

Impuesto A Las Ganancias Gastos No Deducibles Impuesto Sobre Bienes Personales Dividendos Multa Error De Derecho

JURISPRUDENCIA

Impuesto a las ganancias. Gastos no deducibles. Impuesto sobre bienes personales. Dividendos. Multa. Error de derecho

Se confirman las resoluciones de la AFIP en cuanto determinan de oficio las deudas impositivas del actor respecto al impuesto a las ganancias por varios períodos, dado que no es deducible de las ganancias netas el impuesto sobre bienes personales correspondiente a la tenencia de acciones en razón de que los dividendos no son computables.

Buenos Aires, 14 de mayo de 2015. AUTOS Y VISTOS: El expte. N° 31.217-I, caratulado ?DEL FABRO, CÉSAR LUIS s/apelación- GANANACIAS? y su acumulado N° 31.218-I, caratulado ?DEL FABRO, DORIS ALEJANDRA s/apelación-GANANCIAS? El Dr. Pérez dijo: I- Que a fs. 34/42 y 119/127, se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones Nro. 139/2007 y 138/2007 dictadas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Córdoba de la A.F.I.P.-D.G.I, por las que se determina de oficio la obligación tributaria de los contribuyentes César Luis Del Fabro y Doris Alejandra Del Fabro, en el Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2001, 2002, 2003, 2004 y 2005, con más sus intereses resarcitorios y se les aplica multa con fundamento en art. 45. Cabe destacar que los agravios resultan ser análogos en ambos expedientes. Que la parte actora manifiesta que la resolución cuestiona la deducibilidad del Impuesto sobre los Bienes Personales en el Impuesto a las Ganancias. Sostiene que el dividendo no es computable por el accionista porque constituye la mera distribución de una ganancia que ya tributó formalmente en cabeza de la sociedad, pero que en la realidad económica está a cargo de los accionistas, que son quienes en definitiva terminan ?pagando? el tributo por trasladarse sobre ellos su incidencia a través de un menor dividendo, disminuido precisamente por el Impuesto a las Ganancias abonado por la sociedad, pero que ésta resta de su utilidad antes de distribuirla en forma de dividendos. Afirma que la resolución no sólo procura disimular lo que figura establecido en la Ley y no conviene a la errónea interpretación que procura sostener, sino que además trata de hacer creer que la ley dice lo que no dice. Alega que si la ley dice que el Impuesto sobre los Bienes Personales que liquida y paga la sociedad es el impuesto de los accionistas, y por añadidura la misma ley al definir en su art. 2° a los sujetos del gravamen incluye a las personas físicas y no a las sociedades, ello coincide con la posición asumida por los contribuyentes de autos. Alega que por lo tanto la resolución contradice no sólo lo establecido en la Ley del Impuesto a las Ganancias sino también lo que se dispone la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales. Sostiene que la posición sustentada por la recurrente encuentra coincidencia con algunos precedentes jurisprudenciales y que simplemente trata de aplicar la Ley en cuanto permite deducir los impuestos que gravan los bienes que producen rentas gravadas -art. 82 inc. a) de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Manifiesta que simplemente aplica la ley en la medida en que los dividendos están gravados en el Impuesto a las Ganancias como rentas de la segunda categoría -no están exentos ni al margen del gravamen-. Sostiene que el verdadero contribuyente del Impuesto sobre los Bienes Personales es la persona física titular de las respectivas tenencias accionarias -no la sociedad que actúa como mera responsable sustituto-; máxime al probarse que este titular persona física terminó pagando efectivamente el tributo al reintegrarlo a las sociedades actuantes como responsables sustitutas. Afirma que la resolución está equivocada, lo mismo que los pronunciamientos que niegan al verdadero contribuyente del Impuesto sobre los Bienes Personales, esto es, al titular de las tenencias accionarias, computar la deducción contemplada por la ley del Impuesto a las Ganancias en el inc. a) de su art. 82. Con respecto a la aplicación de multa alega que no existió en este caso la más mínima intención de omitir el cumplimiento de ninguna obligación, y menos de caer en la configuración de una infracción de tipo tributario formal y sustancial, toda lo cual ha quedado demostrado a través de la conducta de la recurrente, de franca colaboración con la Inspección y de cumplimiento con la totalidad de las obligaciones fiscales. En definitiva, el error existió, no fue intencional. Manifiesta que no basta la mera comprobación objetiva de una infracción, que incluso en este caso no existió, sino que debe también concurrir el elemento subjetivo, en concordancia con el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido aquél a quien la acción punible puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Por último, la actora esgrime agravios de nulidad relativos a la negativa en la producción de medidas probatorias y asimismo se agravia que el Juez Administrativo por carecer del título de abogado, debió dar cumplimiento a lo que figura establecido en el art. 10 in-fine del Decreto 618/97, previo a resolver de tal manera. Agrega que el dictamen obrante en las actuaciones administrativas nada dice al respecto. Ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas. II. - Que a fs. 48/54 y 136/142 el Fisco Nacional contesta los recursos interpuestos y niega todos y cada uno de los hechos alegados por los recurrentes. Que en primer lugar, con respecto al planteo de nulidad efectuado por la recurrente el Fisco Nacional sostiene que dicho planteamiento debe ser rechazado ?in limine? ya que es falsa su posición acerca de que el acto recurrido no posee validez en cuanto el dictamen jurídico

previo no hiciera alusión alguna a las medidas probatorias ofrecidas por su parte en sede administrativa. Con respecto a ello manifiesta que corresponde dejar debidamente aclarado que la negativa a la producción de las pruebas ofrecidas por el contribuyente que se trata en el punto 9 del recurso que se responde, no resulta de la falta de apreciación de los mismos como califica la actora, sino que por el contrario estas se consideraron y -tal como establece el dictamen jurídico cuestionado por la defensa- se diligenció aquella estimada pertinente (prueba documental), la cual fue aceptada íntegramente. En cuanto a la prueba pericial ofrecida en sede administrativa, manifiesta que se puede observar que los puntos propuestos a peritar no constituían materia de cuestionamiento fiscal, a partir de lo cual el Juez Administrativo interviniente estimó de manera lógica y razonable como innecesaria e inconducente su producción. Por otro lado, manifiesta que es improcedente la deducción del Impuesto sobre los Bienes Personales referido a tales tenencias accionarias en desmedro de los resultados gravados por los que es sujeto responsable de tributar el Impuesto a las Ganancias, y por ende, del respectivo impuesto que debiera declarar. Afirma que las personas físicas son responsables de ingresar el Impuesto sobre los Bienes Personales por sus participaciones sociales, a excepción de las referidas a las sociedades regidas por la Ley 19550, para las que es el propio sujeto jurídico tributario al que las mismas correspondan, el que debe ingresar el gravamen, sin perjuicio de tener el derecho de reintegrarse el importe abonado al Fisco, en virtud de su carácter de responsable sustituto por deuda ajena. Alega que para ello cabe señalar que en los períodos bajo análisis, los únicos ingresos que el recurrente ha obtenido en vinculación a tales tenencias accionarias han sido "dividendos". Alega que para que resulte impositivamente admisible la deducción de un gasto en su declaración jurada deben verificarse que las pretendidas deducciones cumplan la condición de necesidad respecto de los respectivos ingresos gravados/resultados imposables de la categoría de que se trate. Manifiesta que en la declaración jurada respectiva y en la categoría con que tales erogaciones se vinculen detentando carácter necesario, se verifiquen incorporados ingresos gravados/resultados imposables respecto de los que procederá detraerlos. Para el caso se trata de que obren declarados ingresos de "segunda categoría" de los que procede detraer erogaciones que cumplan los requisitos legales, para arribar a un resultado neto de la categoría -ganancia o pérdida / resultado impositivo del período. Afirma que en el contexto de lo apuntado no surge procedente admitir que con incidencia en otras ganancias ó de otras categorías para las que el sujeto "persona física" tenedora de las acciones si reúne la condición de ser sujeto responsable por el impuesto a las Ganancias, deduzca la proporción del Impuesto sobre los Bienes Personales que recae sobre tales acciones cuyas rentas no integran sus resultados gravados (ganancias o pérdidas) y por las que sí resulta ser sujeto obligado responsable ante el Fisco, incumpliendo de tal modo lo preceptuado al respecto por la ley del rubro. Con respecto al recupero del Impuesto a los Bienes Personales que hizo la sociedad manifiesta que no resulta de incidencia alguna el que hubiera sido el apelante el que en definitiva pagara el Impuesto sobre los Bienes Personales relativo a las acciones. Por otro lado rechaza los agravios de la recurrente relativos al enriquecimiento sin causa por parte del Fisco Nacional por cuanto se funda en hechos y/o aspectos acabadamente probados y en los preceptos legales que les resultan aplicables. Con respecto a la aplicación de multa manifiesta que el encuadre del ilícito materia de litis, en esta norma, surge con claridad toda vez que la recurrente ingreso en defecto el importe correspondiente al período en cuestión, en contravención a las disposiciones aplicables en la materia. Hace reserva la cuestión federal y solicita se confirme el acto apelado, con costas.

III. - A fs. 62 se abre la causa a prueba ordenándose producir la prueba informativa y pericial contable. A fs. 64/80 se produce la prueba informativa y a fs. 81/83 obra la producción de la pericial contable. A fs. 145 se resuelve acumular el Expte. N° 31.218-I al que lleva el N° 31.217-I. A fs. 151 se tuvo por reproducida la prueba solicitada en el Expte. N° 31.218-I. A fs. 155 se clausura el período de instrucción. A fs. 156 se elevan los autos a consideración de la sala "B" y se ponen para alegar, a fs. 162/163 alega la actora y a fs. 166/169 vta lo hace la representación fiscal. Finalmente, a fs. 170 se llaman los autos a sentencia.

IV. - Que en primer lugar, aún cuando no hayan sido planteados como excepción, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los agravios de la actora por cuanto el acto apelado no tiene validez por cuanto el dictamen jurídico previo no hiciera alusión alguna a las medidas probatorias ofrecidas por su parte en sede administrativa. Cabe señalar, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido "Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo", CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; "Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios", CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; "Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94?", C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II , 9/10/96, entre otros). Que respecto de lo estrictamente formal, las resoluciones determinativas de autos, en cuanto actos administrativos, aparecen satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el

artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo. Por otro lado le asiste razón en este sentido al Fisco Nacional por cuanto conforme se desprende de las actuaciones administrativas no se vislumbra la falta de apreciación de las medidas probatorias como califica la actora, sino que por el contrario estas se consideraron y -tal como establece el dictamen jurídico cuestionado por la recurrente se diligenció aquella estimada pertinente (prueba documental), la cual fue aceptada íntegramente, (fs. 42 Cuerpo determinación de oficio Impuesto a las Ganancias periodos fiscales 2001-2002-2003-2004-2005) Que, en cuanto a la no admisión de la restante prueba ello no puede considerarse como causal de nulidad si se tiene en cuenta que en el procedimiento común se halla previsto el supuesto de la apertura a prueba en los casos en que en la alzada deba realizarse una prueba que no ha sido admitida en la primera instancia (CPCC art. 206). Ello es también valedero en la instancia de este Tribunal, toda vez que las partes pueden ofrecer ante el mismo la prueba que hubiera sido denegada en sede administrativa, de acuerdo con lo que se establece en los arts. 155 y 156 de la ley de procedimiento fiscal (doctrina TFN en la causa ?Carboquímica SACIM? fallo del 5-7-77) lo que está corroborado por los pasos seguidos en la instrucción del presente caso durante la cual la actora ha tenido ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes a esclarecer los hechos controvertidos. Que en definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada. Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (vide petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re ?Ferioli, Jorge Oscar? (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto "...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial... ?". Que en el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia en cuanto "Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf.fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia" (B-485-XLV, ?Bolland y Cía. S.A.?, sentencia de fecha 21/02/2013).

V. - Que conforme surge del informe final de inspección la verificación tiene su origen en la Nota reservada N° 65/06 (AG SFRA), donde informa que ha detectado que el contribuyente computa dentro de las deducciones generales del Impuesto a las Ganancias, el Impuesto sobre las Acciones y participaciones Societarias; cómputo que no resulta procedente según la inspección actuante. El contribuyente desarrolla la actividad de Asesoramiento, Dirección y Gestión Empresarial, obteniendo también ingresos de primera categoría. En cuanto a la metodología del ajuste para ello se confeccionaron cinco planillas tituladas ?Calculo del Impuesto a las Ganancias ajustado de los ejercicios 2001 - 2002 - 2003 - 2004 - 2005 por impugnación del gasto del Imp. s/Bs. Personales por la tenencia accionaria deducidos improcedentemente?, en las cuales partiendo de las declaraciones juradas originales, impugnando el gasto incurrido por el pago del impuesto sobre los bienes personales por la tenencia accionaria y reconociendo cuando corresponde, un mayor o menor importe en las deducciones personales (producto del cambio en la utilidad impositiva) para los ejercicios 2002-2003 y 2004 - 2005 respectivamente, se arriba a los nuevos Impuestos Determinados para los ejercicios citados. Al mismo tiempo, se confeccionó planilla titulada ?Imp. a las Ganancias - Determinación del saldo - DDJJ rectificativas?, en la cual se detallan (siguiendo el mismo criterio adoptado por el contribuyente en las declaraciones juradas originales) los montos utilizados para compensar otros impuestos a partir de los saldos a favor que arrojan las declaraciones juradas rectificativas de los ejercicios 2001 y 2002 y por otra parte los saldos adeudados por haber utilizado saldos a favor en las declaraciones juradas originales que luego del ajuste practicado por la inspección no resultan tales, determinando al final del cuadro el saldo a abonar por tal concepto. VI. - Que en el caso de marras el ajuste efectuado por el Fisco Nacional se origina en la deducción del impuesto sobre los bienes personales -tenencias accionarias- atento que se ha detectado que el contribuyente computa dentro de las deducciones generales y desgravaciones del Impuesto a las Ganancias, el Impuesto sobre los Bienes Personales que recae sobre acciones y participaciones societarias; cómputo que no resulta procedente a criterio de la fiscalización actuante. Que en primer lugar, a los efectos de resolver la cuestión ventilada en autos cabe efectuar una reseña normativa sobre el tema en cuestión. Que el artículo 17 de la ley

del gravamen 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 ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto.? Cabe recordar en esta materia que el artículo 80 de la ley del impuesto dispone 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", al mismo tiempo que el artículo 82 de dicho texto legal dispone que "de las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir "... los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias". Que en esta línea de razonamiento, resulta pertinente destacar que el artículo 45 de la ley bajo examen, complementario del artículo 2º del texto legal, definitorio de su hecho imponible, dispone que constituyen ganancias de la segunda categoría "los dividendos y utilidades, en dinero o en especie, que distribuyan a sus accionistas o socios las sociedades comprendidas en el inciso a) del artículo 69 entre las cuales se encuentran las sociedades anónimas. Que, en cuanto a la sujeción al gravamen de los dividendos, deben analizarse los mecanismos que establece la ley con referencia al ingreso del tributo correspondiente a las rentas mencionadas. Que en relación con lo expresado, el artículo 46 del texto legal bajo examen, dispone expresamente que "los dividendos, así como las distribuciones en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables, no serán incorporados por sus beneficiarios en la determinación de su ganancia neta". 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. Que de acuerdo a lo expuesto, es claro que la mencionada ley autoriza a deducir los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que producen ganancias (Fallos: 323:1315). En el caso, no es deducible el impuesto sobre los bienes personales correspondiente a la tenencia de acciones, en razón de que los dividendos no son computables (cfr. Lamagrande, Alfredo J.: "Ley de Impuesto a las Ganancias" - Ed. La Ley - pág. 247). Que, en efecto, donde haya un ingreso que forme parte de la base imponible del impuesto, habrá gastos 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 (en el mismo sentido, esta Sala -en su anterior conformación- en autos "Macchiavello, Silvia Adriana" de fecha 16/12/2005). A mayor abundamiento cabe dejar sentado que en el fallo "Blaquier, Carlos Pedro Tadeo (TF 28130-I) c/DGI" CNCAF de la Sala IV de fecha 9/04/2013 estableció que "Según lo que dispone el art. 82 de la ley de impuesto a las ganancias, se autoriza a deducir los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que producen ganancias. En el caso no es deducible el impuesto sobre los bienes personales correspondiente a la tenencia de acciones en razón de que los dividendos no son computables." Al respecto, cabe resaltar que el art. 46 del citado cuerpo normativo establece que los dividendos, así como las distribuciones en acciones de revalúos o ajustes contables, no serán incorporados por sus beneficiarios en la determinación de su ganancia neta. Los dividendos no conforman renta de la segunda categoría, no son incorporados por sus beneficiarios en la determinación de la ganancia neta. Se asume que la sociedad pagadora tributó el impuesto. Al no ser incorporados y considerados no computables (art. 64 de la ley) no procede el prorrateo de gastos e intereses (art. 80 de la ley), de conformidad con lo resuelto por esta Sala en la causa "Ceide Néstor", sentencia del 18/12/2012 y por la Sala V del fuero en la causa "Reynoso José", sentencia del 04/09/2006 y sus citas.? En los hechos resulta que quien pretende deducir la erogación -la titular- no declara ni tributa impuesto por los dividendos -renta de segunda categoría con la que se vincula. Conforme a lo desarrollado resulta que sin perjuicio de que para el caso el Impuesto sobre los Bienes Personales recae sobre bienes que le producen ganancias (las participaciones accionarias del titular) al prescribir a su respecto la Ley del Impuesto a las Ganancias que las "personas físicas" no son sujetos responsables por los ingresos que perciban como "dividendos", por lo que no deben incorporarlos en sus declaraciones juradas para la determinación de la ganancia neta, vale decir, siendo que los mismos no integran el "resultado neto" de la Segunda Categoría, no cabe duda que se debe otorgar idéntico tratamiento a las deducciones que se relacionan con tal fuente de ingresos, a saber, la tenencia accionaria. Asimismo con respecto a la prueba pericial contable e informativa producidas en esta instancia cabe dejar sentado que las mismas no resultan de aplicación para la resolución del caso de marras puesto que no resulta de incidencia alguna que el que hubiera sido el apelante el que en definitiva pagara el Impuesto sobre los Bienes Personales relativo a sus acciones, razón por la que oportunamente, al concluir respecto de la improcedencia de la deducción pretendida no fue

considerado si soportó o no el gasto en cuestión. Por otro lado en cuanto a los agravios de la actora relativos que con el criterio sustentado por el Fisco Nacional se altera la economía del gravamen originando un enriquecimiento sin causa, con respecto a ello cabe dejar sentado que la improcedencia del cómputo pretendido resulta de aplicar los preceptos de la ley del gravamen. Que atento lo expuesto precedentemente corresponde confirmar los actos apelados.

VII. - Que corresponde ahora analizar el aspecto infraccional de las resoluciones en crisis. Que en el caso de autos se le aplicó al contribuyente sendas multas con sustento en el artículo 45 de la ley procedimental. Dicho ilícito requiere para su configuración, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones: a) omisión de pago de impuestos y b) falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos "Elen Valmi de Claret y Garello" del 31 de marzo de 1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa dijo: "...Surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador?. Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena (que en esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: "...si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente?. Con respecto a la excusabilidad del error, la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto al error de hecho como al de derecho. Para que el error de derecho, en cuanto equiparable al de hecho pudiere resultar admisible, debe aducirse y demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo (CSJN -Morixe Hnos. SACI - 20/8/96). En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de las normas fiscales de difícil y alambicada interpretación?. En tales condiciones, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, toda vez que la recurrente omitió ingresar el impuesto, ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada. No obstante ello, con relación al quantum de las multas aplicadas, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así se observa que el Juez Administrativo fijó la misma en el 70% del tributo determinado, sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación por encima del mínimo contemplado en la norma legal, sumado ello al hecho de que no surge de las actuaciones administrativas que corren por separado que el recurrente tenga antecedentes sumariales previos, razón por la cual se estima procedente reducir las mismas al mínimo legal previsto por el artículo 45 de la ley ritual.

VIII. - Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en la proporción en que se determinan los impuestos omitidos en este acto. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). Que atento lo expuesto precedentemente voto por confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan impuesto y accesorios, como así también las multas aplicadas, reduciendo estas últimas al mínimo legal previsto por el artículo 45 de la ley de rito. Con costas en lo que se confirma y por su orden en la proporción en que se reducen las multas. El Dr. Magallón dijo: I. - Que adhiero al relato de los hechos efectuado por el Sr. Vocal instructor en las presentes actuaciones, sin perjuicio de poner de relieve que autos se apelan dos resoluciones (Nros. 139/07 y 138/07) que determinan de oficio la obligación tributaria en el Impuesto a las Ganancias, períodos 2001 a 2005, de los contribuyentes César Luis Del Fabro y Doris Alejandra Del Fabro, con más intereses y multa del art. 45 de la ley ritual. La actividad declarada de los contribuyentes es el asesoramiento, dirección y gestión empresarial, aunque también declaran ingresos de primera categoría. El ajuste se basa en la detección del cómputo, dentro de las deducciones generales del impuesto determinado, del Impuesto sobre los Bienes Personales -Acciones y Participaciones Societarias- por la tenencia accionaria que exteriorizan. Tal deducción resultaría improcedente, según la tesis fiscal. II. - Que la Ley N° 23.966 en el artículo agregado a continuación del art. 25 dispone: "El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales (t.o. 1984) y sus modificaciones, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por esa ley y la alícuota a aplicar

será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%) sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la presente norma. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo". El tercer párrafo de dicho artículo prescribe: "Las sociedades responsables del ingreso del gravamen, a que se refiere el primer párrafo de este artículo, tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago". Que el quid del problema planteado en la especie radica en la posibilidad o no del accionista de deducir, de su impuesto a las ganancias, el impuesto sobre los bienes personales -acciones y participaciones- efectivamente pagado por la sociedad en su carácter de responsable sustituto (conf. art. agregado a continuación del art. 25 de la ley del tributo). De allí que la normativa general sobre gastos deducibles resulta aplicable y por ello será citada a continuación para su consideración. Que las normas de la Ley N° 20.628 a considerar son: el art. 17 -parte pertinente- en cuanto dispone que "Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita 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"; el art. 80 en cuanto prescribe 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..."; el art. 82 en cuanto establece las deducciones especiales de todas las categorías de renta, inciso a), "Los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias". Que, por otro lado, debemos tener en cuenta las normas referidas a los dividendos, en la medida que se los considera como ganancia cuya fuente es la tenencia accionaria. En ese sentido, el art. 45 inciso i) de la Ley N° 20.628 establece: "En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley, constituyen ganancias de la segunda categoría: ...i) Los dividendos y utilidades, en dinero o en especie, que distribuyan a sus accionistas o socios las sociedades comprendidas en el inciso a) del artículo 69". A su vez, el art. 46 del mismo cuerpo legal prescribe que "Los dividendos, así como las distribuciones en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables, no serán incorporados por sus beneficiarios en la determinación de su ganancia neta...?". Que a partir de la reforma introducida por la ley 24.073 se eliminaron las retenciones sobre dividendos, con lo cual la incidencia final del impuesto para el accionista se modificó. Asimismo, se elevó la tasa para sociedades anónimas y otras sociedades y entidades mencionadas en el art. 69 inc. a) de la ley del gravamen, del 20% al 30%. Actualmente, el art. 64 de la ley de impuesto a las ganancias, reformado según el texto del art. 4 inc. ñ) de la ley 25.063, dispone que "Los dividendos, así como las distribuciones en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables no serán computables por sus beneficiarios para la determinación de su ganancia neta?". De esta manera, la no computabilidad del régimen anterior que se suplataba por la retención se substituyó en el nuevo sistema por un aumento directo de la tasa que tributa la sociedad, manteniendo la no computabilidad para el accionista. Esto señala el retorno de la separación total de las rentas de la sociedad y el accionista. III. - Que la concatenación del razonamiento fiscal sigue, a grandes rasgos, la siguiente senda: (i) la tenencia accionaria genera dividendos y obligación de pagar el impuesto sobre los bienes personales -acciones y participaciones-; (ii) el impuesto lo ingresa al Fisco el responsable sustituto, es decir, la sociedad; (iii) los dividendos se reparten previa exacción del gravamen a las ganancias, por lo tanto el contribuyente persona física -en cabeza de quien se verifica el hecho imponible existencia de "rédito producto"- no debe computar en su declaración jurada ingresos por ganancias de la segunda categoría "dividendos de acciones"; (iv) si no se computan las ganancias de la tenencia accionaria, tampoco corresponde el cómputo de los gastos, por aplicación del principio general de vinculación directa; ello así, para la persona física, el impuesto sobre los bienes personales -acciones y participaciones- no sería un impuesto que recae sobre bienes (acciones) que produzcan ganancias (dividendos), ya que para él no son computables (en la declaración jurada). Una posición similar a la del Organismo Fiscal ha sostenido la Alzada en varios precedentes, entre los que se puede mencionar: "Reynoso, José", Sala V, 04/09/2006; "Tonconogy, Sergio Enrique", Sala I, 05/02/2009; "Blaquier, Carlos Pedro Tadeo", Sala IV, 09/04/2013 y "Ceide, Néstor Raúl", Sala IV, 18/12/2012, entre otros. También cabe mencionar, por la relevancia de su doctrina, al fallo de esta Sala B en su anterior composición in re "Macchiavello, Silvia Adriana" de fecha 16/12/2005. El análisis que aquí se propugna difiere de la doctrina de los fallos citados. Que, como primera medida, la proposición negativa del art. 46 LIG importa una norma destinada a evitar la doble imposición y no decide sobre la naturaleza de los dividendos (ganancias por tenencia), ni sobre su gravabilidad o no. La lógica prudencia del legislador manda que si la sociedad dedujo los gastos para obtener el resultado neto que se distribuye entre sus accionistas como "dividendos", estos últimos ya son rendimientos sometidos a la gabela y no corresponde gravarlos nuevamente en cabeza del accionista. El significado de la locución "no computables", es decir, que no se deben tomar en cuenta, "...coincide con la función dentro del impuesto: los dividendos aludidos no se deben computar, considerar, contar, pero ello no significa que sean ajenos (que no formen parte) de la materia imponible y esto es así porque la materia fue gravada en cabeza de otro sujeto" (FERNÁNDEZ, Luis Omar; El tratamiento de los dividendos en el impuesto a las ganancias. A propósito del fallo Macchiavello, IMP. 2006-13 (Julio), 1595) Que, en cuanto a la sustitución, no debe olvidarse que los dividendos son los rendimientos de las

acciones neteados de gastos e impuesto a las ganancias, por lo cual constituyen la ganancia que produce la tenencia de dichas acciones (de conformidad con la norma del art. 45 inc. i) de la ley del impuesto a las ganancias). Aquél respecto de quien se verifica el hecho imponible en el impuesto sobre los bienes personales -acciones y participaciones- es el accionista, empero es el sustituto quien tiene la obligación legal de pagar el impuesto al Fisco. En palabras de Jarach, "...en el caso del sustituto, la obligación de pagar el impuesto incumbe directa y primordialmente al sustituto, sin perjuicio de su derecho de reclamar la restitución de lo pagado al verdadero contribuyente. La obligación de éste hacia el Fisco puede surgir en forma condicional, cuando el sustituto no haya satisfecho el impuesto y su insolvencia pueda frustrar la pretensión tributaria del Fisco? (JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1985, p. 396). Establecido ello, en opinión del suscripto no corresponde afirmar que las acciones en cabeza de la persona física no constituyan bienes que produzcan ganancias?. Sin embargo, el sujeto obligado al pago difiere del sujeto que realiza el hecho imponible por obra de la sustitución legal. En ese sentido, la decisión de simplificar la recaudación a través de la sustitución en lugar de hacer computable la ganancia en cabeza del accionista y que forme parte de su declaración jurada como ganancia de segunda categoría? se trata de una cuestión de política fiscal; decisión que no modifica la gravabilidad de los rendimientos societarios ni la naturaleza de las acciones societarias cuyo valor forma parte de la base imponible del impuesto sobre los bienes personales. A partir del fallo del Máximo Tribunal in re "Rectificaciones Rivadavia SA", sentencia de fecha 12/07/2011, puede afirmarse sin hesitar que el responsable sustituto no se encuentra imposibilitado de compensar los saldos deudores que con dicho carácter se le generen en este tributo con los acreedores que posee en otros; de allí que el impuesto sobre los bienes personales -acciones y participaciones- efectivamente soportado como carga será imputable por el sustituto como pérdida al cierre del ejercicio por el cual se paga. No obstante, en el presente caso se encuentra probado -prueba informativa producida a fs. 64/80 y pericial contable fs. 81/83- que el recurrente ha restituido a las distintas sociedades de las que era accionista, el importe total que éstas pagaran en los términos del art. 25.1 de la ley del gravamen en concepto de impuesto por tenencia de acciones. Si se sostiene que para que un impuesto resulte deducible debe representar para el contribuyente una efectiva erogación vinculada directamente a la obtención o conservación de las ganancias gravadas -pues ello constituye el principio general aplicable-, entonces dicho gasto no podrá ser deducido por el sustituto toda vez que se le ha restituido el importe erogado por dicho concepto. Por otro lado, como para el contribuyente los dividendos no constituyen una ganancia computable, en la tesitura fiscal tampoco para el sustituido sería un gasto deducible lo pagado por el impuesto sobre los bienes personales. Ergo, nos encontramos ante un gasto que, aún cuando debiera resultar deducible de conformidad con los principios generales que gobiernan el instituto, carecería de sujeto pasible de realizar dicha deducción. Entiendo que la interpretación referida precedentemente pone en pugna las distintas disposiciones citadas de la ley del gravamen determinado y por tanto no podría ser sostenida con razón; en definitiva, si el accionista ha restituido la totalidad del importe pagado por el sustituto en concepto de impuesto, no cabe sino afirmar que ha existido una disminución patrimonial en cabeza de la persona física que justifica la deducción del gasto, pues como se dijo, las acciones constituyen bienes que producen ganancias gravadas, más allá de que por decisiones de política fiscal se haya sustituido al sujeto obligado al pago y de que el accionista deba marginar a los dividendos de su declaración jurada. Que, en razón de lo expuesto, considero de aplicación al caso el art. 82 inc. a) de la ley de impuesto a las ganancias y, por tanto, corresponde revocar las resoluciones traídas en recurso. Las costas se imponen por su orden, atento la complejidad de la materia discutida y la existencia de pronunciamientos jurisprudenciales que pudieron haber inducido al Fisco Nacional a considerar que procedía conforme a derecho. El Dr. Vicchi dijo: Que adhiere al voto del Dr. Pérez. En mérito a la votación que antecede, por mayoría, SE RESUELVE: Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan impuesto y accesorios, como así también las multas aplicadas, reduciendo estas últimas al mínimo legal previsto por el artículo 45 de la ley de rito. Con costas en lo que se confirma y por su orden en la proporción en que se reducen las multas. Juan Carlos Vicchi Vocal Subrogante de la 6ta Nominación Armando Magallón Vocal Titular de la 4ta. Nominación José Luis Pérez Vocal Titular de la 5ta. Nominación

003799E