sus acumulados. No obstante, de acuerdo con la presentación efectuada por BH el 13/3/23, la Sala I de esta Cámara Nacional de Apelaciones revocó dicho decisorio en la Causa N° 22858/22, in re "Banco Hipotecario SA (TF 46961-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo".

Al respecto se impone destacar que, si bien la materia allí examinada guardaría relación con la presente, los exámenes practicados y los pronunciamientos dictados

en su seno, resultan ajenos a esta litis.

Precisado ello, corresponde sin más reseñar los componentes que presenta esta contienda.

VI. Que el ajuste de autos versa sobre sendos ingresos obtenidos y gastos realizados por la actora en el ejercicio 2013, con impacto en la liquidación del impuesto a las ganancias a su cargo.

Analizados los gastos irrogados, el organismo comprobó que BH dio preeminencia a su "vinculación directa" con los ingresos gravados, no gravados y exentos, recurriendo al "prorratio" sólo cuando ello no resultaba posible.

En este aspecto, al liquidar el gravamen, la firma ajustó en la "Columna 1" los ingresos no computables, los resultados de Tierra del Fuego -ingresos exentos de la sucursal radicada en ese sitio- y los ingresos por préstamos anteriores a la privatización de la entidad, e incluyó en la "Columna 2" los gastos vinculados con las ganancias no gravadas y exentas. De acuerdo con el Informe final de inspección, en este último rubro incluyó los "egresos no deducibles por tratarse de conceptos no admitidos para su deducción" -\$ 282.884,06- y los "egresos no deducibles por prorratio por estar vinculados con productos gravados y exentos" -\$ 10.860.863,87-; valores obtenidos de aplicar un porcentual de ingresos exentos o no gravados del 1,535%.

Específicamente, en la resolución N° 17/2020 (DV DEOA) se lee lo siguiente: ... la responsable determinó para el año 2013 el coeficiente de prorratio en función a los ingresos gravados, utilizando como numerador el total de ellos, es decir la suma de \$ 3.833.603.198,79, y como denominador el monto de \$ 3.893.365.471,55, obtenido como resultado de adicionarle a los ingresos gravados, los ingresos exentos pre-privatizaciones (\$ 59.762.272,76), lo que arrojará un porcentaje de ingresos gravados del 98,47% y de ingresos exentos o no gravados del 1,535%...".

Seguidamente expresó que los denominados "ingresos no computables" -\$ 56.410.931,84- y las "rentas exentas de Tierra del Fuego" -\$ 22.179.033,14- no participaron del prorratio de gastos.

De su lado, la fiscalización observó que BH no había incluido a los ingresos obtenidos de las "participaciones en fideicomisos financieros", por valor de \$ 10.009.732,27, en el cálculo del coeficiente de prorratio de ingresos y gastos. Este punto -se adelanta- conforma el epicentro del ajuste.

Interpretando el fisco nacional que dicho guarismo debería incluirse en el mentado cálculo, al hacerlo de oficio obtuvo un coeficiente de gastos no deducibles de 1,787%, en lugar de 1,535%.

Aplicado el diferencial -0,252%- sobre los mismos gastos comunes a prorratio que había considerado la entidad -\$ 707.403.675,99-, obtuvo por resultado un adicional de gastos impugnables de \$ 1.782.657,26. BH cuestiona este ajuste, sosteniendo -en lo fundamental- que los ingresos de las participaciones en fideicomisos financieros, al revestir la calidad de "no computables" en la determinación de la ganancia neta, no dan lugar a "gastos no deducibles", tal como ocurre con las ganancias exentas o no gravadas.

De conformidad con esta posición, aquellos ingresos no deberían formar parte del cálculo del coeficiente de gastos no deducibles.

VII. Que más allá de los guarismos y cálculos en danza, es del caso destacar que las diferentes posturas que auspician las partes contendientes obedecen a una cuestión conceptual.

Efectivamente, el quid del asunto se centra en conocer si los ingresos no computables provenientes de las participaciones en fideicomisos financieros

obtenidos por BH, deben incorporarse -o no- en el cálculo del coeficiente de gastos deducibles y no deducibles para liquidar el impuesto.

Tal como surge de lo dicho anteriormente, la actora interpreta que no corresponde, mientras que el fisco que sí.

Vale aclarar que más allá de esa divergencia, las partes son contestes en que los ingresos en cuestión se encuentran comprendidos entre los "ingresos no computables" previstos en el artículo 64 de la ley 20.628 (t.o. en 1997).

Ello sentado, recordemos que el artículo 64 de la ley 20.628 (t.o. en 1997, vigente al momento de los hechos), disponía que: Los dividendos... no serán computables por sus beneficiarios para la determinación de su ganancia neta

A los efectos de la determinación de la misma se deducirán -con las limitaciones establecidas en esta ley- todos los gastos necesarios para obtención del beneficio, a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación de este gravamen.

Igual tratamiento tendrán las utilidades que los sujetos comprendidos en los apartados 2, 3, 6 y 7 del inciso a) del artículo 69, distribuyan a sus socios o integrantes. Dicha norma concordaba con el régimen general instituido por el artículo 17 -que establecía: Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga... En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto (párrafo primero y tercero)- y el artículo 80 -que preceptuaba: 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, exentas y/o no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva. Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras- de la ley del gravamen (t.o. 1997).

Por su parte, el artículo 117 (párrafo primero) del decreto 1344/98 disponía 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.

VIII. Que ahora bien, en el plano teórico es sabido que para arribar a la ganancia neta sujeta a impuesto deben deducirse los gastos necesarios para obtenerla, al igual que los direccionados a mantener y conservar su fuente productora. Tal el régimen general.

Como excepción -en lo que aquí incumbe-, no deben deducirse los gastos vinculados con ganancias exentas, no comprendidas (art. 17) o no gravadas (art. 80).

El interrogante lo encontramos en los ingresos no computables, habida cuenta de que no se encuentran mencionados en los preceptos descriptos. Esos ingresos constituyen beneficios que obtiene el sujeto que, por imperativo legal, no se incluyen en la liquidación del impuesto (art. 64).

Tengamos presente que dichos ingresos, por regla general, se encuentran gravados (cfr. art. 45 y conc. de la ley, t.o. 1997), pero, como excepción, no se computan en

la liquidación del gravamen.

A partir de este esquema, el ineludible interrogante que se presenta -y que conforma el objeto de esta litis- es el siguiente: los gastos necesarios para obtener los ingresos no computables ¿son deducibles?

La respuesta es negativa, tal como se demostrará a continuación.

IX. Que no se desconoce que la ley del tributo, al diseñar el sistema de "determinación de la ganancia sujeta a impuesto" alude a los conceptos ganancia bruta, ganancia neta, ganancia gravada, ganancia no gravada, ganancia no comprendida y ganancia exenta; mencionando a la ganancia no computable, aparentemente por separado, al referir puntualmente a determinadas rentas obtenidas por las sociedades de capital.

Visto así el cuadro, no se colige que estas últimas ganancias, al no computarse en la liquidación del gravamen -es decir, al no acrecentar la obligación tributaria-, admitan la deducción de los gastos afrontados para obtenerlas, toda vez que la relación de causalidad que vincula a ambos componente -ingresos y gastos- se encuentra conmovida, al no soportar el contribuyente la carga del impuesto a su respecto.

Es que, en ningún caso serán deducibles los gastos no vinculados con réditos no alcanzados por el impuesto a las ganancias (v. esta Sala, in re "Tetra Pak SA (TF 34349-I) c/DGI", Causa N° 36171/13, del 18/2/14).

Si bien no se desconoce que las ganancias no computables no se encuentran mencionadas expresamente en los artículos 17 y 80 de la ley del gravamen (t.o. n 1997), ni en el artículo 117 del decreto 1344/98, tal circunstancia no le resta impulso a cuanto aquí se decide, habida cuenta de que, según la afianzada jurisprudencia de la Corte Suprema, no siempre es un método recomendable atenerse estrictamente a las palabras, ya que el espíritu que informa las disposiciones es lo que debe determinarse en procura de su aplicación racional, que a la vez que elimine el riesgo de un formalismo paralizante, permita a los jueces superar las posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal y dar pleno efecto a la intención del legislador (cfr. CSJN, Fallos: 319:2678).

A ello se agrega que la interpretación no puede prescindir de las consecuencias que se derivan de cada criterio, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad (cfr. CSJN, Fallos: 302:1284; 303:917; 310:464; 311:1925; 312:156; 320:1962; 323:1406, 3412, 3619; 324:68, 1481, 2107 y 326:2095, entre muchos otros).

Por estas razones, no resultan de recibo los argumentos sostenidos por la apelante en este particular.

X. Que la resolución que aquí se adopta es coincidente con la plasmada por esta misma Sala en la Causa N° 70000/16, in re "Banco Mariva SA c/EN-AFIP s/DGI", del 29/11/18 y por la Sala V de esta Cámara en la Causa N° 2115/21, in re "Swiss Medical SA c/Dirección General Impositiva s/recurso de organismo externo", del 12/8/21.

XI. Que en cuanto al agravio subsidiario presentado por BH, en el cual afirma que el fisco habría incurrido en un error de cálculo al determinar de oficio el gravamen, destacando que correspondería identificar los gastos vinculados con las ganancias no computables en lugar de prorratarlos, no merece acogida favorable.

Ello así, por cuanto no se advierte que la ecuación practicada ni su resultado alcancen el calificativo de irrazonable que acusa la recurrente.

Por lo demás, en cuanto a la prueba pericial contable que la actora ofrece en esta instancia de alzada, si bien es acertado que en su oportunidad el TFN rechazó dicho

medio probatorio, también lo es que la interesada consintió dicho auto al no articular el resorte procesal del que disponía para intentar su conversión (v. Reglamento de procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, art. 71); ello, claro está, sella la suerte de la pretensión.

Sobre el particular, calificada doctrina tiene dicho que frente a la facultad del vocal del TFN acerca de la admisión de las pruebas, la parte afectada por alguna denegatoria tiene como recurso el de reposición, que será condición para luego producir ante la instancia de la Cámara la prueba que se le hubiere denegado... (Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine Camila "Procedimiento Tributario y de la seguridad social", Lexis Nexis, 2006, pág. 793); caso contrario, la producción de la prueba ante la Cámara no resultara procedente, atento al principio procesal de preclusión (cfr. CNACAF, Sala II, in re "Castillo, Carlos y Sbiglio Irma SH (TF 15532-I) c/Dirección General Impositiva", Causa N° 31195/99, del 22/2/00; in re "Chubb Argentina de Seguros (TF 31.134-I) c/Dirección General Impositiva", Causa N° 46259/12, del 28/2/13).

En consonancia con ello, cabe destacar que es derivación y exigencia del principio de preclusión consagrado en el artículo 155 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, el de eventualidad, que exige el aprovechamiento integral en cada instancia procesal de las defensas que se pretenden hacer valer (cfr. CSJN, "Unitan SA c/ Formosa, Provincia de s/ daño temido", del 15/4/93; "Dimensión Integral de Radiodifusión SRL c/ San Luis, Provincia de" y "Yacimientos Petrolíferos Fiscales c/ Mendoza, Provincia de", ambas del 14/1/4 y "Obra Social para la Actividad Docente (OSPLAD) c/Salta, Provincia de s/ejecución fiscal", del 11/8/15).

Por todo lo expuesto en esta parcela, no resulta atendible el agravio presentado en subsidio por la recurrente.

En virtud de todo lo expuesto, SE RESUELVE:

Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada por los fundamentos aquí expuestos, con costas.

En orden a las apelaciones interpuestas por ambas partes contra la regulación de honorarios practicada por el a quo en el punto resolutive 2° de la sentencia del 21/12/21, teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del asunto debatido en autos, al igual que la calidad y eficacia de la tarea profesional y la etapa cumplida, SE ELEVAN los emolumentos correspondientes a la dirección letrada y representación del fisco nacional a la suma de doscientos setenta y dos mil novecientos quince, con 73/100 centavos -\$ 272.915,73-, equivalente a 21,87 UMA (arts. 16, 19, 20 y 21 de la ley 27.423y Acord. CSJN N° 3/23).

Asimismo, con fundamento en pautas análogas a las enunciadas y considerando, además, el resultado del recurso, SE ESTABLECEN los emolumentos correspondientes a la dirección letrada y representación del fisco nacional, por las tareas cumplidas en la Alzada, en la suma de pesos ochenta y un mil ochocientos sesenta y dos con 24/100 centavos -\$ 81.862,24-, equivalente a 6,56 UMA (arts. 30 de la ley 27.423y Acord. CSJN N° 3/23).

Hágase saber que, en caso de que los profesionales beneficiarios acrediten -en la instancia anterior- su condición de responsable inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el

sitio web <http://www.cij.gov.ar/>.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

CARLOS MANUEL GRECCO>