



emolumentos de los letrados intervinientes. IV.- Que, en sus agravios, la parte actora señala que la actividad de su empresa consiste en la elaboración de productos farmacéuticos a partir de tráqueas y/o cartílagos de vacunos y aves, para su posterior venta en el mercado local y, mayormente, al exterior. El proceso de elaboración se lleva a cabo sobre la base de materias primas importadas que la empresa obtiene de proveedores en el exterior, a través de la intermediación del señor Luis Carlos Basso. Sostiene que esas tareas de intermediación son realizadas íntegramente en el exterior y no implican asesoramiento técnico, ni transferencia de conocimiento alguno. Además, señala que el hecho de que su parte haya obtenido un beneficio a partir de los servicios de intermediación prestados por el señor Basso, no implica la existencia de ?asistencia técnica? ni de ?asesoramiento? en los términos del Dictamen DAT nro. 69/96, del cual surge que dicho concepto comprende todas aquellas prestaciones que signifiquen la transmisión por cualquier medio (dictamen escrito, consejo oral, plano, especificaciones, etc.) de conocimientos científicos y/o empíricos, elaborados especialmente o adquiridos con anterioridad, que constituyan antecedentes temporales inmediatos de la realización de actividades económicas en nuestro país. En consecuencia, afirma que la renta obtenida por el señor Luis Carlos Basso es de fuente extranjera y que el ajuste realizado por el Fisco, en razón de que su parte le habría omitido retener los importes correspondientes al Impuesto a las Ganancias de los pagos percibidos en calidad de beneficiario del exterior, debe ser revocado. Con respecto a los gastos realizados por el señor Basso con la tarjeta de crédito corporativa de la empresa, señala que responden a estadías de hotel, pasajes de avión, comidas y alquileres de automóviles, realizados en lugares donde se produjeron contactos con potenciales proveedores de insumos y materias primas importadas. Sostiene que en las actuaciones se ha demostrado el vínculo existente entre el señor Basso y la empresa actora, y que ni el Fisco Nacional ni el Tribunal Fiscal, han cuestionado la veracidad o cuantía de los gastos. Además, destaca que del artículo 87, inciso e), de la ley del Impuesto a las Ganancias, y el 116 de su Decreto Reglamentario, surge que los gastos realizados en el exterior serán deducibles, siempre y cuando sean justos y razonables. Además, entiende que lo resuelto por el Tribunal Fiscal resulta contradictorio, pues considera que los servicios prestados en el exterior resultaron en un beneficio económico para su parte, pero al mismo tiempo niega que los gastos realizados por aquél en el exterior tengan vinculación con la obtención las ganancias de fuente argentina, gravadas por el impuesto. En otro orden de ideas, sostiene que el ajuste realizado respecto de los gastos del Presidente de la firma y su familia debe ser revocado, pues la empresa se hizo cargo de ellos en virtud del carácter de director ?expatriado?, es decir, de ciudadano extranjero que reside en un país que no es el de su nacionalidad, y fueron computados como una mayor retribución por su desempeño en ese cargo. Señala que, por ello, y en el entendimiento de que tales gastos configuraban para el señor Postaire una ganancia gravada correspondiente a la cuarta categoría del impuesto, la empresa hizo las retenciones correspondientes, que fueron oportunamente ingresadas al Fisco, y deducidas como gasto en la determinación del impuesto del ejercicio de la sociedad actora. Por último, se agravia respecto de la procedencia de los intereses resarcitorios, por considerar que la demora no le es imputable a su parte debido a las características y complejidad de la cuestión debatida; así como de la multa aplicada, por considerar que en las actuaciones no se ha probado la presencia del elemento subjetivo que permita tener por configurada la infracción. V.- Que, el Fisco Nacional, por su parte, se agravia de lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto revocó el ajuste realizado en la instancia administrativa con respecto a los pasivos originados en los pagos a proveedores del exterior, pues considera que los mismos no debieron haber sido imputados al ejercicio correspondiente al año 1998, pues del artículo 18, último párrafo, de la ley del Impuesto a las Ganancias, surge que las erogaciones realizadas por una empresa local de capital extranjero en favor de otra empresa radicada en el extranjero, que tenga una participación directa o indirecta en la primera, deben ser imputados al ejercicio en el que se hubiesen ?percibido?. En tal sentido, señala que la venta de bienes producidos por la empresa en el territorio nacional generó ganancias de fuente argentina, y que, tal como lo señala el voto de la minoría, al cierre del ejercicio de 1998 los pasivos contraídos en exterior aún no habían sido pagados en los términos del artículo 18, por lo que a su entender correspondía confirmar el ajuste fiscal. VI.- Que, en primer término, resulta conveniente recordar los fundamentos expuestos por la autoridad fiscal en las resoluciones impugnadas, a los fines de considerar los ajustes cuestionados. En tal sentido, por medio de la Resolución 421/04, el Jefe de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo sostuvo que las tareas desarrolladas por el señor Luis Carlos Basso, no residente a los fines del impuesto a las ganancias, habían generado rentas de fuerte argentina, y, en tales condiciones, la actora había omitido obrar como agente de retención de un sujeto beneficiario del exterior. Destacó que, de conformidad con el artículo 12 de la ley del gravamen, los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole desde el exterior, son considerados renta de fuente argentina. Sostuvo que, en el caso, las tareas del señor Basso eran realizadas de forma recurrente y formaban parte de las actividades de la empresa actora, pues el producto de su labor se traducían concretamente en la realización de hechos económicos en el territorio nacional. Por tales motivos, concluyó que la actividad desarrollada se hallaba vinculada y tenía incidencia en las ganancias de fuente argentina obtenida por Rovafarm Argentina S.A. Además, por medio de la Resolución 422/04, el Jefe de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo sostuvo que no se había cuestionado la deducción de los gastos vinculados con la

compra de materias primas en el exterior, sino su imputación al balance correspondiente al ejercicio 1998. Recordó que las ganancias producidas por la empresa actora son de fuente argentina, y que del artículo 18, último párrafo, de la ley del Impuesto a las Ganancias, surge que dichos gastos solo se podrán imputar cuando se paguen o se configure alguno de los supuestos previstos en el sexto párrafo de ese artículo, o, en su defecto, si alguna de esas circunstancias se configurara dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada respectiva, en el año fiscal en que se hubiese devengado el gasto. Destacó que, en el caso, los gastos devengados por el concepto indicado no habían sido cancelados en el ejercicio correspondiente al año 1998. Por otra parte, y con respecto a la impugnación de los gastos realizados por el señor Luis Carlos Basso, el Fisco sostuvo que la actora no había podido demostrar mediante mandato, poderes u otros elementos debidamente certificados que permitieran determinar la naturaleza y extensión del vínculo entre ambos, e imputarlos a la actividad de la empresa. Por otra parte, y respecto de los gastos realizados por el señor Didier Alain Postaire correspondientes a pasajes aéreos para él y su familia, sostuvo que de conformidad con el artículo 88, inciso a), de la ley del Impuesto, no resultan deducibles los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, con la salvedad establecida en los artículos 22 y 23 de esa ley, y además, de las declaraciones juradas aportadas por la empresa, no surgía quien había sido el sujeto cuyos ingresos había sido objeto de la retención, ni surgía que esa pretendida mayor retribución hubiera resultado en ganancias gravadas para el señor Postaire.

VII.- Que, en primer lugar, con respecto al ajuste realizado a Rovafarm Argentina S.A. por no haber actuado como agente de retención del beneficiario del exterior en los términos del artículo 91 y subsiguientes de la ley del Impuesto a las Ganancias, cabe recordar que del "Convenio para evitar la Doble Imposición" suscripto por la República Argentina y la República Federativa del Brasil, y su protocolo aclaratorio, ratificado por ley 22.675, surge que con respecto a la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, científica, administrativa o similares, serán aplicables las prescripciones del artículo 12 del Convenio, es decir, el artículo relativo a "regalías". Allí, se establece que "las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, tales regalías pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procede y de acuerdo con la legislación de este Estado".

VIII.- Que, sentado ello, corresponde verificar si los servicios prestados por la firma Basso Asesoría Comercial Ltda. constituyen, o no, "asesoramiento técnico", a los efectos de determinar la aplicabilidad del artículo 12 del Convenio referido. Al respecto, cabe destacar que en la definición dada por el INTI en la Resolución 13/1987 (BO del 18/05/1987) respecto del artículo 93, inciso a), apartado 1º, de la ley del impuesto se señala que el término "asesoramiento técnico" comprende a aquellos servicios de asistencia técnica ingeniería o consultoría brindados conforme a las reglas del arte, que se cumplan bajo la forma de locación de obra intelectual o locación de servicios, se paguen en forma proporcional a la duración o monto del trabajo realizado, y en los que el proveedor asuma una obligación de brindar prestaciones específicas determinadas (cfr. esta Sala, en causa "Austral Líneas Aéreas (Cielos del Sur S.A.) c. D.G.I.", del 2 de junio de 2009). Asimismo, se ha señalado que por asistencia o asesoramiento debe entenderse toda prestación que signifique la transmisión por cualquier medio (dictamen escrito, consejo oral, planos, especificaciones, etc.) de conocimientos científicos y/o empíricos, elaborados especialmente o adquiridos con anterioridad, siempre que sean antecedente temporal mediato o inmediato de la realización de actividades o actos económicos en nuestro país, en función de las cuales se elaboran o transmitan (cfr. Reig - Gebhardt - Malvitano, Impuesto a las Ganancias, Errepar, Buenos Aires, 2010, pág. 118). Asimismo, se ha expresado que no constituye asesoramiento la realización de una tarea material, o la ejecución de las acciones recomendadas (cfr. Raimundi - Atchabahian: El Impuesto a las Ganancias, La Ley, Buenos Aires 2007, pág. 153).

IX.- Que, con respecto a las transferencias realizadas por la empresa actora a la firma Basso Asesoría Comercial Ltda., radicada en Brasil, destinadas al señor Luis Carlos Basso, cabe destacar que no se encuentra controvertido que esa empresa es un sujeto no residente, a los fines del Impuesto a las Ganancias, y que las tareas o servicios que presta, es decir, la búsqueda de nuevos proveedores de materias primas para la empresa actora, se realizan íntegramente fuera del territorio nacional (ver Dictamen 984/04 del Jefe de la Sección Dictámenes - División Regional Palermo a fs. 78, del expte. administrativo O.I 20025/5 - Impuesto a las Ganancias - Beneficiarios del Exterior, agregado). Ahora bien, de las constancias agregadas a las actuaciones administrativas no surge que los servicios retribuidos a la firma Basso Asesoría Comercial Ltda. hayan implicado una transferencia de conocimientos o la elaboración de algún tipo de dictamen o recomendación a los efectos de adquirir las materias primas importadas por la actora. En efecto, de la documentación agregada, concretamente de las copias de los "fax" y conocimientos de embarque agregados a fs. 49/75 surge que el señor Basso actuaba como un intermediario de la empresa Rovafarm Argentina S.A. en Brasil, a los fines de que esta pudiera adquirir, en el exterior, la materia prima necesaria para la elaboración de los productos en el territorio nacional (cfr. fs. 528/554, expte. administrativo O.I 20025/5 - Impuesto a las Ganancias, agregado), y que esas tareas no constituyen supuestos de "asistencia técnica o asesoramiento", a los efectos de determinar la fuente de la renta generada por la actividad de la firma Basso Asesoría Comercial Ltda., tal como lo sostiene el Fisco Nacional, en los términos del artículo 12 de la ley del Impuesto a las Ganancias. En tal sentido, teniendo en cuenta que la actividad desarrollada por la empresa Basso Asesoría Comercial Ltda. no

configura ?asistencia técnica o asesoramiento?, las pagos que se le realizaron constituyen ganancia de fuente extranjera que no deben ser subsumidos en el supuesto previsto en el artículo 12 del Convenio de Doble Imposición al que se hizo referencia, sino considerados como ?beneficios de las empresas?, es decir, en los términos del artículo 7 de ese Convenio. En esta norma se establece que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese mismo Estado (en el caso, la República Federativa de Brasil), excepto que la empresa lleve a cabo negocios en otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en éste; circunstancia que no ha sido invocada ni probada por el Fisco Nacional. Por lo demás, cabe destacar que la propia Dirección de Asesoría Técnica de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en el Dictamen DAT nro. 79/2007, emitido a raíz de una consulta vinculante en los términos de la Resolución 1948/05, ha concluido en el marco de un contrato de agencia celebrado por una empresa nacional con una sociedad no residente con sede comercial en Hong Kong, cuya actividad se desarrollaría exclusivamente en el exterior, y que consistiría básicamente en relacionar comercialmente a la firma consultante con productores o exportadores que estén presentes de manera sólida en el mercado internacional, que las comisiones pagadas por esa actividad no involucran la generación de beneficios atribuibles de fuente argentina, y en su totalidad revisten el carácter de rentas de fuente extranjera. Asimismo, se recordó que ?en el Dictamen N° 46/99 (DAT), se concluyó que "...las sumas abonadas en concepto de comisiones previstas por el contrato en cuestión, a una firma radicada en el exterior, como retribución de las prestaciones de servicios desarrollados fuera del territorio de la República Argentina, no se encuentran incluidas en el ámbito del gravamen". Ello, en función de que la fuente productora del beneficio -la actividad desarrollada por el locador- se halla situada fuera de los límites de la República Argentina, encontrándose ausente el nexo territorial que permita vincular la sustancia gravable con la potestad de imposición del Estado argentino. Dicho criterio coincide con lo expresado en el Dictamen N° 47/74 (D.A.T. y J.) en cuanto a la determinación de la fuente "...decide la cuestión de hecho de que la misma sea cumplida o no dentro de nuestro país, pues tal como se dijo en el Dictamen N° 117/72 (D.A.T. y J.) ...con relación al artículo 6°..." de la Ley de Impuesto a los Réditos -actual artículo 5° de la Ley N° 20.628 "...el único factor que determina la fuente del rédito derivado del trabajo personal, realizado en forma independiente o en relación de dependencia, es el lugar donde este último se haya efectuado, criterio que está dentro del sistema adoptado por la ley, o sea el sustentado por el principio de territorialidad en oposición al del domicilio", concepto que también prima...en lo concerniente a la realización de cualquier tipo de actividades comerciales", y que, "...al tener su origen las comisiones abonadas..., en actividades personales o comerciales realizadas íntegramente fuera del país, las mismas representan beneficios de fuente extranjera en manos de sus titulares". Por lo motivos expuestos, corresponde revocar el ajuste realizado a la firma Rovafarm Argentina S.A en los artículos 1° y 2° de la Resolución 421/04 en concepto de Impuesto a las Ganancias - Beneficiarios de Exterior - Agente de Retención, y, en consecuencia, dejar sin efecto la multa aplicada en los términos del artículo 45 de la ley 11.683. X.- Que, con respecto a los agravios del Fisco Nacional, cabe señalar que ellos no contienen una crítica concreta y razonada de los fundamentos de la sentencia apelada, en la medida en que no se hace cargo de lo expresado por el Tribunal Fiscal en el sentido de que las importaciones de materias primas, para los sujetos que las exportan desde el exterior, constituyen ganancias de fuente extranjera. Al respecto, cabe recordar que en el artículo 18, de la ley del Impuesto a las Ganancias, según el texto vigente en el año 1998 (cfr decreto 649/97), en su parte pertinente establecía que, "...tratándose de erogaciones efectuadas por empresas locales de capital extranjero que resulten ganancias gravadas de fuente argentina para una sociedad, persona o grupo de personas del extranjero que participe, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, o para otra empresa o establecimiento del exterior en cuyo capital participe, directa o indirectamente, aquella sociedad, persona o grupo de personas, o la propia empresa local que efectúa las erogaciones, la imputación al balance impositivo sólo podrá efectuarse cuando se paguen o configure alguno de los casos previstos en el sexto párrafo de este artículo o, en su defecto, si alguna de las circunstancias mencionadas se configurara dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada del año fiscal en que se haya devengado la respectiva erogación?. En tal sentido, para poder imputar al balance impositivo los gastos realizados por las empresas locales de capital extranjero en favor de aquellas empresas extranjeras que tengan participación directa o indirecta en aquellas, es necesario que tales pagos efectivamente se hayan realizado, o se cumplan las condiciones dispuestas en el artículo 18 antes del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada del año fiscal en que se haya devengado la respectiva erogación y, además, dichas erogaciones deben constituir, para el acreedor, ganancias de fuente argentina (Raimundi - Atchabahian, obra citada, págs. 499/500). Corresponde destacar que, en el caso, los gastos cuya imputación se cuestiona, se originan en operaciones de compra de materia prima por parte de Rovafarm Argentina S.A. a empresas vinculadas, radicadas en el exterior (cfr. fs. 133, 135, 259/261 y 463, del Cuerpo Impuesto a las Ganancias, agregado). En tal sentido, en el entendimiento de que las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la República son de fuente extranjera (cfr. artículo 8, tercer párrafo, de la ley del Impuesto a las Ganancias), el Tribunal Fiscal, por mayoría, sostuvo que los gastos originados en la cancelación de las operaciones de importación de materias prima constituían ganancia de fuente extranjera para las empresas

vinculadas del exterior, es decir, para los exportadores; y, en consecuencia, toda vez que lo dispuesto en el artículo 18, último párrafo de la ley, no resultaba aplicable al caso, los gastos en cuestión deberían ser imputados en el ejercicio de su ?devengamiento? y no al de su cancelación. Al fundar su ajuste, el Fisco Nacional se limitó a señalar que la venta de los bienes producidos por Rovafarm Argentina S.A. en el país a partir de la materia prima importada genera renta de fuente argentina, sin tener en cuenta que, para que resulte aplicable la regla de imputación en la que se sustenta el ajuste, los gastos que se pretenden imputar al ejercicio en que se devengan, deben constituir ganancias de fuente argentina para el acreedor, y no para quien realiza el gasto tal como pretende la parte demandada. En tales condiciones, toda vez que el apelante formula una argumentación dogmática y genérica, sin referirse de manera circunstanciada a los hechos de la causa, sin controvertir concreta y razonadamente los argumentos expuestos en el pronunciamiento apelado, corresponde declarar desierto el recurso interpuesto por el Fisco Nacional a fs. 336 y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento apelado, con costas a la recurrente vencida (artículos 265 y 68, primer párrafo, del CPCCN). XI.- Que, con respecto a los gastos realizados en el exterior, cabe señalar que los agravios expuestos por la parte actora remiten al examen de cuestiones de hecho y prueba, como regla ajenas al recurso de apelación previsto en artículo 86 inciso b), punto segundo, de la ley 11.683, que han sido resueltas con fundamentos suficientes para desechar la tacha de arbitrariedad invocada (cfr. Fallos 300:985; esta Cámara, Sala IV "La Rueda Porteña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I." del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006). En tal sentido, el Tribunal Fiscal consideró que el contribuyente no había aportado las pruebas que hubieran permitido demostrar que los gastos realizados en el exterior por el señor Luis Carlos Basso tuvieron como finalidad obtener, mantener y conservar la fuente de ganancias. Al respecto, cabe recordar que, en el artículo 17 de la ley del gravamen, se establece que ?para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga...?. En el artículo 80, se reitera dicha regla, al disponer que ?los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, 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...?, y, en el artículo 87, inciso e), se establece que se podrán deducir de las ganancias de la tercera categoría, ?las comisiones y gastos incurridos en el extranjero indicados en el artículo 8º, en cuanto sean justos y razonables?. Sin perjuicio de ello, en el artículo 116 del Decreto Reglamentario de la ley 20.628, se presume que los gastos realizados en el extranjero fueron ocasionados por ganancias de fuente extranjera, y se establece, que la autoridad fiscal podrá admitir su deducción si se comprueba debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina. En tal sentido, cabe señalar que el Fisco Nacional, en la resolución 421/04, suscripta por el Jefe de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo, expresó que ?...según se desprende del expediente la actividad del Sr. Basso es realizada en forma recurrente formando parte de las actividades habituales previstas en el objeto de la empresa, que el producto de su labor será volcado a la realización de hechos económicos en el territorio nacional por parte de la rubrada que son considerados ganancia de fuente argentina?, y, que ?la actividad desarrollada por el Sr. Basso se encuentra directamente relacionada y tiene incidencia con la ganancia de fuente argentina obtenida por Rovafarm Argentina S.A.? (cfr. fs. 87, del expte. administrativo O.I 20025/5 - Impuesto a las Ganancias - Beneficiarios del Exterior, agregado). No obstante, de las copias de los resúmenes de tarjeta de crédito agregadas a fs. 280/284 de las actuaciones administrativas (Cuerpo Antecedentes - Parte II), surge que en los mismos se individualizaron gastos realizados en Chile, Brasil y Estados Unidos, y que consistieron, principalmente, en gastos de hospedaje, comida y transporte. Ahora bien, pese a que no se ha controvertido que la firma Basso Asesoría Comercial Ltda. prestó servicios de intermediación a la parte actora a fin de localizar proveedores de materias primas en el exterior, no se han podido desvirtuar las conclusiones del Tribunal Fiscal con respecto a que los gastos en cuestión no tenían vinculación con la obtención de las ganancias gravadas; máxime toda vez que aquél no actuó en carácter de dependiente o mandatario de la sociedad actora, sino como su intermediario en el exterior, para adquirir materias primas. En efecto, el contribuyente no ha demostrado que los gastos individualizados en los resúmenes de tarjeta de crédito estén directamente vinculados a los servicios que esa firma le prestó a Rovafarm Argentina S.A. Por lo expuesto, y en la medida en que la firma actora no logró acreditar mediante la prueba producida la vinculación de los gastos realizados en el exterior mediante la tarjeta de crédito corporativa utilizada por el señor Luis Carlos Basso tengan una directa vinculación con la ganancia de fuente argentina obtenida por la empresa Rovafarm Argentina S.A., corresponde confirmar la sentencia apelada en este aspecto. XII.- Que, con respecto a los gastos realizados por el pago de tickets aéreos a favor del presidente de la compañía y su familia, cabe recordar que en el artículo 87, inciso g), de la ley del Impuesto a las Ganancias, se establece que ?los gastos o contribuciones realizados en favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia en favor de los empleados, dependientes u obreros. También se deducirán las gratificaciones, aguinaldos, etc., que se paguen al personal dentro de los plazos en que, según la reglamentación, se debe presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio. La Dirección General Impositiva podrá

impugnar la parte de las habilitaciones, gratificaciones, aguinaldos, etc., que exceda a lo que usualmente se abona por tales servicios, teniendo en cuenta la labor desarrollada por el beneficiario, importancia de la empresa y demás factores que puedan influir en el monto de la retribución?. Al respecto, se ha señalado que los gastos (en favor del personal), aunque no estuvieran enumerados especialmente, son inherentes al giro del negocio, pues coadyuvan a la mejor prestación del servicio por parte de los dependientes y tienen una vinculación estrecha con la obtención de la ganancia que se busca determinar y, por lo tanto, son deducibles?. Haciendo referencia a un precedente en el que se cuestionaba la deducibilidad de gastos en viajes al exterior de familiares del contribuyente como gratificaciones o premios de estímulo al personal, se indicó que esa política, aunque ocasional o asilada, debe siempre considerarse equivalente a una gratificación adicional a la remuneración, juzgando su razonabilidad en función de los índices con que las gratificaciones deben analizarse? (cfr. Reig - Gebhardt - Malvitano, obra citada, pág. 562). También se ha señalado que, los gastos y contribuciones a los que hace referencia el artículo transcrito, cabe considerarlos como destinados a mejorar su calidad de vida, dentro y fuera de la empresa, en tal virtud, son inherentes al giro del negocio?, y, que, aunque la norma no lo expresa..., en la medida que el gasto constituya retribución atribuible a un empleado en particular, es remuneración de este, gravable como ganancia de la cuarta categoría? (cfr. Raimundi - Atchabahian, obra citada, pág. 661). En tal sentido, pese que a que el Tribunal Fiscal sostuvo que la parte no había podido acreditar que los gastos del presidente de la firma, hayan sido compensaciones o gratificaciones, cabe señalar que en la oportunidad de presentar su descargo en la instancia administrativa, la firma actora señaló que había omitido incluir esos gastos como parte de la remuneración del señor Didier Postaire, y que había procedido a practicar el ajuste e ingresar el tributo que le hubiera correspondido retener, más los intereses correspondientes (cfr. fs. 512 y 555/559 de las actuaciones administrativas Impuesto a las Ganancias - Parte III, agregadas). Asimismo, en la oportunidad de apelar ante el Tribunal Fiscal, reiteró su planteo y acompañó una liquidación correspondiente a las retribuciones del señor Postaire, e indicó a qué concepto hacían referencia los importes que había ingresado (cfr. 198/203, de estas actuaciones). En consecuencia, pese a lo sostenido por el Tribunal Fiscal sobre este punto, el contribuyente ha logrado acreditar que los gastos correspondientes a tickets aéreos del presidente de la compañía y su familia, deducidos del ejercicio correspondiente al año 1998, configuran gastos en favor de los empleados en los términos del artículo 87, inciso g), y que por ello, pueden ser deducidos de las rentas de tercera categoría. Cabe destacar, que ese artículo faculta al Fisco Nacional a impugnar la parte de las habilitaciones, gratificaciones, aguinaldos, etc. que exceda a lo que usualmente se abona por tales servicios, teniendo en cuenta la labor desarrollada por el beneficiario, importancia de la empresa y demás factores que puedan influir en el monto de la retribución?. Sin embargo, en el caso, la autoridad fiscal se ha limitado a cuestionar su vinculación con la ganancia gravada, sin hacer ningún tipo de referencia a los parámetros que prevé la ley para determinar su cuantía. Por lo demás, cabe señalar que el control no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata. En otros términos, el Fisco puede controlar los gastos por su función productiva, para aceptar o no su existencia y su magnitud en relación con la ganancia bruta, pero no puede censurar los gastos, sustituyendo la decisión empresarial y sus motivaciones por el criterio administrativo de conveniencia y oportunidad (conf. Dino Jarach Impuesto a las Ganancias?, Ed. Cangallo, 1980, p. 73)? (cfr. esta Cámara, Sala IV, en autos Gelblung Samuel (Tf 22676-I) C/DGI?, del 14 de febrero de 2012). En tales condiciones, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma actora, y revocar la resolución apelada en este aspecto. XIII.- Que, con relación a los recursos de apelación interpuestos contra la regulación de honorarios, en atención a la manera en que se resuelve, corresponde dejar sin efecto la resolución de fs. 374/375, y diferir la regulación de los honorarios por las actuaciones ante esta instancia, hasta tanto hayan sido regulados los de la instancia anterior. Por otra parte, respecto de la regulación de honorarios de la letrada patrocinante de la parte actora de fs. 413, en atención al monto del pleito (v. fs. 150), las tres etapas cumplidas y el carácter invocado por la doctora Kumor en la anterior instancia, corresponde modificar la regulación recurrida y fijar sus honorarios, en la suma de \$ ... - pesos ...- (artículos 6, 7, 8, 37 y 38 de la ley 21.839 aplicable al caso de autos). Por todo lo expuesto, SE RESUELVE: 1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la empresa Rovafarm Argentina S.A., y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada en cuanto confirmó la Resolución 421/04 (DV RR1P), y dejarla sin efecto, con costas a la vencida (cfr. artículo 68, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); 2) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la empresa Rovafarm Argentina S.A., dejar sin efecto la sentencia apelada en cuanto confirmó el ajuste propiciado por la Resolución 422/04 respecto de los gastos realizados en favor del presidente de la empresa (DVRR1P), y rechazarlo en lo restante, con costas según los respectivos vencimientos (cfr. artículo 71, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); 3) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional en cuanto fuera materia de agravios, con costas (artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). 4) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional contra la regulación de honorarios de fs. 413, en favor de la doctora Daniela Kumor, por su actuación en la anterior instancia, modificar el monto determinado, y fijarlos en la suma \$ ... (pesos ...), los que quedan a cargo del Fisco Nacional (artículos 6, 7, 8, 37 y 38 de la

