



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV
21774/2021 "TAVIL, JUAN MANUEL c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de marzo de 2022

VISTOS Y CONSIDERANDO:

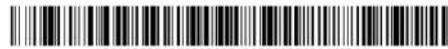
1º) Que, a fs.281/283 el Tribunal Fiscal de la Nación *confirmó* la resolución 10/2014 por la que se había determinado la obligación del Sr. Tavit frente al Impuesto a las Ganancias de los periodos 2008 y 2009, por intereses presuntos y deducción de gastos por vestimenta; y *revocó parcialmente* la resolución 18/2013, por la que se había determinado su obligación respecto del referido gravamen, periodo fiscal 2007, respecto de la deducción de erogaciones por indumentaria.

Impuso las costas por sus respectivos vencimientos.

Para resolver como lo hizo, el organismo señaló:

- 1) Que las partes no habían controvertido la existencia del aporte irrevocable que el Sr. Tavit realizó en el año 2007 a El Muro SA ni su monto; ni tampoco que no había sido capitalizado a la fecha de vencimiento del plazo que correspondía desde el punto de vista societario (12/11/07). En lo que no estaban de acuerdo era si a partir de ese momento el préstamo había adquirido carácter oneroso.
- 2) Que la falta de devengamiento de intereses había sido ratificada por El Muro SA en la contestación a la prueba informativa de fs. 134, y era lo que surgía también del Acta de Directorio del 22 de octubre de 2009. También, que el capital había sido reintegrado una parte el 30 de junio y la otra el 31 de diciembre de 2007. A fs. 515 epo. III Ganancias, consta el asiento en el libro Diario del Muro SA en el que se registró la desafectación.
- 3) Considerando que el aporte no capitalizado devino en préstamo, de conformidad con las disposiciones legales al no ser restituído en término, correspondía analizar si le resultaban de aplicación los intereses presuntos del art. 48 de la ley del Impuesto a las Ganancias, a la tasa prevista en el art. 67 de su reglamentación. En el caso, eran las propias manifestaciones del actor las que acreditaban que el aporte devenido en préstamo siempre había tenido un fin de lucro, que era impulsar la participación de una de las sociedades en la que era accionista El Muro SA en un proyecto de inversión turístico en la provincia del Chaco. Es decir que el otorgamiento de los fondos había constituido una operación propia de la intensa actividad comercial del actor en los periodos objeto de determinación de

Fecha de firma: 22/03/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA



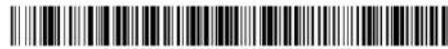
#36098592#320890835#20220322100448044

las que daba clara cuenta la documentación obrante en las actuaciones administrativas.

- 4) Que, con ello, el hecho de que no se hubiese pactado legal ni expresamente interés alguno, ni se hubiera contabilizado ningún monto adicional por dicho concepto con motivo de la devolución, no implicaba que la operación hubiese sido a título gratuito; era precisamente para ese tipo de supuestos que el legislador había incorporado la presunción del art. 48 de la ley, para la liquidación de las rentas de segunda categoría.
- 5) Que si bien dicho artículo —a diferencia del 73— preveía la posibilidad de prueba en contrario y el actor había ejercido tal derecho, los resultados no permitían arribar a la gratuidad pretendida, ya que había reconocido que el préstamo se originó en su actividad comercial.
- 6) Que, el hecho de que, en un primer momento, los fondos hubiesen sido entregados como aporte, no quitaba a la operación su carácter oneroso, porque en sí mismo no era un acto gratuito desde el momento en que quien lo hacía esperaba una prestación por su participación en el capital social. Y era sobre esa condición que se aplicaba la presunción de intereses.
- 7) En cuanto al reintegro de los fondos, atento a las inconsistencias detectadas en la contabilidad del actor, cabía estar a la validez de las conclusiones sostenidas por el Fisco.
- 8) Que, en cuanto a la resolución 10/14, referida a las deducciones de gastos del señor Tavil, los comprobantes respaldaban adquisiciones de sacos, sobretodos, pantalones, camisas, corbatas, cinturones y pañuelos que tenían una directa relación con su actividad de contador y director de sociedades. El monto deducido por tales gastos resultaba razonable, por lo que en este punto cabía revocar el ajuste.
- 9) Que, en cuanto a los intereses y las multas aplicadas en los términos del art. 45 de la ley 11.683, en atención a la inexactitud detectada en las declaraciones juradas y a que no se observaban motivos de eximición, correspondía confirmarlos.

2º) Que, a fs. 294/5, el actor dedujo recurso de apelación contra dicho pronunciamiento y expresó agravios a fs. 300/18, los que fueron contestados por su contraria a fs. 349/353 vta.

El recurrente efectúa las siguientes consideraciones:





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV
21774/2021 "TAVIL, JUAN MANUEL c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

- a) Se agravia en cuanto el Fisco le negó la producción de algunos de los medios de pruebas ofrecidos y que eran conducentes para la resolución de la causa.
- b) Sostiene que constituye un error conceptual afirmar que todo aporte irrevocable o préstamo que le efectúe un accionista a la sociedad anónima donde posee participación accionaria tenga un fin lucrativo que esté alcanzado por el tributo de marras y, luego, se siga afirmando que el préstamo fue "oneroso", ya que este término no es igual que "lucrativo". Destaca que el impuesto no grava las operaciones que no producen ganancias.
- c) Manifiesta que de las pruebas obrantes en la causa surge claramente que no hubo intereses convenidos y tampoco se devengaron ni pagaron. Argumenta sobre este punto que su parte dio la suma de \$1.400.000 y recibió la misma cantidad, sólo que la devolución se produjo ulteriormente, en dos momentos.
- d) Puntualiza que el art. 48 de la ley del gravamen apunta al caso de préstamos de las personas físicas y permite la prueba en contrario para demostrar su gratuidad, en tanto el art. 73 no admite prueba en contrario. Y, si bien el Tribunal Fiscal ha reconocido la diferencia de tratamiento impositivo de los intereses presuntos, se ha negado a admitir la demostración de la ausencia de estos accesorios.
- e) Expresa que del relevamiento del libro Diario e Inventario y Balances no surge que se hayan registrado pagos o devengado intereses.
- f) Sostiene que yerran los sentenciantes al considerar que la prueba pericial no permite afirmar el no pago de intereses, ya que un perito dice haberlo verificado y el otro no lo niega, sino que dice que tendría que auditar más.
- g) Entiende que, por un lado, se desconoce la fecha de devolución de los fondos aportados (que, como surge de las mismas constancias tenidas en cuenta por el Fisco para considerar la entrega de la suma de \$1.400.000 a El Muro SA, fueron devueltos a su dador en forma casi inmediata), ya que el 85% fue restituido cincuenta días después de entregados, y el saldo del 15% restante, seis meses y medio después. De otro lado, también se desconoce la prueba de que se devolvió la misma suma que se percibió, es decir sin generarse intereses a favor del dador de los fondos.
- h) Si fuera el caso, el cálculo de los presuntos accesorios debió haberse limitado durante el lapso de cincuenta días por la suma de \$1.200.000,

Fecha de firma: 22/03/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA



#36098592#320890835#20220322100448044

reintegrados el 30 de junio de 2007, y de seis meses por la suma de \$200.000 que es el saldo restante devuelto el 31 de diciembre de ese año.

- i) En cuanto a las multas, sostiene que deben ser revocadas, atento a que no hubo infracción y tampoco se advierte el elemento subjetivo. Subsidiariamente, solicita que se dejen sin efecto por la existencia de error excusable.

3º) Que, el Fisco apela y expresa agravios a fs. 319 y 336/342, respectivamente, contestados por su contraria a fs. 347/8 vta.

Se agravia en cuanto el Tribunal Fiscal admitió la deducción de gastos referidos a indumentaria.

Al respecto, afirma que las erogaciones de vestimenta no son deducibles en el gravamen atento a que, por la actividad del actor, se entiende que no revisten el carácter de necesarios para obtener la renta gravada o mantener su fuente productora, resultando aplicable a los presentes autos el inc. a, del art. 88 de la ley del tributo, en cuanto no se pueden escindir de los gastos personales y de sustento propios del contribuyente.

Finalmente, en cuanto a la imposición de costas, afirma que corresponde aplicar el principio general de costas al vencido.

4º) Que, conforme surge de los presentes autos, el actor tiene como actividad principal declarada ante el organismo la realización de servicios de contabilidad y teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal, y su actividad secundaria es la de brindar servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial, realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas.

De la verificación que le efectuó el ente fiscal, se constató un monto imponible en defecto en el Impuesto a las Ganancias, por no haber declarado en los periodos 2007; 2008 y 2009 los intereses presuntos del pasivo generado como consecuencia del aporte irrevocable efectuado el 10 de mayo de 2007 a El Muro SA.

Asimismo, se verificó en las declaraciones juradas de los periodos 2007 y 2008 deducciones de gastos por indumentaria que el Fisco Nacional consideró como no vinculados con la actividad gravada.

5º) Que, en primer lugar, y en cuanto a los agravios referidos a la nulidad de los actos por falta de causa y motivación y por haberse vulnerado su derecho al debido proceso, cabe señalar que, más allá de que no se advierte la falta de fundamentación en los referidos actos, si el defecto de procedimiento

Fecha de firma: 22/03/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA



#36098592#320890835#20220322100448044



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV
21774/2021 "TAVIL, JUAN MANUEL c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

que motivó el planteo de nulidad quedó debidamente subsanado en las actuaciones que ponen en evidencia que el actor tuvo suficiente oportunidad de ser oído y ejercitar las defensas que hacían a su derecho, no procede invalidar lo actuado ya que tal criterio iría en contra del principio de trascendencia e importaría declarar la nulidad por la nulidad misma, solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (*Fallos*: 320:1611 y esta Sala "Chubb de Fianzas y Gtias SACIA Seguros (TF 15.615-A) c/ D.G.A.", 20/10/2005, entre otros).

En el caso, el actor tuvo la oportunidad ante el Tribunal Fiscal de producir las pruebas que le fueron denegadas en sede administrativa, *tal como él mismo lo admite en el libelo recursivo*, por lo que no se advierten razones para que prospere tal agravio, ya que no surge ni se especifica cuál fue la afectación de su derecho de defensa.

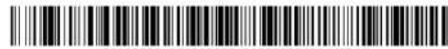
6º) Que, con respecto al aporte efectuado por el actor a la empresa El Muro SA el 10/5/2007, el Fisco consideró en el acto determinativo que, al no haber sido capitalizado en los plazos legales previstos y teniendo en cuenta que fue desafectado el 22/10/2009, debía considerarse como pasivo para su receptor y crédito para el contribuyente a partir de los ciento ochenta días de su desafectación o de su aceptación por el acta de Directorio, según lo dispuesto por la Res. General 25/2004 de la IGJ y la Res. Técnica FACPCE 17/2000. Por tal razón, concluyó que debían calcularse los intereses presuntos del art. 48 de la ley de Impuesto a las Ganancias.

Para determinar el momento desde que se habían generado los accesorios, tuvo en cuenta lo establecido en el art. 5º, inc. 1, subinciso a, de la **RG 25/2004** de la Inspección General de Justicia el cual dispone que, para la inscripción en el Registro Público de Comercio, se requerirá —entre otros—, fijar el *plazo durante el cual el aportante se obliga a mantener el aporte y dentro del cual deberá celebrarse la asamblea de accionistas que deberá decidir sobre su capitalización o restitución que no podrá exceder de 180 días corridos computados desde la aceptación del aporte por el directorio de la sociedad*".

En el mismo sentido el inc. c, determina que los aportes irrevocables para la futura suscripción de acciones no devengan intereses sobre el monto aportado, salvo en la restitución si correspondiese.

Por otra parte en los dos últimos párrafos del art. 6º se establece que "*La falta de celebración de la Asamblea dentro de dicho plazo, el rechazo de la capitalización o su falta de tratamiento expreso, así como su*

Fecha de firma: 22/03/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA



#36098592#320890835#20220322100448044

aprobación fuera del plazo previsto y/o de las previsiones acordadas sobre la emisión de las acciones, son suficientes para dejar expedita la restitución de los aportes irrevocables en los plazos y condiciones contemplados por el acuerdo a que se refiere el citado artículo 5°. En cualquiera de tales supuestos, a partir de la fecha prevista para la realización de la asamblea, o en su caso, a partir del vencimiento del plazo máximo posible conforme al artículo 5, inciso 1, subinciso a, el monto de los aportes será contabilizado en el pasivo social". (el destacado es propio).

7º) Que, **el art. 48** de la Ley del Impuesto a las Ganancias dispone que cuando no se determine en forma expresa el tipo de interés a los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario, que toda deuda, sea ésta la consecuencia de un préstamo, de venta de inmuebles, etc, devenga un interés no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales, excepto el que corresponda a deudas con actualización legal, pactada o fijada judicialmente, en cuyo caso serán de aplicación los que resulten corrientes en plaza para ese tipo de operaciones, de acuerdo con lo que establezca la reglamentación.

Sobre el punto, cabe señalar que la ley del gravamen precisa en forma cierta la materia imponible pero existen ciertos hechos en los cuales se determina de manera presunta, como ocurre en el supuesto de los intereses cuando no están pactados en forma expresa en las operaciones a plazo.

La norma prevé dos tipos de presunciones, una absoluta, es decir que no admite prueba en contrario, y otra que sí lo admite.

Entonces y como principio, toda deuda que no determine en forma expresa el tipo de interés devenga uno no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales. Esta presunción **admite prueba en contrario** para todas las operaciones a plazo, *excepto las provenientes de inmuebles*. Incluso, en este último caso, el interés no puede ser menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para los descuentos de documentos comerciales.

Por consiguiente es fundamental la prueba que aporte el contribuyente a los fines de acreditar la veracidad de tal operatoria, salvo el caso de excepción que prevé la precitada norma.

8º) Que, al respecto cabe señalar que de la prueba pericial contable realizada por los peritos contadores de ambas partes a fs. 137/145, surge que:

Fecha de firma: 22/03/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA



#36098592#320890835#20220322100448044



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV
**21774/2021 "TAVIL, JUAN MANUEL c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"**

a.- Los libros de Inventarios y Balances poseen registraciones anteriores a su rúbrica, el libro de Actas de Directorio tiene fojas con espacios en blanco al finalizar el acta que no se hallan numeradas, el libro IVA Compras posee transcripciones anteriores a su rúbrica y espacios en blanco;

b.- Si bien ambos profesionales coinciden en que el Sr. Tavit efectuó un aporte irrevocable a El Muro SA por la suma de \$1.400.000 el 10 de mayo de 2007, *no son concluyentes en cuanto a la fecha en que se devolvió*. En efecto, el perito del actor informa que la operación de desafectación del aporte es sólo un movimiento contable dado que la devolución fue registrada en la cuenta Acuerdo en las fechas anunciadas en el cuadro (30/6/2007 y 31/12/2007), en tanto el perito del Fisco manifiesta que **la desafectación obra en Acta de Asamblea del libro N° 1, a folio 17, donde se indica que se procedió a su devolución**. Señala asimismo que *"Los dos asientos que plasma el perito de la actora ya fueron analizados en la respuesta a la pregunta b), en ambos casos la registración indica que es un retiro"*. Cabe destacar que en dicha respuesta la mencionada contadora señaló que, a excepción del Acta de Directorio que trata el aporte irrevocable de capital acreditado por \$1.400.000, ingresando a Caja (cuenta 10.10.10.85 Debitada), **las restantes no poseen soporte documental**.

Es dable señalar que la desafectación del aporte fue registrada por la empresa El Muro SA el 7 de abril de 2011, es decir, llamativamente, una vez iniciado el procedimiento de fiscalización contra el actor (8 de julio de 2010).

Y, al respecto no puede soslayarse que si bien a fs. 134 la mencionada empresa informa que el aporte en cuestión fue reintegrado el 30 de junio y el 31 de diciembre de 2007 por las sumas de \$1.200.000 y \$200.000 respectivamente, y que no se pactaron intereses, la falta de congruencia de las restantes pruebas no permite poder arribar a una conclusión a favor del actor en este aspecto.

En efecto, tal como lo dispone el art. 33 de la ley 11.683 (t.o. vigente): *"...todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas"*.

En el caso, las inconsistencias en las registraciones contables ya señaladas, como asimismo la falta de congruencia entre lo informado por los peritos, impide tener por probado que se trate de un "préstamo" efectuado a título gratuito y restituido al poco tiempo de haberse otorgado.

Fecha de firma: 22/03/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA



#36098592#320890835#20220322100448044

En atención a ello y toda vez que el denominado "aporte" devino en "préstamo" al haber transcurrido el plazo legal de conformidad con lo previsto en la Resolución 25/04 de la IGJ, corresponde el tratamiento del art. 48 de la ley de Impuesto a las Ganancias.

A lo que cabe agregar que, tal como lo señala el Tribunal Fiscal, no puede considerarse que tal operatoria haya sido a título gratuito en atención a que se realizó en el marco de una operación de inversión turística.

9º) Que, el **art. 86** de la ley 11.683 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, se podrá apartar 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.

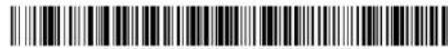
10) Que, no se advierte arbitrariedad en la valoración que hizo el Tribunal Fiscal de la prueba rendida si se tiene en cuenta que, tal como se señaló anteriormente, los elementos aportados no resultan concluyentes acerca del carácter gratuito del aporte ni sobre la fecha de la devolución del capital. Por lo expuesto, corresponde rechazar los agravios esgrimidos al respecto.

A ello cabe agregar que, tal como se dijo anteriormente, no está acreditado fehacientemente el momento en que se restituyeron los fondos, razón por la que no corresponde hacer lugar a lo solicitado por el actor en subsidio en cuanto a que se modifique el cálculo de los intereses.

Por lo expuesto corresponde desestimar los agravios esgrimidos al respecto.

11) Que, **en cuanto a la sanción**, cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que *"...en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena que, en esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297; 303:1548; 312:149). 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 al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313; 320:2271). Al respecto cabe señalar que el Tribunal*

Fecha de firma: 22/03/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA



#36098592#320890835#20220322100448044



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV
**21774/2021 "TAVIL, JUAN MANUEL c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"**

ha admitido al error excusable como eximente de responsabilidad, cuando el resulta de los extremos fácticos del caso, cuya valoración corresponde a los jueces de la causa (Fallos: 292:195; "García Navarro, José Ramón, sent. del 10 de diciembre de 1996; Fallos: 327:5345").

La existencia de error extrapenal como eximente de culpabilidad requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que su actitud responda a una interpretación de la norma tributaria que entendía razonablemente no aplicable. También hay error excusable cuando la conducta del infractor proviene de normas fiscales de difícil o dudosa interpretación.

Al respecto, se ha entendido que el error de derecho extrapenal será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes que, aún actuando con la debida diligencia, coloquen al contribuyente en una situación de confusión.

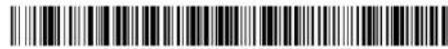
En tal sentido, el art. s/n incorporado por el art. 205 de la ley 27430 al artículo 50 de la ley 11.683 dispone que se considera que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso por su complejidad, oscuridad o novedad admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aún actuando con la debida diligencia comprender su verdadero significado y para evaluarlo se ha de tener en cuenta la norma incumplida, la condición del contribuyente y reiteración de la conducta, entre otros elementos.

En el caso de autos, dada la complejidad de las normas en cuanto al tratamiento que corresponde dar a los aportes irrevocables, para lo cual la ley del Impuesto a las Ganancias nada dice al respecto y se debió recurrir a lo previsto en la Res. 25/2004 de la IGJ, corresponde hacer lugar a los agravios del actor.

Por las razones expuestas, corresponde en este punto hacer lugar a los agravios del actor y revocar la resolución apelada en cuanto confirma la multa, que se deja sin efecto, de conformidad con lo previsto en el art. 45 de la ley 11.683.

12) Que, con relación a los agravios del Fisco referidos a la revocación de la determinación del período 2007, en cuanto a la deducción de gastos por vestimenta, cabe señalar que la regla general 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

Fecha de firma: 22/03/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA



#36098592#320890835#20220322100448044

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.

13) 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

14) Que, en efecto, 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 ella corresponde al contribuyente, porque siempre se trata de circunstancias del directo conocimiento de éste. 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

Fecha de firma: 22/03/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA



#36098592#320890835#20220322100448044



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV
21774/2021 "TAVIL, JUAN MANUEL e/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

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 lograr la ganancia o mantener y conservar su fuente (conf. Dino Jarach "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Abeledo Perrot, 1996, p. 552) (de conformidad con lo resuelto en la causa 24130/2011 "Gelbrlung Samuel c/DGI" del 14/2/2012).

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

15) Que, en el caso, el Fisco Nacional efectuó la impugnación sobre la base de considerar que los comprobantes de compras de sobretodos, ambos, sacos, sweaters, zapatos, camisas, corbatas, cinturones y pañuelos no pueden identificarse que sean para uso del contribuyente o de un tercero.

En este punto no resulta fundado el criterio del Fisco de sostener que los gastos de vestimenta no pueden ser deducibles por no ser necesarios para mantener u obtener la fuente productora de ganancias, a poco que se advierta que *se trata de vestimenta de tipo formal y de habitual uso para un profesional que ejerce actividades tales como contador y director de sociedad y que en ningún caso supera los \$10.000, tal como lo señaló oportunamente el Tribunal Fiscal.*

A lo expuesto, cabe agregar que el hecho de que haya presentado declaraciones rectificativas respecto del IVA no modifica la solución a la que se ha arribado toda vez que se trata de distintos tributos y que tienen un tratamiento también diferente.

En consecuencia, corresponde rechazar los agravios del Fisco sobre el punto y confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal al respecto.

16) Que, en atención a la forma en que se decide corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios y devolver la causa al Tribunal Fiscal a fin de que efectúe una nueva liquidación.

Fecha de firma: 23/03/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MOSAF, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGERIO W. VIVIENTI, JUEZ DE CAMARA



#56038507#32000385#20220322100448344

Por todas las razones expuestas, **SE RESUELVE:** confirmar la resolución apelada, excepto respecto de la multa que se deja sin efecto. Con costas en ambas instancias en proporción a los respectivos vencimientos (art. 71 del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 23/03/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W. VINCENTI, JUEZ DE CAMARA



#56038507#32000396#20270322100448344