



"MACCHIAVELLO, SILVIA ADRIANA"

(Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B" 16 de diciembre de 2005)

Buenos Aires, diciembre 16 de 2005

Considerando:

I. Que, a fs. 14/22 se presenta el apoderado del contribuyente a efectos de interponer recurso de apelación contra el acto de fecha 8 de abril de 2003 dictado por la Jefatura de la División Determinaciones de Oficio de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III, mediante el cual se impugna la determinación de oficio presentada por el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2000, disminuyéndose el saldo a favor de la apelante.

Que, en el caso de autos, la controversia resulta de la impugnación fiscal de la deducción que la actora realizó de sus ganancias de la cuarta categoría, correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales pagado en la proporción correspondiente a las participaciones societarias en las empresas Temis Lostaló S.A. y Droguería del Sud S.A. Como resultado de dicha impugnación se incrementa el resultado neto de fuente argentina, originando una reducción del saldo a favor del apelante.

Que, explica el recurrente que se parte de la errónea premisa consistente en asimilar el carácter de exento al de no computable con relación a los dividendos, lo que, a su juicio, no encuentra sustento legal en la ley del impuesto.

Que, seguidamente, niega que los criterios vertidos en el Dictamen N° 13/96 (D.A.T.) en ocasión de un reintegro impositivo, sean de aplicación a la especie y, por otra parte, que haya realizado una interpretación errónea de las actuaciones 1387/96 y 671/96 que citara en su defensa. Asimismo, niega la aplicación en autos del precedente Santa Marta S.A., emitido por la sala C de este Tribunal en fecha 30/10/70.



Que, con posterioridad, se adentra a exponer las razones que, a su juicio, justifican la deducibilidad en ganancias del Impuesto sobre los Bienes Personales pagado sobre las participaciones societarias. Para ello, sostiene que el legislador estructuró el sistema de imposición sobre las rentas accionarias de forma de evitar la doble imposición, a efectos de que las mismas no sean alcanzadas en el resultado societario y bajo la forma de dividendo distribuido al accionista, siendo que por tal motivo el legislador creó la categoría de no computable.

Que, agrega que ésta es la idea que subyace a la reforma de la ley 24.073, donde los dividendos fueron mantenidos como renta gravada de la segunda categoría aunque fueran liberados de la retención con carácter de pago único y definitivo que disponía el último párrafo del art. 65, inc. g), de la ley.

Que, de esta forma, concluye que la voluntad del legislador no fue eximir a los dividendos, ya que para eso le hubiera bastado incorporar un inciso al art. 20 de la ley, sino que creó una particular categoría de "no computable" a los efectos de la conformación de la base imponible, teniendo en mira que los mismos resultan alcanzados en un momento anterior a la distribución a los accionistas. Así, aclara que la categorización de no computable tuvo, además, el objeto de permitir simultáneamente la deducción de los gastos necesarios incurridos para su obtención, por lo que el art. 46 de la ley del impuesto no proyecta consecuencia alguna sobre la posibilidad de deducir el Impuesto a los Bienes Personales en la proporción de las participaciones accionarias, más aún, posibilidad que viene refrendada por el segundo párrafo del art. 64 de la misma ley.

Que, agrega que una correcta interpretación del principio de causalidad también conduce a la deducibilidad efectuada, ya que excluir del cómputo de la base imponible a los dividendos no impide considerarlos gravados a los demás efectos del tributo, como ser la deducibilidad de los gastos necesarios para mantener y/o conservar la fuente productora de tal renta como son las participaciones sociales, aclarando que si ello determina un quebranto en la segunda categoría de renta, éste debe ser compensable en el mismo ejercicio con resultados positivos de otras categorías.



Que, concluye que la deducción del impuesto patrimonial sobre participaciones societarias está justificada por la gravabilidad de estas últimas en cabeza de la sociedad que paga los dividendos sobre la base de los resultados de la misma. De esta forma, afirma que se aprecia cómo la renta originada por la tenencia accionaria sí tributó el Impuesto a las Ganancias, citando el art. 45 de la ley. Formula reserva de caso federal.

II. Que, a fs. 30/34 se presenta el Fisco Nacional por medio de apoderado, contestando el recurso interpuesto y solicitando la confirmación del acto por los motivos que allí expone.

Que, precisa que la contribuyente dedujo el impuesto pagado de los ingresos de cuarta categoría. Cita en apoyo de su tesis el tercer párrafo del art. 17 de la ley, el art. 46 y el 80 el mismo cuerpo normativo. Señala que no puede admitirse que una renta no computable en el impuesto pueda dar lugar a quebrantos computables, ya que, entiende, el legislador no previó que el cómputo del costo pueda ser efectuado tanto por la sociedad como por el accionista, donde éste último no ha tenido Impuesto a las Ganancias originado en rentas provenientes de las acciones, mencionando el caso anormal que se daría si el contribuyente poseyere sólo rentas derivadas de dividendos. Reserva caso federal.

III. Que, según resolución que obra a fs. 132, el Tribunal en Pleno dispuso la acumulación a la presente causa de los Exptes. Nros. 21.542-I, 21.543-I, 21.544-I y 21.682-I, todos con distinta carátula pero igual controversia, habida cuenta de que en los mismos, al igual que en el presente caso, se discuten las determinaciones de oficio efectuadas a las Sras. Marcela Silvia Macchiavello, María Luisa Clotilde Macchiavello y Lucía Irene Macchiavello, respecto del Impuesto a las Ganancias —período fiscal 2000— como consecuencia del criterio fiscal de impugnar la deducción sobre el total de ingresos de cuarta categoría del Impuesto sobre los Bienes Personales determinado por el mismo período, en la proporción correspondiente a las participaciones societarias de cada una de las contribuyentes en las firmas Droguería del Sud S.A. y Laboratorios Temis Lostaló S.A., resultando



idénticas las cuestiones planteadas por las partes en los respectivos escritos de apelación y de responde.

IV. Que, en primer término, corresponde señalar que la actora no expresa agravios relativos al impugnación de deducibilidad de sumas consignadas pertenecientes a aportes y contribuciones del régimen de autónomos, por lo que corresponde declarar desierto el recurso a este respecto y proceder a su confirmación, con costas.

V. Que, reseñando la doctrina jurisprudencial a la fecha cabe citar sendos pronunciamientos de la sala D, de fecha 16/7/04 in re "Reynoso" con contenidos que presentan cierta analogía pero no identidad. En el voto de la doctora Gramajo el fundamento estriba en que el Título II de la Ley de Impuesto a las Ganancias se refiere a las Deducciones que admite para arribar a la ganancia neta sujeta a imposición de acuerdo a lo dispuesto por su art. 17. A su vez, el art. 82 prescribe que de las cuatro categorías del gravamen y con las limitaciones de la ley se pueden deducir "...a) los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias.". Cabe aclarar que la limitación que impone la ley para que la deducción de gastos proceda, proviene de su art. 80 que establece que los mismos deben ser 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...". Que sobre esta cuestión resulta ilustrativo, aunque no vinculante, el Dictamen N° 55/02 emitido el 31 de mayo de 2002 por La Dirección de Asesoría Técnica de la Dirección General Impositiva (Boletín Impositivo de la Administración Federal de Ingresos Públicos N° 64), que reitera anteriores en los que dicha asesoría concluyó que: "...en la medida que los bienes alcanzados por el Impuesto sobre los Bienes Personales", "...estén afectados a la producción de ganancias gravadas, darán lugar a la deducción de la parte del impuesto que recaiga sobre dichos bienes de acuerdo con lo previsto en el art. 82, inc. a), de la Ley de Impuesto a las Ganancias.", así como también reiteró que el impuesto en cuestión: "...será deducible, como gasto administrativo para la determinación de la ganancia neta del sujeto pasivo, en la proporción correspondiente a los bienes productores de la renta."



Que, "Al respecto, no existe impedimento legal alguno, ya que la limitación que dispone el art. 88, inc. d), está referida a la prohibición de deducir de las ganancias brutas el propio impuesto a dichas rentas y cualquier impuesto sobre terrenos baldíos y campos que no se exploten, o lo que es lo mismo, que no generen actividades gravadas. Es decir, que el propio organismo fiscal que hoy impugna la deducción que por tal concepto efectuara el recurrente, a través de varios dictámenes ha reconocido la deducibilidad del impuesto sobre los bienes personales del de ganancias siempre que el bien sobre el que se tributa aquél esté afectado a la producción de ganancias gravadas, lo que surge de la propia resolución apelada.

Que, como consecuencia de lo expuesto, también le asiste razón al recurrente cuando deduce los intereses del impuesto sobre los bienes personales, ya que los mismos son accesorios del gravamen principal, debiendo correr la misma suerte en cuanto a la deducción."

Que, por su parte, el Doctor Brodsky arribó a idéntica conclusión con los siguientes fundamentos: "Los arts. 17 y 80 de la ley del impuesto a las ganancias prevén la deducción de los gastos necesarios para obtener la ganancia o en su caso mantener o conservar la fuente, cuya deducción sea admitida por esa ley y en la forma que ella disponga. A su vez, el inc. a) del art. 82 establece que de las ganancias de la primera, segunda, tercera y cuarta categoría, y con las limitaciones previstas en la ley, también se podrán deducir: "a) Los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias". Que en la medida que los bienes alcanzados por el impuesto sobre los bienes personales estén afectados a la producción de ganancias gravadas, darán lugar a la deducción del impuesto que recaiga sobre dichos bienes de acuerdo con lo previsto en el inc. a) del art. 82 citado y, ello porque constituye un gasto necesario para el mantenimiento y permanencia, en tanto se verifique la relación de causalidad exigida por el art. 80 de la ley del impuesto a las ganancias. Que así también lo ha sostenido recientemente la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP al emitir con fecha 31/5/2002 el Dictamen N° 55/02 en el que se sostiene que: "... si los bienes que producen rentas gravadas por el impuesto a las ganancias, la parte proporcional del impuesto sobre los bienes personales que el titular de dichos bienes haya ingresado, puede ser deducida como gasto en el primero de los gravámenes". No obstante, no puede



dejar de reconocerse que esta interpretación es contradictoria de la disposición legal que no admite deducir el propio impuesto a la renta (art. 88, inc. d), de acuerdo con la teoría de un sector importante de la doctrina tributaria, citada por Litvak y Gebhardt ("El Impuesto sobre los Bienes Personales" Ed. Errepar — Bs. Aires, 2003, pág. 29 y sigtes.), que participa del criterio que considerando al impuesto sobre el patrimonio como una exteriorización de capacidad contributiva, deviene en suplemento del impuesto a la renta, o complemento de su progresividad y también como gravamen a la renta potencial en lugar de la renta efectiva (Cosciani, Kaldor, Ross, Breña Cruz, Tanabe, García Martín, etc.). Pero lo cierto es que en nuestro país el impuesto sobre el patrimonio ha sido concebido como un tributo autónomo con reglas propias, lo que lo convierte en un gravamen principal, que además es anual, ordinario, no sustitutivo y con rasgos de progresividad por la existencia de dos tasas (0,50% y 0,75%); atributos ellos que le confieren la característica de gravamen real y no personal, aspecto que se ha manifestado con total vigencia a partir de la reforma introducida por la ley 25.585 (B.O. 15/5/2002), por lo que su tratamiento no debe ser otro que el que corresponde a un gasto necesario para obtener y mantener ganancias. Vale decir que todo el impuesto sobre los bienes personales es susceptible de ser deducido y no solamente la parte proporcional de dicho tributo que alcance a ciertos bienes, por el hecho de que ellos son productores directos de renta. Ello es consecuencia de la universalidad del patrimonio de cada contribuyente del impuesto, integrado por activo y pasivo, y desde el momento que las "Deudas" del titular no son computables —por definición legal, salvo la excepción referida a la casa-habitación—, es indudable que todo el capítulo de los "Bienes" se constituye en garantía del eventual pasivo que pueda existir y, en consecuencia, resulta arbitrario computar solamente aquella porción del impuesto que se adscribe a bienes determinados, cuando todos ellos son productores de rentas y tienen ese origen, porque en definitiva, no son más que la parte no consumida de ganancias anteriores. Que en este caso se verifica la relación de causalidad exigida por el art. 80 de la ley del gravamen, por lo que corresponde revocar lo decidido en este aspecto por el juez administrativo en la resolución recurrida, con relación al impuesto sobre los bienes personales y sus intereses."



Que, como se ve, el voto antes citado introduce la tesis de la deducción total del impuesto; sin proporcionarla a las rentas gravadas, recurriendo para ello al concepto de la universalidad del patrimonio del contribuyente.

VI. Que, ello así, corresponde anticipar que no se comparten los fallos antes citados.

Que, conforme surge del art. 45 de la ley 20.628, los dividendos son para su accionistas rentas de segunda categoría. Asimismo; atento lo dispuesto por el art. 46, esa renta no será incorporada por sus beneficiarios en la determinación de la ganancia neta sobre la que habrá de tributar.

Que, el art. 80 del mismo cuerpo legal establece que los gastos deducibles son aquellos efectuados para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada por ese impuesto.

Que, si bien desde un plano técnico de política tributaria cabe aceptar que los términos "exención" y "no cómputo" pueden encontrar acepciones o interpretaciones divergentes, en el caso operan con matices claramente análogos, al menos en lo que refiere a la imposibilidad de deducir como gasto una erogación que se relaciona con títulos accionarios que dan origen a una renta que no cabe tener en consideración o no está comprendida en la determinación de la ganancia gravada en el impuesto discutido (cfr. art. 17 tercer párrafo de la ley) desde la óptica de su receptor.

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

Que, a mayor abundamiento y en condiciones normativas distintas, cuando sea eliminado el art. 46 o se arbitren otros mecanismos para la conjugación de las rentas societarias con las personales de sus accionistas, distintos a los vigentes en el período fiscal en discusión, la tesis de los apelantes sólo podría ser admitida,



dentro de la segunda categoría y no de la cuarta como en el caso, (cfr. art. 45 de la ley).

Que, la tesis esbozada en el sentido de que es una renta gravada, aunque tributada por la sociedad, es formalmente correcta, y de la que se arriba, igualmente, a la solución antes propugnada. Ello es así, en tanto es preciso satisfacer el requisito de apareamiento de ingresos gravados con gastos deducibles.

Que, por tanto, 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.

Que, como puede verse en el ordenamiento del gravamen existe normativa indiscutible en la ley del Impuesto a las Ganancias según la cual, para que un gasto o una deducción sea admitida, se exige que guarde vinculación directa con la obtención de ganancias gravadas. En otros términos, los gastos cuya deducción admite la ley deben guardar relación de causalidad con las ganancias gravadas o computables a los efectos de la conformación de la base. "De la economía propia del impuesto a las ganancias dimana el principio de pertenencia de las deducciones a la fuente productora de la renta gravada" (TFN, sala A, 14/4/1998, "Supermercados Acassuso S.C.A." s/recurso apelación); "por lo que dichos gastos deben responder al principio de la pertenencia de las deducciones a la fuente productora de las rentas gravadas y guardar relación directa con éstas" (cfr. esta sala in re "Belgrano Day School", 29/10/2003), entre muchos otros.



Que, pretender lo contrario implicaría torcer la voluntad del legislador, quien quiso que sólo se dedujeran los impuestos que gravan bienes afectados a la obtención de ganancias gravadas. Una clara expresión de ello resulta la prohibición del art. 88, inc. d), de la ley, en cuanto dispone, en forma indubitable: "No serán deducibles, sin distinción de categorías:...d)...cualquier impuesto sobre terrenos baldíos y campos que no se exploten".

Que, tampoco encuentra respaldo legal para la deducción en el art. 82, inc. a), en tanto dicho artículo prescribe deducciones especiales "con las limitaciones de esta ley", disposición que, sin dudas, debe ser cohonestada con el resto del ordenamiento del tributo. Por lo expuesto, queda claro que "las limitaciones de esta ley", son sin duda los claros principios y postulados generales que al respecto contienen los arts. 17 y 80 antes reseñados, por lo que el inc. a) del art. 82 sólo puede ser interpretado en el sentido de que se refiere a los impuestos que recaen sobre bienes que producen ganancia o que entra en consideración o es computable en el gravamen para el sujeto pasivo, según sea la terminología utilizada.

Que, en conclusión, el Impuesto sobre los Bienes Personales sólo habrá de resultar deducible del Impuesto a las Ganancias en virtud de lo establecido por los arts. 17, 80 —primer párrafo— y 82 —inc. a)— de la ley del Impuesto a las Ganancias, cuando se relacione, en la medida porcentual correspondiente, con bienes que produzcan ganancias gravadas.

Que, por último, cabe acotar que tampoco se aprecia con nitidez que el pago del Impuesto sobre los Bienes Personales resulte una erogación necesaria para mantener o conservar las acciones en tanto fuente productora de renta.

Que, por todas las consideraciones expuestas, se resuelve: Confirmar los actos apelados, costas por su orden atento la existencia de jurisprudencia controvertida y la complejidad de la cuestión.

Agustín Torres — Juan P. Castro — Carlos A. Porta ♠