

Blaquier, Carlos Pedro Tadeo s/recurso de apelación - imp. Ganancias (TFN, 29.08.2011)

Voces: Impuesto a las ganancias. Deducciones. Impuesto sobre los bienes personales. Tenencias accionarias.

En Buenos Aires a los 29 días del mes de agosto de 2011, se reúnen los miembros de Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación de la Nación, Dres. Esteban Juan Urresti (Vocal titular de la 7ma. Nominación), Adriana Adorno (Vocal titular de la 8va. Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9na. Nominación), a fin de resolver la causa N° 28.130-I, caratulada: "BLAQUIER, CARLOS PEDRO TADEO s/recurso de apelación-Impuesto a las Ganancias".

El Dr. Vicchi dijo:

I.- Que a fs. 30/38vta. obra el escrito por el que se interpone recurso de apelación contra la resolución N° 15/2006 (DV DEOB), de fecha 21 de septiembre de 2006, dictada por la Jefa (Int.) de la División Determinaciones de Oficio "B" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales -Subdirección General de Operaciones Impositivas- de la DGI-AFIP, mediante la cual se determina de oficio la obligación del contribuyente en el Impuesto a las Ganancias, intimándose el ingreso de \$40.694,23 en concepto de impuesto por el periodo 2000, \$ 66.575,76 por los intereses resarcitorios que se liquidan y 528.486,96 equivalente al 70% del Impuesto por el período 2000- presuntamente omitido, por la multa que se aplica de conformidad con lo previsto en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Que en su escrito de interposición del recurso, la actora hace una reseña de los hechos en primer término, para luego manifestar que la cuestión de fondo del presente litigio se refiere a si el impuesto sobre los bienes personales originado en la tenencia de acciones de sociedades anónimas, constituidas en el país, son deducibles a los efectos de establecer la ganancia neta sujeta a impuesto, considerando que el derecho a usufructo de las acciones implicaría el derecho a los dividendos, que serían ganancias gravadas de segunda categoría, conforme lo establecido por el artículo 45 inc. l) de la ley; en este sentido, la apelante destaca además que el derecho a voto de las acciones le ha permitido al recurrente elegirse Presidente de la sociedad, teniendo derecho a percibir anualmente el 3% de las utilidades sociales.

Funda el derecho a la deducción del impuesto sobre los bienes personales que recae sobre las tenencias accionarias en lo establecido en los artículos 45 inc. i), 79 inc. f), 80 y 82 inc. a) de la Ley del Impuesto a las Ganancias; asimismo, sostiene dicha parte que no empece al respecto lo dispuesto en el artículo 46 de dicha ley.

Que a continuación expone sus argumentos para sostener que los gastos necesarios para obtener dividendos son deducibles, por tratarse de ganancia gravada -y no exenta o no imponible-, como asimismo los fundamentos en los que basa la gravabilidad de dichos dividendos. Entre

sus consideraciones, la actora sostiene que los gastos necesarios para la obtención del dividendo que no hubieran sido deducibles o computados en cabeza de la sociedad pagadora, porque los debe afrontar el accionista o perceptor de los dividendos, son deducibles en cabeza de los referidos accionistas beneficiarios.

Que en otro orden de ideas, la apelante se agravia de lo sostenido por la AFIP en cuanto a que no sería titular de las acciones, sino que solo poseería el usufructo de las mismas; al respecto, señala que no sólo posee el usufructo sino también el derecho de voto de dichas acciones, lo que le permite ejercer el control de la empresa al elegirse su Presidente y recibir una retribución en tal carácter. A continuación, dicha parte expone lo que denomina su razonamiento y motivaciones para concluir que en su caso, el impuesto a los bienes personales es un gasto necesario para obtener una ganancia gravada por la cuarta categoría. Cita jurisprudencia.

Que en cuanto a la multa aplicada, equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 11.683, la actora se agravia de la misma en cuanto manifiesta que tomó todos los recaudos conducentes para el cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales, habiendo tenido en cuenta para ello las opiniones de los destacados tributaristas que cita. En caso de confirmarse el criterio fiscal, solicita que se deje sin efecto la multa, en atención al error excusable de derecho que invoca, como asimismo en atención a la jurisprudencia contradictoria existente en relación al tema.

Que finalmente, ofrece prueba informativa, hace reserva del caso federal y solicita que se dicte sentencia revocando en todas sus partes la resolución recurrida, con costas.

II.- Que a fs. 49/55, obra el escrito por el cual el Fisco Nacional contesta el recurso interpuesto, solicitando el rechazo del mismo -con costas- por las razones de hecho y derecho que expone; se opone la prueba ofrecida por la actora, acompaña las actuaciones administrativas correspondientes y formula la reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 58 obra la resolución en virtud de la cual no se hace lugar a la prueba ofrecida por la actora, por improcedente, obrando a fs. 64/64vta. el rechazo del recurso de reposición interpuesto por dicha parte contra la referida resolución, como asimismo el rechazo de la apelación interpuesta en subsidio. A fs. 67 se elevan las actuaciones a consideración de la Sala C y se llaman los autos para dictar sentencia.

Que en los presentes actuados el ajuste efectuado por el Fisco Nacional a la aquí recurrente se origina en la deducción por parte de esta última del impuesto sobre los bienes personales abonado por la misma en relación con las tenencias accionarias que posee en una sociedad anónima de la cual a su vez es director.

Que la apelante goza del usufructo de dichas acciones además de ejercer el derecho a voto que el mismo conserva en la mencionada sociedad de capital.

Que al respecto cabe recordar que el artículo 2894 del Código Civil determina que "El usufructuario debe satisfacer los impuestos públicos, considerados como gravámenes a los frutos o como una deuda del goce de la cosa, y también las contribuciones directas impuestas sobre los bienes del usufructo".

Que por lo expuesto, siendo el usufructuario quien debe soportar las cargas tributarias que recaen sobre los bienes dados en usufructo, resulta procedente analizar la pretensión de la aquí recurrente de deducir el Impuesto sobre los bienes personales, a efectos de la determinación de la ganancia neta, correspondiente a las acciones de cuyo uso y goce disponen.

Que cabe entonces analizar si la deducción pretendida resulta procedente y se acomoda a las expresas normas que sobre deducción de gastos contiene la ley del Impuesto a las ganancias.

Que 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 2° del texto legal, definitorio de su hecho Imponible, dispone que constituyan 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, dentro del cual quedan incluidas las sociedades anónimas es decir, del tipo societario de cuyas acciones tiene el usufructo la aquí apelante.

Que en relación con lo expresado, cuanto a la sujeción al gravamen de los dividendos, debe analizarse los mecanismos que establece la ley con referencia al ingreso del tributo correspondiente a las rentas mencionadas.

Que en este aspecto, el artículo s/n° agregado a continuación del artículo 69 del texto legal dispone que "cuando los sujetos comprendidos en los apartados 1, 2, 3, 5 y 7 del inciso a) del artículo 69, así como también los indicados en el inciso b) del mismo artículo, efectúen pago de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, el 35% (treinta y cinco por ciento) sobre el referido excedente" (destaco propio).

Que a su vez, el segundo párrafo del citado artículo establece que "la ganancia a considerar en cada ejercicio será la que resulte de detraer a la

ganancia determinada en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, el Impuesto pagado por al o los períodos fiscales de origen de la ganancia que se distribuye %u2026".

Que surge evidentemente de lo expuesto que, por la vía de la incidencia o por retención, el accionista es el que soporta la carga efectiva del impuesto a las ganancias.

Que en este sentido, cabe recordar que la retención del impuesto a las ganancias con carácter de pago único y definitivo, implica que las rentas sujetas a las mismas no deben incluirse dentro de la declaración global de ganancias del sujeto pasivo, por lo que el aludido concepto no guarda relación alguna con aquellos definitorios de los clásicos institutos tributarios, es decir, la sujeción a Impuesto, la exclusión de objeto y la exención.

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", disposición que también contiene el artículo 64 referido a la determinación de las rentas de la tercera categoría.

Que establecida la concatenación lógica entre el concepto de pago único y definitivo y las disposiciones contenidas en los artículos 46 y 64 de la ley del impuesto a las ganancias, cabe concluir que el impuesto sobre los bienes personales efectivamente ingresado por la aquí recurrente, correspondiente a las tenencias accionarias que dieron origen al pago de dividendos, resulta deducible a efectos de determinar la ganancia imponible de acuerdo con lo normado en el artículo 81 inciso a) del texto legal del impuesto arriba mencionado.

Que por lo expuesto, corresponde revocar la resolución venida en recurso en todas sus partes. Costas por su orden en virtud de la complejidad de la cuestión venida en recurso y de la existencia de jurisprudencia sobre la misma.

Los Dres. Urresti y Adorno dijeron:

Que adhieren al voto del Dr. Vicchi.

Por ello,

SE RESUELVE:

Revocar la resolución venida en recurso en todas sus partes. Costas por su orden.

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

Adriana Adorno - Esteban Juan Urresti - Juan Carlos Vicchi