

**PARTE/S:** Gelblung, Samuel (TF 22.676-I) c/DGI  
**TRIBUNAL:** Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.  
**SALA:** IV  
**FECHA:** 14/02/2012

---

## COMENTARIO

Del juego armónico de los artículos 17, 80, 81, 82, 85, 86 y 87 de la ley de impuesto a las ganancias y de las normas reglamentarias dictadas en su consecuencia se desprende que el criterio es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener, conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el artículo 88, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, sin que el Organismo Recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto asignado por el contribuyente.

En ese contexto, es el contribuyente quien deberá demostrar la veracidad de los gastos y su vinculación con las ganancias gravadas para que la AFIP pueda impugnar las deducciones.

Señala la Alzada que es doctrina aceptada que la necesidad de deducir ciertos gastos en la determinación del tributo no puede ser evaluada con certeza por el Organismo Recaudador toda vez que es ajeno al negocio de que se trate y la misma corresponde al contribuyente, porque siempre se trata de circunstancias del directo conocimiento de este. En efecto, 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 empresaria y sus motivaciones por el criterio administrativo de conveniencia y oportunidad. Por ello, la deducción de gastos necesarios para obtener la ganancia no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico, respecto a que la erogación esté destinada a obtener o mantener y conservar dicha ganancia.

---

Buenos Aires, 14 de febrero de 2012.

VISTOS:

Estos autos caratulados: "**Gelbrlung Samuel (TF 22.676-I) contra D.G.I.**", venidos en recurso del Tribunal Fiscal; y

Y CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 225/240 vta. el Tribunal Fiscal de la Nación -por mayoría- resolvió:

1º) Confirmar las determinaciones de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, con más intereses resarcitorios, con costas;

2º) Confirmar las multas aplicadas, reduciéndolas al mínimo legal establecido en el artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif);

3º) Imponer las costas a la vencida en la proporción de las multas que se confirmaron y en el orden causado, en la proporción en que se redujeron.

II.- Que para así resolver, el organismo jurisdiccional fundó su decisión sobre la base de las siguientes consideraciones:

a) **Planteo de nulidad:**

En primer lugar, se expidió acerca del planteo de nulidad opuesto por la actora en relación con la resolución que determinó el impuesto a las ganancias, sustentado en la supuesta discriminación y persecución hacia su persona, en la presunta falta de motivación del aludido acto apelado y en la falta de justificación del derecho invocado en él. Consideró al respecto que de la lectura de la frase suscripta por el Jefe de Región Metropolitana Nº 9 de la AFIP, consignada en forma manuscrita al pie de fs. 222 del cuerpo "Ganancias II" de las actuaciones administrativas que rezaba: "*Nicolás: te pido -por favor- agilizar éste y todos los cargos pendientes. Hay que incrementar el rendimiento. Gracias*" (sic)., no se advertía contenido discriminatorio alguno, y tampoco se había intentado demostrar la existencia de un trato desigual hacia el Señor Gelblung respecto de los demás contribuyentes, poniendo de manifiesto la falta de sustento de la defensa impetrada en ese sentido.

Asimismo, especificó que la nulidad de un acto es un remedio legal de carácter excepcional que no puede invocarse en forma abstracta sino que es indispensable acreditar la existencia de menoscabo en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que no se encontraban cumplidos.

Por último, y en cuanto a los argumentos consistentes en la falta de motivación del acto, en tanto el Fisco no tuvo en cuenta la verdadera esencia jurídico-económica de su actividad y en la falta de fundamentación legal por la aplicación de la Resolución General (AFIP) Nº 3419, entendió que dichas defensas formaban parte de los agravios expuestos en relación con la cuestión de fondo debatida, por lo que correspondía rechazar la defensa de nulidad articulada.

Rechazado el planteo de nulidad, procedió a analizar las determinaciones de oficio practicadas.

b) **Impuesto a las ganancias:**

En cuanto a las impugnaciones relativas al impuesto a las ganancias, el organismo jurisdiccional estimó que éstas se encontraban dirigidas a dos tipos de gastos efectuados por el recurrente: (i) los que carecían de comprobantes respaldatorios y (ii) los que aun contando con los comprobantes correspondientes, se consideraron no relacionados con su actividad y por lo tanto, no deducibles en el impuesto a las ganancias por no ser necesarios para obtener, mantener y conservar rentas gravadas.

En relación con estos últimos, sostuvo que la sola enumeración de las erogaciones impugnadas demostraba en forma evidente su falta de correspondencia con la actividad desarrollada por el recurrente, puesto que no existía relación entre la realización de un programa periodístico de televisión -la fuente de ganancias del apelante- y la naturaleza de las erogaciones impugnadas, sin

perjuicio de señalar además que muchas de ellas respondían a productos y/o servicios prestados a su cónyuge e hijos. Agregó a su vez, que tampoco el recurrente había acreditado en sede administrativa ni ante el tribunal fiscal la invocada necesidad de tales erogaciones para mantener su imagen, que justificara su deducción. Y añadió que aquél dirigía su recurso en forma exclusiva a sostener la deducibilidad de los gastos incurridos para la conservación de su "imagen" personal -en concreto, el uso de determinado estilo de vestimenta- pero no había ofrecido prueba alguna a fin de acreditar fehacientemente que esos gastos identificados en forma global como "indumentaria" correspondieran en realidad a vestimenta efectivamente utilizada por él para la emisión de su programa televisivo y no - como en el caso de otros gastos deducidos- de prendas para uso de los integrantes de su familia.

En lo atinente a los gastos relacionados con la actividad pero que fueron impugnados en razón de carecer de comprobantes respaldatorios, juzgó que el tipo de tareas en cuya retribución se asentaban, eran más propias de la producción de un programa que de quien sólo se dedicaba a su conducción, no habiendo el apelante intentado demostrar que se tratara de un adelanto reembolsado por la productora.

Y consideró, en concordancia con lo sentenciado en autos "Ruiz Guiñazú, María Magdalena", que correspondía *"convalidar la impugnación de aquellos comprobantes de gasto que no observan ninguno de los requisitos establecidos por la Resolución General 3419, en cuanto a que no exhiben identificación impresa del emisor, no responden a ninguno de los tipos "A", "B" o "C" y carecen de la numeración secuencial implantada por dicha normativa"*.

Por todo ello, confirmó la determinación del impuesto a las ganancias por el período 1997.

**c) Impuesto al valor agregado:**

En cuanto a la determinación efectuada al contribuyente con relación al impuesto al valor agregado por los períodos febrero a junio de 1999 -ambos inclusive- explicó que sus declaraciones juradas habían sido impugnadas, desde que el Fisco consideró que el Sr. Gelblung, además de actuar como conductor se desempeñaba como productor general del ciclo, labor alcanzada por el impuesto, en virtud de lo previsto en el artículo 3º inciso e) apartado 21 de la ley del IVA.

En función de ello, estimó necesario desentrañar la actividad desarrollada por el recurrente en la realización del programa "Memoria", a fin de determinar si se encontraba o no gravada por el impuesto al valor agregado.

Concluyó que de las cláusulas del contrato suscripto entre Telearte S.A. Empresa de Radio y Televisión y el Señor Samuel Gelblung surgía clara e indubitadamente la calidad de productor del programa "Memoria". Y remarcó que el Sr. Gelblung, había reconocido expresamente en autos su activa intervención en la selección de personas a invitar, de temas a tratar, contratación de trabajos especializados, alquiler de cámaras y equipos, etc., consistentes en tareas más propias de la producción general que la simple conducción de un programa.

Por ello, concluyó que el servicio prestado por el contribuyente se encontraba alcanzado por las disposiciones del artículo 3º inciso e) apartado 21 de la ley del IVA, y que las invocaciones del apelante no se respaldaban por prueba alguna.

**d) Intereses:**

En lo que respecta a los intereses resarcitorios Intimados en las resoluciones apeladas, considero que correspondía confirmarlos, pues habían sido calculados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 37 de la ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

**e) Multa art. 46:**

Finalmente, y en lo referente a las multas aplicadas en relación impuesto a las ganancias y al impuesto al valor agregado -sustentadas en los artículos 46 y 47 inciso c) de la ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) - estimó que debían ser confirmadas, toda vez que la conducta del apelante evidenciaba la voluntad de defraudar al fisco presentando declaraciones engañosas, ocultando maliciosamente la realidad de su actividad profesional para conseguir la aplicación de una dispensa prevista en una norma legal que no le era aplicable. Y considero que el recurrente no había acreditado en autos la existencia de circunstancias atenuantes o eximentes que pudieran justificar la revocación de las sanciones impuestas, no resultando válido su argumento de que las mismas se sustentaron sobre las "presunciones utilizadas en la determinación de oficio", ya que las determinaciones apeladas se habían efectuado sobre base cierta.

III.- Que contra dicha resolución, la parte actora interpuso recurso de apelación a fs. 245, expresando agravios a fs. 246/294.

En líneas generales, manifiesta que la resolución apelada carece de fundamentos, y que contiene aserciones dogmáticas que no tienen vinculación con la prueba instrumental incorporada ni con los hechos de la causa.

Asimismo, se agravia sobre la base de las siguientes consideraciones:

a) Sostiene que la sentencia debe ser revocada pues el a-quo ha incurrido en severas irregularidades violando la garantía constitucional del debido proceso de ley al rechazar la producción de los medios de prueba propuestos y realizar una inadecuada interpretación de las normas sustantivas. Puntualmente, aduce que en el marco procesal dentro del cual se desarrollaron los autos existieron severas y reiteradas violaciones a la garantía de debido proceso y de defensa en juicio por cuanto - respecto de la prueba testimonial propuesta- el vocal instructor obligó al actor a presentar el interrogatorio a tenor del cual deberían prestar declaración los testigos propuestos sin ensobrar, todo ello en abierta violación a lo establecido por las normas procesales, especialmente el artículo 410 del C.P.C.C.N.

En suma, advierte que existió gran cantidad de anormalidades procesales en la causa, tales como la falta de notificación oportuna de resoluciones relevantes, la falta de acceso al expediente y la demora en la emisión de las cédulas y notificaciones, que derivó en el resultado de una sentencia arbitraria y nula, en flagrante violación al derecho de defensa en juicio y al debido procedimiento.

b) Desde otro ángulo, reitera el ofrecimiento de prueba testimonial y en caso de que la Cámara lo considere procedente, solicita se cite a los siguientes testigos a prestar declaración testimonial:

- 1) Fernanda Dersman
- 2) Gustavo Lanzi
- 3) Leonardo Bessi
- 4) Gustavo Oulego

c) Se queja también por el contenido de la frase "Te pido- por favor-agilizar éste y todos los cargos pendientes. Hay que incrementar el rendimiento. Gracias". Afirma que esta recomendación está dada únicamente en su expediente, lo que significa que se lo discrimina o persigue abiertamente en manifiesta oposición al orden constitucional, evidenciándose una desigualdad de trato con respecto a otros contribuyentes lo cual sólo puede deberse a la intención de "formar un holocausto tributario similar al diseñado en la Alemania del año 1940 y siguientes" (confr. fs. 272 vta.). Afirma que la propia frase inserta en los antecedentes administrativos prueba por sí sola la discriminación en su contra.

d) En cuanto al fondo de la cuestión, se agravia también en relación con los ajustes confirmados:

\* En cuanto al ajuste referido al impuesto a las ganancias, afirma que la determinación de oficio carece de toda razonabilidad jurídica, pues:

- Respecto a la impugnación de gastos por no estar relacionados con su actividad, dice que la retribución que percibe por su conducción en el programa "Memoria", ha sido conformada por su imagen en el mundo televisivo y radial y que toda la documentación aportada es hábil para acreditar que existe conexidad absoluta e inescindible con la fuente productora ya que corresponde a erogaciones necesarias y no a liberalidades, de carácter inevitable y obligatorio con relación al giro de la actividad gravada. Además, éstas son comunes, regulares y habituales en la actividad que desempeña.

-En razón de la propia actividad de imagen, las erogaciones en vestimenta son gastos necesarios para la obtención de la renta y no erogaciones en concepto personal, y tienen una directa vinculación con la actividad pues ella requiere el uso de vestido apropiado y renovado en cuantía. No se trata de vestimenta "civil" disociada de la profesión del actor, sino que se trata de vestuario apropiado y necesario para cumplir las actividades remuneradas.

-En el ejercicio de su imagen, invierte para optimizar futuras ganancias en su desarrollo profesional a través del mejoramiento de notas periodísticas e imagen, solicitando en consecuencia la deducción de los gastos de rodados, y garajes utilizados para realizar notas periodísticas, los gastos Incurridos en restaurantes en reuniones de trabajo para realizar entrevistas con personalidades distinguidas, y otras erogaciones para mantener la fuente productora de rentas.

-Los gastos necesarios son de amplio alcance y su aplicación no es taxativa, ya que existe jurisprudencia pacífica del Tribunal Fiscal de la Nación que considera como gastos necesarios a los desembolsos indispensables para producir renta, aún cuando no exista una relación inmediata y directa entre el gasto y la renta.

-La sentencia es arbitraria pues exige al actor demostrar el modo y la cantidad en que "aumentaron" sus ganancias por haber efectuado los gastos incurridos. Y entiende que si la administración pretendiese que los gastos no fueron realizados con esa finalidad, debió haber probado que cada uno de ellos no resultaba idóneo para conservar, obtener y mantener las ganancias, lo que en modo alguno hizo.

-El art. 17 autoriza la deducción de ciertos gastos en la medida que estos estén destinados a obtener, mantener y conservar ganancias, por lo que el solo hecho de haber incurrido en el gasto con uno de tales objetivos es suficiente para admitir la deducción, ya que la deducibilidad no pasa por la necesidad de efectuar las erogaciones sino por su potencialidad de obtener, mantener o conservar la fuente generadora de renta. Lo importante es la intención del contribuyente en el momento de efectuar la erogación y no el resultado final obtenido.

-En relación con los gastos impugnados por carecer de los correspondientes comprobantes respaldatorios, dado que es un sujeto de la cuarta categoría, no pesa sobre él ninguna obligación instrumental de registrar contablemente sus erogaciones bajo forma definida, ni tampoco las exigencias instrumentales impuestas a las relaciones comerciales. Considera un verdadero dislate jurídico el hecho de impugnar erogaciones del impuesto a las ganancias por no satisfacer los recibos exigencias de cumplimiento para sujetos de la tercera categoría, sobre un sujeto que no realiza operaciones de índole comercial, y por lo tanto, las disposiciones de la Resolución General 3419 no pueden trasladarse a los sujetos de la cuarta categoría. Arguye también, que la mayoría de los recibos impugnados fueron librados por personas físicas a quien no cabe exigirles que demuestren el carácter de contribuyentes por no tener obligación de inscribirse por realizar actividades ocasionales.

\* Respecto al impuesto al valor agregado, afirma que la prestación de servicios que realiza se encuentra exenta de acuerdo a lo establecido en el art. 7º, inciso h) punto 21 de la Ley de IVA por cuanto no es el productor general del programa "Memoria", sino que su desempeño se limita al rol de conductor.

En dicho sentido, explica que desde su carácter de conductor es escuchado en cuanto a los temas que podrán tratarse en el programa, puede vetar los que entiende que no conviene conocer, y sugerir personas a invitar; y explica que una vez determinados los temas a desarrollar en el programa, cada productor encara la realización de las tareas necesarias para lograr la incorporación al programa búsqueda de informes, material, invitación de personajes invitados, etc.

Insiste en que no existe, más allá del texto del contrato celebrado elemento alguno que acredite que las prestaciones de servicio prestadas excedan las de conductor del programa, y que bastaba con que el Fisco Nacional -o el propio Tribunal Fiscal- mediante la celebración de las audiencias testimoniales propuestas hubiesen intentado averiguar la mecánica de producción del programa "Memoria".

Sostiene que la se producción del programa está a cargo de Telearte por cuanto el Sr. Gelblung no sólo no realiza las tareas de producción en cuestión sino que además ni siquiera las paga, y que los trabajos de edición o compaginación de notas, entrevistas e informes, son realizados por los equipos propios de Telearte y si se requiere equipamiento adicional, se contrata a terceros, servicios también afrontados por el canal. Agrega que son solventados por el canal también los gastos en concepto de viajes, el pago de un cachet a algún invitado para concurrir al programa, y todos los gastos necesarios para la producción y puesta en el aire del programa Memoria. También afirma que es el canal quien asume los gastos necesarios para producirlo y, en consecuencia, los beneficios económicos son de su exclusiva propiedad, lo que surge claramente del convenio celebrado entre las partes, en el que Telearte SA se reserva en forma exclusiva los ingresos provenientes de publicidad, quedando a favor del canal la posibilidad de repetir o comercializar el programa "Memoria". Por último, afirma que el Sr. Gelblung no es el autor de la idea del programa, no tiene registrado a su nombre el nombre artístico del ciclo, y ni siquiera sabe quién ha registrado el ciclo o el nombre "Memoria" en el registro de la propiedad intelectual y que la respuesta al oficio librado al canal ha sido muy clara y ha despejado todo posible atisbo de duda en cuanto a la actividad desarrollada por el contribuyente.

Por todo ello, estima que la AFIP actuó en forma ilegítima al desconocer el principio de realidad económica plasmado en el artículo 2º de la ley 11.683, de aplicación tanto cuando favorece al Fisco Nacional como cuando favorece a los contribuyentes.

e) Finalmente, afirma la improcedencia de las sanciones apeladas. Solicita que éstas sean lisa y llanamente dejadas sin efecto, con imposición de costas al Fisco Nacional en función de que resulta un verdadero atropello, pues no ha cometido infracción tributaria alguna, menos aún incurrido en la defraudación tributaria tipificada en el art. 46 de la ley 11.683.

Entiende que para que se configure el ilícito defraudatorio se requiere no sólo la intención -dolo- de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un "plus" representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error, y no existió maniobra alguna tendiente a ocultar o engañar al Fisco sobre la realidad de las operaciones comerciales, sino que por el contrario, todas ellas fueron debidamente declaradas. Agrega que es el Fisco quien tiene la carga de probar la intencionalidad del contribuyente en la comisión del ilícito, pues "el dolo no se alega sino que debe probarse".

Cita jurisprudencia y doctrina en su apoyo.

IV.- Que corrido el pertinente traslado, la contraria lo contestó a fs. 320/336 vta., solicitando se confirme la sentencia en su totalidad.

V.- Que así expuestos los agravios, cabe en primer término expedirse acerca del planteo de nulidad del procedimiento por ante el Tribunal Fiscal.

Al respecto, sostiene el apelante que en la presente causa existió gran cantidad de anormalidades procesales, entre ellas la falta de notificación oportuna de resoluciones relevantes, la falta de acceso al expediente y el decaimiento de la prueba, que concluyeron en una sentencia arbitraria y nula, en flagrante violación al derecho de defensa en juicio y al debido procedimiento.

VI.- Que cabe poner de resalto que de los antecedentes administrativos así como del procedimiento llevado a cabo en el Tribunal Fiscal surge que la recurrente tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa. Máxime teniendo en cuenta la índole de la cuestión planteada -impugnación de gastos- donde el enfoque se dirigió al examen de los comprobantes y documentos requeridos al contribuyente en sede administrativa y cuya autenticidad no fue controvertida por ninguna de las partes.

Asimismo, el análisis pormenorizado de dicha prueba documental consistió en el fundamento de la decisión asumida revelando que la prueba ofrecida carecía de eficacia para alterar la forma y contenido de la documental aportada.

VII.- Que particularmente, y en cuanto al agravio referido a que no se le dio oportunidad de producir la prueba testimonial ofrecida, pues la vocal instructora a cargo de la Vocalía nº 11 dispuso que previo proveer dicha prueba testimonial el actor allegase a los autos el interrogatorio a tenor del cual deberían prestar declaración los testigos propuestos, sin ensobrar, en una abierta violación a lo establecido por las normas procesales, especialmente el artículo 410 del C.P.C.C.N., no se advierte que dicho proveído ocasione al apelante un perjuicio tal que conlleve a la pérdida de su derecho de defensa. Máxime teniendo en consideración que el citado precepto normativo se refiere a la prueba confesional, mientras que la prueba testimonial se encuentra regulada en los arts. 426 y siguientes del mismo ordenamiento legal.

VIII.- Que sentado lo que antecede, corresponde pronunciarse respecto de la nulidad opuesta por el apelante fundada en la supuesta discriminación y persecución hacia su persona en virtud del contenido de la frase suscripta por el Jefe de Región Metropolitana Nº 9 de la AFIP consignada al pie de

fs. 222 del cuerpo "Ganancias II": *"Nicolás: te pido -por favor- agilizar éste y todos los cargos pendientes. Hay que incrementar el rendimiento. Gracias"* (sic).

El recurrente reitera en esta instancia que esa frase resulta agravante y discriminatoria y evidencia una persecución del Fisco hacia su persona, lo cual afecta las garantías constitucionales de equidad e igualdad.

Que por su parte, el a-quo sostuvo que, de la lectura de la frase en cuestión no se advertía contenido discriminatorio alguno y que tampoco se había intentado demostrar la existencia de un trato desigual hacia el Señor Gelblung respecto de los demás contribuyentes. Expresó además, que su planteo debía ser rechazado, pues no se encontraba acreditado el perjuicio a los derechos constitucionales que la citada locución le hubiere acarreado.

En su apelación, el recurrente vuelve a plantear los mismos agravios que formulara en la instancia anterior, sin rebatir los argumentos expuestos en la resolución recurrida al rechazar su planteo, y sin demostrar perjuicio concreto alguno que pudiera hacer rever en esta instancia la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal.

Que, en efecto, el organismo jurisdiccional rechazó la nulidad interpuesta por la actora al considerar que no había demostrado daño concreto alguno hacia su persona. El apelante, no hace más que reiterar, con exactos argumentos, los planteos realizados en la anterior instancia y en tales condiciones corresponde confirmar la sentencia apelada y rechazar la nulidad articulada ante esta Cámara.

IX.- Que descartada la nulidad de la sentencia, corresponde tratar a continuación los agravios relativos al fondo de la cuestión, concernientes a los ajustes respecto del impuesto a las ganancias y al valor agregado.

#### Impuesto a las ganancias:

Como primera medida, y previo expedirse acerca de la procedencia de la apelación efectuada, resulta conveniente analizar las normas aplicables en materia de gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y el concepto de indispensabilidad del gasto.

La regla general para la deducción de los gastos está contenida en los artículos 17 y 80 de la ley del tributo. En efecto, el artículo 17 de la ley del impuesto a las ganancias (t. o. en 1986 y modif.) dispone: *"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"*.

Por su parte, el artículo 80 establece: *"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"*.

Es decir, hace a la estructura del impuesto a las ganancias establecer la forma y oportunidad de la deducción de los gastos para así obtener la ganancia.

Por otro lado, el artículo 81 enumera una serie de conceptos deducibles con carácter general y el artículo 82 lo hace respecto de las deducciones especiales que se admitirán sobre cuatro categorías de ganancias, con las limitaciones previstas en la ley. Los artículos 85, 86 y 87 especifican cuáles son las deducciones especiales admitidas para la primera, segunda y tercera categorías, respectivamente, pero



la ley nada dice en particular sobre las rentas de cuarta categoría. La ley del tributo también detalla en forma expresa en su artículo 88 una serie de gastos cuya deducción no será permitida, cualquiera sea la categoría de que se trate.

X.- Que del juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, se desprende que el criterio es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el artículo 88, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente.

XI.- Ahora bien, y sentado lo que antecede, conviene recordar que en lo referente a la carga probatoria, respecto a la deducción de gastos que tienen relación con la actividad, **es el contribuyente** quien deberá demostrar la veracidad de los gastos y su vinculación con las ganancias gravadas para que la AFIP no pueda impugnar las deducciones y no -como insiste el apelante- la administración quien debe probar que cada uno de ellos no resultaba idóneo para conservar, obtener y mantener las ganancias. Es un indiscutido principio procesal -aplicable a todo litigio aún no judicial- que siempre es a cargo de quien afirma un hecho la prueba de su existencia cuando pretende fundar en él un derecho (Fallos: 217:635, entre otros muchos más; esta Sala, 13-9-2005, "Macnet S.A. -TF 14723-A- c/ D.G.A."; ídem V, 3-7-2007, "Relojes Irel S.R.L. -TF 18490-A- c/D.G.A.").

XII.- Que no obstante lo antedicho, es doctrina aceptada que la necesidad de deducir ciertos gastos en la determinación del tributo no puede ser evaluada con certeza por el organismo recaudador, toda vez que es ajeno al negocio de que se trate y la misma corresponde al contribuyente, porque siempre se trata de circunstancias del directo conocimiento de éste (in re causa Nº 6117 "Editorial Dante Quinterno S.A.", sentencia del 26/11/1970, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D"). Y se sostuvo asimismo *"que el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones y que sería muy peligroso que el Fisco en cada erogación determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto quitando al empresario la flexibilidad que precisa el manejo de su negocio y que hace que muchos de los gastos que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en que se ha incurrido"*.

En efecto, 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 empresaria y sus motivaciones por el criterio administrativo de conveniencia y oportunidad (conf. Dino Jarach "Impuesto a las Ganancias", Ed. Cangallo, 1980, p. 73).

Por tal motivo, la deducción de los gastos necesarios para obtener la ganancia o para mantener y conservar la fuente no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico, respecto a que la erogación está destinada a fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia (conf. Dino Jarach "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Abeledo Perrot, 1996, p. 552).

Aclarado el punto, resulta procedente analizar los ajustes con relación a los gastos impugnados.

XIII.- Que, el Fisco Nacional efectuó la impugnación sobre la base de considerar que los gastos no eran deducibles en virtud de las disposiciones de la ley, o por no contar con la pertinente documentación que avalara su deducibilidad o no ser la misma admitida por no cumplir con los requisitos exigidos por la R.G. Nº 3419.

Según surge de la liquidación del ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias obrante a fs. 288 del cuerpo "Ganancias II" de los antecedentes administrativos, los gastos impugnados al Sr. Gelblung fueron: servicios de electricidad, gas y agua (por la suma de \$ ...); muebles e instalaciones (por \$...); farmacia y perfumería (por \$...); clases de inglés y alemán (por \$...); gastos relativos al automóvil - garage y combustible- (por \$ ...); indumentaria y marroquinería (por \$ ...); juguetes y cotillón (\$ ...); joyas y artículos de lujo (por \$ ...); libros y transporte escolar (por \$ ...); medicina prepaga (por \$ ...); fotocopias (por \$ ...); depósitos en garantía de alquileres (por \$ ...); psicóloga (por \$ ...); restaurantes y confiterías (por \$ ...); supermercado (por \$ ...); veterinaria (por \$ ...); viajes y remises (por \$ ...) y "varios" (por \$ ...). Asimismo, se impugnaron importes por intereses y gastos financieros no deducibles. Todo ello por la suma de \$ ..., de los cuales la cantidad de \$ ... correspondían a gastos de consumición en confiterías, adquisición de aparatos de aire acondicionado, gastos en perfumería y farmacia, y gastos de pasajes y remises que además de considerarse no relacionados con la actividad del contribuyente, carecían de comprobantes respaldatorios.

XIV.- Que por su parte, el tribunal jurisdiccional consideró que la sola enumeración de las erogaciones impugnadas demostraba su evidente falta de relación con la actividad desarrollada por el apelante, puesto que no había correspondencia alguna entre dichos gastos y la obtención, mantenimiento y conservación de la fuente. Asimismo, manifestó que el actor no había acreditado la invocada necesidad de tales erogaciones para mantener su imagen, que pudiera justificar su deducción.

Y puntualmente en relación a los gastos deducidos en concepto de vestimenta resolvió -por mayoría- que el recurrente no había ofrecido prueba alguna a fin de acreditar en forma fehaciente que los gastos identificados en forma global como "indumentaria" correspondían en realidad a vestimenta efectivamente utilizada por él para la emisión de su programa televisivo y no -como en el caso de otros gastos deducidos- de prendas para uso de los integrantes de su familia.

XV.- Que, respecto a los gastos impugnados por el Fisco Nacional por considerar que ellos no resultaban deducibles en los términos de las disposiciones de la ley del tributo, se comparte el criterio del a-quo en cuanto a los gastos referidos a luz, gas y agua, farmacia y perfumería, clases de inglés y alemán, gastos del automóvil, combustible, juguetes y cotillón, joyas y artículos de lujo, libros y transporte escolar, medicina prepaga, supermercado, psicóloga, veterinaria, en atención a que éstos no guardan -y tampoco probó el actor- correspondencia alguna con la obtención, mantenimiento y conservación de la fuente, sobre todo, teniendo en cuenta -como bien señala el organismo jurisdiccional-, que algunos de esos gastos corresponden a productos o servicios adquiridos o prestados a miembros de su familia.

Asimismo, y respecto de los gastos de muebles e instalaciones, fotocopias, depósitos en garantía de alquileres, restaurantes y confiterías, viajes y remises y "varios", que podrían guardar relación con la actividad de productor general, cabe tener en cuenta la tesis defensiva adoptada por el contribuyente desde el inicio de la fiscalización en cuanto niega su carácter de productor general y que no se arrimaron nuevos elementos que permitan formar la convicción de que éstos corresponden

efectivamente a gastos inherentes a la producción del programa y no a consumos privados. Por lo tanto, no resultan deducibles en el impuesto a las ganancias, por no guardar relación con la fuente generadora de ganancias.

Por ello, también en este aspecto se comparte la conclusión del a-quo de confirmar el criterio fiscal en relación a estos gastos cuya deducción no se admite.

Por lo demás, para resolver el caso, confirmando la determinación del tributo, el a-quo tuvo en cuenta la prueba rendida en autos y determinó que respecto de los gastos cuestionados no se había arrimado a la causa ningún otro elemento o dato que sirviera para comprobar la finalidad y relación de las erogaciones.

De tal manera, lo discutido en el *sub lite* cuenta con elementos fácticos cuya apreciación no cabe, en principio, rever en esta instancia, de acuerdo con lo previsto por el artículo 86 de la ley 11.683 (t.o. en 1998).

XVI.- Que en la citada norma se dispone que en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones, la Cámara resolverá el fondo del asunto teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados. Ello no obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos.

Es de advertir, por ende, que la valoración del Tribunal Fiscal respecto a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho reservada a ese organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara, y no se ha probado que el Tribunal *a quo* hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión (conf. esta Sala: 10-11-98, "Clement S.C.A."; 15-2-2007, "Cioffi Rafael Juan (TF 9859-I) contra D.G.I.", entre muchas otras).

Cabe considerar, además, respecto de las demás pruebas que invoca el contribuyente que sus agravios, en última instancia, sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios respecto de los que invoca la recurrente no configura arbitrariedad (Fallos 273:205; 274:35; 276:311; 323:4028; 330:2639 entre otros). Por otra parte, como también se ha dicho en forma reiterada, los jueces no están obligados a ponderar una por una y exhaustivamente todas las pruebas agregadas a la causa sino sólo aquellas que estimen conducentes para fundar sus conclusiones, ni tampoco a tratar todos los temas expuestos, ni analizar todos los argumentos utilizados que a su juicio no sean decisivos (Fallos 272:325; 324:4321; 325:1922; entre otros).

XVII.- Que, sin embargo, cabe reconocer la deducción en concepto de vestimenta o marroquinería efectuada por el contribuyente. Sobre el punto, aquél manifestó que, en virtud de la imagen que posee ante los medios televisivos y radiales, las erogaciones en vestimenta son gastos necesarios para la obtención de la renta y no erogaciones en concepto personal, puesto que tienen una directa vinculación con la actividad de imagen desarrollada dado que requiere el uso de vestido apropiado y renovado en cuantía. No se trata de vestimenta "civil" disasociada de la profesión del actor, sino de vestuario apropiado y necesario para cumplir las actividades remuneradas

Que, por su parte, el Fisco Nacional sostiene que la indumentaria y marroquinería que utiliza el contribuyente como conductor del programa, no dista de la que puede utilizar un profesional universitario, quien también debe presentarse adecuadamente vestido a su función y que tampoco

puede -según el criterio fiscal-deducir los gastos de vestimenta, agregando la representación fiscal que aún en el supuesto de considerarse procedente su deducción, el contribuyente no habría probado cuáles de los artículos adquiridos fueron efectivamente utilizados en el programa y cuáles se destinaron para su uso personal.

XVIII.- Que, al respecto, cabe señalar que le asiste razón al apelante cuando pretende deducir el costo de la indumentaria y marroquinería, compartiendo en este caso el criterio que expuesto en la causa "RUIZ GUIÑAZÚ MARÍA MAGDALENA", sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, de fecha 5/3/2008, en cuanto a que ello lo "*... requiere su constante exposición pública, no ya con relación a las emisiones ... del programa a su cargo ... sino a la actividad adicional que supone su participación en programas de televisión o en actos de organizaciones periodísticas del país y del exterior, de las que es miembro (...), sin perder de vista las exigencias que en cuanto a moda, ocasión y variedad en la vestimenta, requieren las sesiones de negocios y las fiestas y reuniones sociales -más allá del mero marco familiar o de amistad- a través de las cuales se manifiesta la imagen y apariencia .... como partes integrantes de un capital profesional puesto al servicio de su actividad.*"

*"También abona este criterio, el hecho que se trata de un concepto cuya deducción no se encuentra restringida por ninguna disposición legal".*

*"Todo ello dicho sin perder de vista que la postura del Fisco para negar la deducción parte de una utopía al suponer que la vestimenta informal, habitual y corriente de una persona, pueda ser la misma que deba emplear en situaciones que nada tienen de informales ni corrientes, aunque puedan llegar a ser habituales para ciertas otras personas. Y tratándose de realidades distintas, el criterio fiscalista falla por la base y por lo tanto, en el caso de autos, y por las razones expuestas, corresponde en el caso ... admitir la deducción del gasto en ropa."*

XIX.- Que ello es así, toda vez que, como se señalara precedentemente, la necesidad de deducir ciertos gastos en la determinación del tributo no puede ser evaluada con certeza por el organismo recaudador, toda vez que es ajeno al negocio de que se trate y ella corresponde al contribuyente, porque siempre se refiere a circunstancias de su directo conocimiento. En ese sentido, se ha dicho que "*la deducción no debe depender de la efectiva obtención de rentas pues, aunque el producto sea un quebranto, la causa de aquélla es la intención del contribuyente en el momento de efectuar la erogación y no el resultado final obtenido*". Y también, que "*podemos decir que, para que la base del impuesto sea la renta neta, es deseable que se puedan deducir todos los gastos inherentes a la actividad que la produce, debiendo tomarse dicho término en su sentido más lato, con la sola restricción de que pueda demostrarse una relación de causalidad, aunque sea indirecta entre el gasto y la actividad destinada a obtener la renta (...)* El criterio de causalidad a emplear debe ser amplio: gastos necesarios no es sinónimo de gastos imprescindibles (Fernández Luis Omar, "La imposición sobre la renta personal y societaria", La Ley, Buenos Aires, 2002, pág. 188/189).

XX.- Que, por otra parte, y tal como lo expuso en su voto el vocal disidente, el monto impugnado por tal concepto, asciende a la suma de \$ ...; suma que no luce irrazonable en función del importe neto de ingresos determinados para el período por \$ ... (conf. planilla de fs. 428 de los antecedentes administrativos correspondientes al impuesto a las ganancias y el informe de los inspectores actuantes de fs. 429).

Lo resuelto precedentemente de ningún modo significa establecer un criterio amplio en relación a la admisión de deducciones en el Impuesto a las ganancias respecto de las erogaciones realizadas en

concepto de vestimenta. Por el contrario, lo que debe prevalecer, es el análisis pormenorizado de las circunstancias particulares de cada caso para poder determinar si estos gastos resultan deducibles en el caso concreto. Por ello, el detalle de los elementos de prueba considerados son indicios de la evaluación que debe efectuarse al momento de computar el gasto; el lugar de realización del consumo, la fecha y la relación con la actividad entre otros ("García Longe, Carlos Alberto" - TFN Sala D, 5/3/2008).

En función de lo expuesto, corresponde revocar el ajuste fiscal en el impuesto a las ganancias respecto de la deducción de los gastos de indumentaria y marroquinería.

XXI.- Que por otro lado, y en lo concerniente a los gastos que se consideraron relacionados con la actividad pero que fueron impugnados en razón de carecer de comprobantes respaldatorios (un grupo de comprobantes constituido por recibos simples del tipo "recibí" en los que se identificaba al emisor - en algunos casos con número de documento- y el domicilio del beneficiario) y que se relaciona con el 26% del total de gastos computados en el período, cabe señalar que se trata de comprobantes que no cumplen con los requisitos previstos por la resolución N° 3419, por lo que cabe confirmar la postura fiscal y convalidar la impugnación de aquellos comprobantes de gasto que no observan ninguno de los requisitos establecidos por la Resolución General 3419, en cuanto a que no exhiben identificación impresa del emisor, no responden a ninguno de los tipos "A", "B" o "C" y carecen de la numeración secuencial implantada por dicha normativa.

Por lo demás, cabe aclarar que para resolver el caso, confirmando la determinación del tributo, el *a quo* tuvo en cuenta las disposiciones de la RG 3419 -que resultaba aplicable en el período cuestionado- y en prueba rendida en autos y determinó que los gastos cuestionados sólo se encontraban acreditados con comprobantes internos emitidos por el contribuyente que no cumplían con los requisitos establecidos en la resolución citada y que no se había arrojado a la causa ningún otro elemento o dato que sirviera para comprobar la cuantía y origen de cada una de las erogaciones. Por tales motivos concluyó en que los gastos que se habían pretendido deducir no se encontraban fehacientemente respaldados y que no correspondía su deducción.

De tal manera, lo discutido en autos cuenta con elementos fácticos cuya apreciación no cabe, en principio, rever en esta instancia, de acuerdo con lo previsto por el artículo 86 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) anteriormente citado.

#### Impuesto al valor agregado:

XXII. Que seguidamente, corresponde expedirse con relación a los agravios referidos al impuesto al valor agregado. Cabe recordar que las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente fueron impugnadas, en razón de no haberse incluido el débito fiscal correspondiente a servicios de producción contratados por Telearte SA. para la realización del programa televisivo "Memoria". El Tribunal Fiscal, analizó la actividad desarrollada por el recurrente en la realización del programa, y concluyó -al igual que el Fisco Nacional- que la actividad desarrollada por aquél en ese programa respondían más a las de productor general que a las de conductor.

Por su parte, el apelante en su expresión de agravios, insiste en sostener que -pese a lo expresa y manifiestamente acordado por las partes en el contrato suscripto entre Telearte S.A. Empresa de Radio y Televisión y el Sr. Samuel Gelblung -la prestación de servicios que realiza se encuentra exenta de acuerdo a lo establecido en el art. 7º, inciso h) punto 21 de la Ley de IVA por cuanto no es el productor general del programa "Memoria", sino que su desempeño se limita al rol de conductor.

XXIII.- Que de las cláusulas del contrato celebrado entre Telearte S.A. Empresa de Radio y Televisión y el Sr. Samuel Gelblung (glosado a fs. 252/256 del Cuerpo de Ganancias II de las actuaciones administrativas que corren por separado) surge que:

a) se denomina al Sr. Gelblung "productor general" mediante el cual se compromete a prestar servicios en calidad de tal, para la realización a favor del canal de un programa unitario semanal, de tipo periodístico, cuyo título sería "Memoria". Y se aclara que el "productor general" asume también la función de conductor en el programa (cláusula PRIMERA). Ver fs. 252.

b) En la cláusula "TERCERA" se establece que serán funciones del "productor general" la producción integral del programa, incluyendo selección del material, Invitados, temas y notas que serían puestas al aire, control de la edición de imágenes fílmicas y todos los aspectos concernientes a la producción para la puesta en pantalla del programa.

c) el "productor general" es el exclusivo responsable de todos los temas, circunstancias y personas a tratar en el programa a su cargo, reservándose el canal el derecho de repetir contra él toda suma o resultado de condena judicial originada en acciones que se le pudiesen entablar a raíz de los contenidos del ciclo, (v. cláusula "CUARTA")

d) La contra prestación por las funciones asumidas por el Sr. Gelblung en su carácter de "productor general" se fija en la suma mensual de \$ ..., incluyéndose la retribución que pudiera corresponderle por las repeticiones de la exhibición del programa (v. cláusulas "SEXTA" y "SÉPTIMA").

XXIV.- Que dicho acuerdo no da lugar a duda alguna respecto de la calidad que asume el contribuyente de autos. Basta con leer su encabezamiento para desentrañar la actividad desarrollada, toda vez que al individualizar a las partes del contrato y su denominación se consigna en el caso del Sr. Gelblung "...en adelante "EL PRODUCTOR GENERAL", por la otra parte...", y que "EL PRODUCTOR GENERAL asume también la función de conductor en el programa MEMORIA".

Asimismo, y de manera coincidente con lo expuesto, obra a fs. 12/15 del Cuerpo Información de Terceros, la información brindada por el Canal Azul Televisión, consistente en las planillas con los montos mensuales abonados al contribuyente, los cuales se consignan bajo la denominación "Honorarios Producción y Conducción "Memoria"", lo cual es concordante con el contrato celebrado entre las partes.

Por lo demás, y respecto a la afirmación del apelante en cuanto a que ni el Fisco ni el Tribunal Fiscal intentaron averiguar la mecánica de producción del programa "Memoria", "lo que hubiese permitido advertir que la íntegra producción del ciclo correspondía a Telearte S.A. y no a su conductor", cabe aclarar que resulta de plena aplicación al caso la regla "*onus probandi incumbit ei qui dicit*", en cuanto a que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377 del C.P.C.C.N., corresponde a cada parte probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Por ello, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción -y no el Tribunal Fiscal- acreditara la verdad de sus alegaciones, probando que el Sr. Gelblung era exclusivamente conductor del programa televisivo y no su productor.

XXV.- Que ello es así, por cuanto el principio de la autonomía de la voluntad, rector en materia contractual, establece que las convenciones hechas en los contratos representan, para las partes, una

regla a la que deben someterse como a la ley misma (art. 1197 del Cód. Civ.), no pudiendo éstas desentenderse de las obligaciones y compromisos que voluntariamente aceptaron.

XXVI.- Que por último, y en cuanto a la prueba informativa glosada a fs. 391 -Cuerpo Ganancias II de las actuaciones administrativas-, ella no alcanza a desvirtuar la contundencia de la documentación en que el Fisco Nacional sustenta su postura, toda vez que lo allí manifestado por Azul Televisión-Telearte S.A., en cuanto afirma que se desconoce a quien pertenece la propiedad del programa "Memoria"; que el canal toma a su cargo la totalidad de las erogaciones de la producción y que el Sr. Gelblung no recibe del canal otra retribución ajena a la condición de conductor del ciclo, resulta en abierta contradicción con el contrato firmado y los pagos realizados e informados por la misma empresa con anterioridad a la fiscalización, sin que existan en autos otros elementos de prueba que permitan apartarse del criterio fiscal, habida cuenta el decaimiento de la prueba testimonial ofrecida por el actor.

En función de lo expuesto corresponde confirmar el criterio fiscal en lo que respecta a la determinación del Impuesto al Valor Agregado apelado en autos, en cuanto determina impuesto e intereses resarcitorios.

XXVII.- Que por último, y en cuanto a la multa aplicada, corresponde entonces analizar si la actora incurrió en la conducta descrita en el artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) como lo entendió el Tribunal *a quo*.

XXVIII. Que por la norma citada se sanciona a quien mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad. A su vez, por el art. 47 se estableció la presunción de existencia de la voluntad de producir esos actos cuando medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del art. 11 (inc. a), o cuando la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base, proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso (inc. c).

XXIX. Que la defraudación fiscal se configura, entonces, con la comisión de un artificio, de un engaño, de una conducta dirigida a evadir el tributo y evitar las consecuencias sancionatorias (conf. esta Sala, 15-10-98, "Alonso Mario Oscar"; Sala II, 25-10-94 "San Justo S.A.", L.L. 1995-B p. 144; Sala V, 29-3-99 "Batello, Tarcisio L." L.L. 1999-E, p. 802 y 8-2-99 "Casino del Litoral c/D.G.I.")

XXX. Que la existencia de dicha conducta, comprensiva del elemento intencional no ha sido probada por el Fisco en autos sin que resulte suficiente al efecto la alegada manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias aplicables al caso.

Esa falta de manifiesta disconformidad y, consiguientemente, de intención se colige en autos del informe de inspección obrante en los antecedentes administrativos del que surge que el ajuste impositivo partió de los propios elementos brindados por el contribuyente, cuyos datos no han sido considerados gravemente contradictorios y de la ausencia de invocación de antecedente infraccional alguno.

XXXI. Que la circunstancia de no configurar la conducta del actor la infracción dolosa descrita en la ley 11.683 no importa que la omisión tributaria quede impune (conf. esta Sala, "Alonso, Mario Oscar" citada, entre muchas otras).

En tal sentido, de conformidad con lo establecido por el artículo 45 de la ley 11.683 , (t.o. en 1998) y no considerándose que exista en el caso error excusable eximente de sanción en la interpretación de las normas aplicables al caso, se estima razonable aplicar al actor la multa del 100% del gravamen dejado de ingresar oportunamente.

Por lo expuesto se resuelve:

- a) Rechazar la nulidad planteada por la apelante;
- b) Confirmar la sentencia apelada en cuanto confirmó las resoluciones que determinaron el impuesto al valor agregado y el impuesto a las ganancias;
- c) Revocar parcialmente la sentencia apelada en cuanto confirmó la resolución relativa al impuesto a las ganancias, de acuerdo a lo que surge de los considerandos XVII al XX.
- d) Revocar parcialmente la sentencia apelada en lo atinente a la sanción la que se reduce al 100% del impuesto omitido.
- e) Costas en proporción a los respectivos vencimientos (art. 71 del C.P.C.C.).

Se deja constancia que el Dr. Duffy no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

ANTE MÍ:

RODRIGO M. PARDO

PROSECRETARIO DE CÁMARA