

Poder Judicial de la Nación

Causa: 189/2012, RUIZ GUIÑAZU MARIA MAGDALENA (TF 21959-I) Y AUCUM C/DGI

Buenos Aires, 11 de septiembre de 2012.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge Federico Alemany dice:

I. Que el Tribunal Fiscal de la Nación admitió parcialmente los recursos de apelación interpuestos por la parte actora contra las resoluciones 63/2003 y 64/2003, del 17 de julio de 2003, y contra la resolución 120/2003, del 15 de diciembre de 2003, mediante las cuales la Jefa Interina de la División Determinaciones de Oficio de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III había determinado de oficio el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los ejercicios fiscales 1997, 1998 y 1999, y el Impuesto de Emergencia Sobre Altas Rentas de ese último año; más los intereses resarcitorios correspondientes y las respectivas multas, equivalentes al 70% de los importes cuyos pagos consideró omitidos.

Después de señalar que en el caso ya no se controvertían los importes por los que la parte actora se había allanado a las pretensiones del fisco a fs. 252/252 vta. y 264, revocó de modo parcial las resoluciones recurridas y ordenó al Fisco que practicara una nueva liquidación de los impuestos en cuestión, deduciendo a tal efecto los gastos realizados por los conceptos de “ropa”, “maquillaje”, y “restoranes y obsequios”, que se hallaban respaldados por comprobantes, hasta los importes indicados a fs. 281 a 285. Sin perjuicio de ello, confirmó los actos determinativos en cuanto a los rubros denominados “gastos

profesionales“, y “propinas al personal técnico“, debido a la falta de documentación de respaldo para acreditarlos.

Asimismo, mantuvo la obligación de pagar los intereses resarcitorios y las multas, de manera proporcional a los montos resultantes de la nueva liquidación; e impuso las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

Como fundamento, y en cuanto interesa, señaló que el Fisco había objetado la deducción de los gastos correspondientes a los rubros “ropa“, “maquillaje“, y “restoranes y obsequios“, efectuada por la contribuyente sobre el importe de las rentas obtenidas de su trabajo periodístico y de las demás tareas relacionadas con él durante los ejercicios fiscales 1997, 1998 y 1999, que constituían ganancias correspondientes a la cuarta categoría. Señaló que, a criterio del organismo recaudador, esos rubros habían constituido gastos personales no deducibles, de conformidad con lo establecido al respecto en el artículo 88, inciso a), de la Ley del Impuesto a las Ganancias (texto ordenado por el decreto 649/97), que impide la deducción de los gastos personales y de sustento; y dijo que, además, superaban el límite admitido para las deducciones especiales previstas en el artículo 23 de esa ley para las personas de existencia visible. Por otra parte, el Fisco había considerado que los gastos realizados en “restoranes y obsequios“ no eran deducibles, pues se correspondían con los “gastos de representación“, cuya deducción está admitida en el artículo 87, inciso i), de la ley del impuesto solamente respecto de las ganancias de la tercera categoría; y, de manera general, también los había cuestionado en razón de que, a su entender, no habían sido realizados para mantener o conservar la fuente, u obtener, mantener o conservar las ganancias gravadas.

Al respecto, el Tribunal Fiscal expresó que, en materia de deducción de gastos, y de acuerdo con la regla general

Poder Judicial de la Nación

establecida en los artículos 17 y 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, el contribuyente tiene derecho a deducir todos aquellos gastos necesarios para obtener la ganancia bruta, o aquellos para mantener y conservar la fuente de la ganancia cuya deducción se admita en esa ley y en la forma en que la misma disponga; así como los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las ganancias producidas por la fuente que las origina, con las restricciones expresamente establecidas en aquella. En tal sentido, agregó que en el artículo 81 de esa ley se enumeran una serie de gastos deducibles con carácter general, y en el artículo 82 de ella se establecen otros gastos deducibles con carácter especial para las cuatro categorías de rentas; y dijo que, asimismo, en los artículos 85, 86 y 87 de la ley del impuesto se especifican diversos conceptos especialmente deducibles para las tres primeras categorías de rentas, sin que se hubiera previsto de manera expresa un detalle semejante para las rentas de la cuarta categoría.

USO OFICIAL

En consecuencia, sostuvo que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener o conservar la fuente, u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, aunque no se trate de alguno de los conceptos deducibles con carácter general o especial, y siempre que no se trate de las deducciones no admitidas por el artículo 88 de la ley del impuesto o resulten aplicables los límites a la deducción directamente impuestas en ella, tales gastos resultan deducibles para calcular las ganancias sujetas al impuesto; porque ello se deduce de la lógica misma del gravamen a la renta. En tal sentido, destacó que el concepto de “necesidad” del gasto para obtener o mantener las ganancias gravadas es relativo y debe ser apreciado en función de la finalidad de las erogaciones, de manera que no puede ser evaluado con certeza por el Fisco puesto que éste resulta ajeno a las modalidades intrínsecas del negocio de que se trate.

Sobre la base de esas premisas, concluyó que la contribuyente tenía derecho a deducir el costo de la indumentaria y del maquillaje que le exigía el cumplimiento de su actividad profesional, que implicaba la necesidad de mantener una apariencia e imagen en las constantes apariciones públicas en programas televisivos, en los actos de organizaciones periodísticas, y en los demás eventos relacionados con su trabajo tales como, por ejemplo, las reuniones sociales que excedían el marco de sus vínculos familiares y de amistad. Destacó que, por otra parte, la deducción de esos gastos no se hallaba restringida por lo dispuesto en el artículo 88, inciso a), de la ley del impuesto, que prohíbe deducir los gastos “personales y de sustento del contribuyente y su familia, salvo lo dispuesto en los artículos 22 y 23”, y consideró que los gastos en cuestión tampoco se hallaban comprendidos en la deducción adicional prevista en el artículo 23, inciso c), de esa ley, en el que se establece que el monto de la deducción se elevará en un doscientos por ciento cuando se trate de rentas provenientes de cargos públicos, trabajos en relación de dependencia, o de jubilaciones y pensiones, pero en el que no se contemplan las rentas provenientes del ejercicio de profesiones u oficios independientes. A su juicio, ello revelaba que el precepto se refiere a los gastos de subsistencia, y al respecto agregó que, en virtud de la escala progresiva de reducciones establecida en el artículo sin número agregado por medio del artículo 1, inciso k), de la ley 25.239, la deducción especial prevista en el artículo 23, inciso c), de la ley del impuesto quedaba sin ningún efecto cuando, tal como ocurría en la especie, las ganancias netas del ejercicio superaban los 221.000 pesos.

En cuanto a los gastos en “restaurantes”, señaló que de los comprobantes agregados a las actuaciones administrativas surgía que se trataba de comidas poco frecuentes y en las que habían participado varias personas, cuyas características resultaban propias de

Poder Judicial de la Nación

las reuniones de trabajo o de negocios, más que de agasajos personales o gastos de sustento. Por tal motivo, los consideró comprendidos en la deducción especial establecida en el artículo 82, inciso e), de la Ley del Impuesto a las Ganancias, que permite restar de las ganancias los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas, en la suma reconocida por la Dirección General Impositiva. Al respecto, destacó que la autoridad no había reglamentado el tope admitido por tales conceptos, de modo que correspondía admitir la deducción de los rubros en cuestión en la medida en que su monto fuera razonable y, a tal efecto, precisó que esos gastos habían representado el 0,075%, y el 0.965% de los ingresos totales correspondientes a los ejercicios 1998 y 1999, por lo que consideró que la deducción era admisible.

USO OFICIAL

Con relación a los “obsequios”, destacó que el Fisco había objetado la deducción de esos gastos por considerarlos comprendidos en el artículo 87, inciso i), de la ley del impuesto, que sólo autoriza la deducción de los gastos de representación a los contribuyentes de la tercera categoría. Al respecto, destacó que la circunstancia de que en el texto de la ley del impuesto la deducción de los gastos de representación haya sido expresamente prevista como deducción especial de la tercera categoría no significaba que ellos constituyeran un gasto deducible exclusivamente por los contribuyentes pertenecientes a ella. En tal sentido, dijo que en la causa “Editorial Dante Quintero S.A.”, resuelta por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación el 26 de noviembre de 1970, ya se había puesto de manifiesto que tales obsequios constituían atenciones que guardaban concordancia con la importancia atribuida a una relación comercial o profesional determinada, impuestas como usos y costumbres por las reglas propias de las relaciones públicas. Agregó que, en el caso, los gastos por ese concepto habían representado el 1,142%, 1,427%, y 1,076% de los ingresos obtenidos en los ejercicios 1997, 1998 y

1999, por lo que correspondía admitir la deducción de aquellos en la medida en que su monto era razonable.

Por otra parte, a fs. 436/436 vta. aprobó la nueva liquidación practicada por el Fisco, y reguló los honorarios de los doctores Margarita Skodnik y Horacio Luis Martiré, por su actuación en carácter de apoderado y patrocinantes de Fisco, respectivamente, en xxx pesos y xxx pesos; aclarando que el pago de tales importes se hallaban a cargo de la parte actora y que no incluían el Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, a fs. 447/447 vta. reguló los honorarios de los doctores Leonardo Javier Lew y Germán Darío Baisburd, por su actuación en carácter de co-apoderado y co-patrocinantes de la parte actora, en xxxx pesos y xxx pesos, respectivamente; aclarando que correspondía adicionar los importes correspondientes al Impuesto al Valor Agregado, y que el pago de estos importes se hallaba a cargo del Fisco.

II. Que contra esa sentencia, el Fisco apeló y expresó agravios a fs. 441/446 vta., que fueron replicados a fs. 458/467. Por otra parte, a fs. 448 el Fisco apeló la regulación de honorarios de fs. 447/447 vta. por considerarlos altos, y a fs. 453 los profesionales apelaron esa regulación por considerar que los honorarios allí fijados eran bajos.

III. Que el Fisco se agravia de lo resuelto en la sentencia apelada por considerar que los gastos correspondientes a los rubros “ropa” y “maquillaje” constituyen gastos personales en los términos del artículo 88, inciso a), de la ley del impuesto, respecto de los que solamente podría ser admitida la deducción hasta el límite establecido en el artículo 23, inciso c), de esa ley. Al respecto, sostiene que por razones de orden práctico resultaría imposible establecer una línea divisoria precisa entre los gastos personales realizados para obtener una determinada renta, y aquellos otros que constituyen una utilización de la renta ya obtenida; por lo que es habitual que las leyes prohíban toda

Poder Judicial de la Nación

USO OFICIAL

deducción de los gastos realizados a partir de cierto nivel de ingresos mínimos que sean necesarios para solventar “cierto nivel de vida básico”. Con relación a los gastos en “restaurantes”, señala que en el caso se debería haber demostrado que el pago de esas comidas guardaba vinculación con el desarrollo de la actividad profesional de la parte actora, cosa que a su entender no se ha comprobado pues resulta insuficiente lo afirmado por el Tribunal Fiscal con respecto a que las características de aquellas hacían presumir la existencia de reuniones de trabajo y de negocios. Finalmente, con respecto al rubro “obsequios”, afirma que según lo dispuesto en el artículo 87, inciso i), de la ley del impuesto y en el artículo 147 del decreto 2353/86, reglamentario de aquella, la deducción de los gastos de representación debidamente acreditados es admisible hasta la suma equivalente al 1,50% del monto total de las remuneraciones pagadas por la empresa en el ejercicio fiscal al personal que se halla en relación de dependencia; supuesto que en el caso no se da, porque la parte actora es una persona de existencia visible cuyos ingresos pertenecen a la cuarta categoría. Además, reitera que tampoco se acreditó que tales gastos hubieran sido realizados para obtener o mantener las ganancias gravadas; es decir, no se demostró la necesaria vinculación de esos obsequios con la obtención de la renta sujeta al impuesto.

IV. Que los agravios así reseñados se refieren a una cuestión de derecho, tal como lo es la relativa a que, según el apelante, la ley del impuesto impide la deducción de los gastos indicados; y a una cuestión de hecho, tal como lo es la relativa a que, a su criterio, en el caso no se ha probado de manera suficiente que aquellos hayan sido necesarios para mantener la fuente, u obtener y conservar las ganancias gravadas.

Con respecto a la primera cuestión cabe advertir que, tal como se ha señalado, es incorrecta la aparente condición

puesta por el artículo 17 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, de que los gastos necesarios para obtener la ganancia bruta o, en su caso, mantener y conservar la fuente estén sometidos a que la ley admita su deducción pues “todos los gastos realmente incurridos son deducibles, mientras lo hayan sido para obtener, o conservar ganancias gravadas”; ello es así en el supuesto de ser deducibles en la forma que la ley disponga y esto significa que lo serán al devengarlos o percibirlos, según corresponda (cfr. Carlos Raimondi - Adolfo Atchabahián: “El Impuesto a las Ganancias”. Editorial La Ley, Cuarta Edición. Buenos Aires, 2007, Págs. 607; 611; 656 y 680). Por tal motivo, resulta inobjetable lo afirmado por el Tribunal Fiscal de la Nación en el sentido de que, aunque ningún precepto de la ley del impuesto se refiera expresamente a las deducciones correspondientes a la cuarta categoría, a ésta también le resultan aplicables las deducciones generales y especiales previstas en el artículo 81, 82 y en las disposiciones concordantes. En efecto, la circunstancia de que la ley del impuesto no contenga una previsión especial sobre las deducciones especiales correspondientes a la cuarta categoría, similar a las establecidas con respecto a la primera, segunda y tercera categoría, no significa que no les resulten aplicables las reglas generales previstas en el artículo 17 de aquella, de conformidad con la cual “Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener o conservar la fuente...”. En tal sentido y con relación al agravio del Fisco relacionado con que, en el caso, los gastos de “ropa y maquillaje” tienen el carácter de gastos personales cuya deducción está prohibida en el artículo 88, inciso a), de la ley del impuesto, cabe señalar que el carácter “personal” del gasto se refiere a la finalidad con que ha sido realizado y, por tanto, revisten ese carácter los destinados al sustento o la subsistencia del contribuyente; o los gastos que no guarden ninguna vinculación razonable con el ejercicio de la

Poder Judicial de la Nación

USO OFICIAL

actividad profesional u oficio del interesado a los que se refiere el artículo 79, inciso f), de la ley del impuesto, y que constituye la fuente de su renta. Es decir, los gastos realizados para satisfacer una necesidad o disfrute de la persona, antes que en razón de la actividad generadora de las ganancias. En tal sentido, es del caso advertir que si los mismos gastos objetados hubieran sido realizados por un sujeto perteneciente a la tercera categoría, estos hubieran sido susceptibles de ser deducidos de la renta en la medida en que se los hubiese considerado como gastos o erogaciones “inherentes al giro del negocio”, tal como lo prevé el artículo 87, inciso a), de la ley del impuesto. Al respecto, y tal como lo señaló el Tribunal Fiscal, no hay razón legal para impedir que los gastos realizados en mantener la imagen y la apariencia, y los restantes que estén directamente vinculados con el ejercicio de la actividad profesional o el oficio, sean restados de la ganancia bruta. Tales consideraciones también resultan válidas para los gastos en “restaurantes y obsequios”, subsumidos por la sentencia del Tribunal Fiscal en el artículo 82, inciso e), de esa ley, cuya enumeración de los gastos deducibles no es taxativa, y en el artículo 87, inciso i), de ella, cuyas disposiciones no son de aplicación exclusiva a la tercera categoría, y también alcanzan a la cuarta categoría.

Con respecto a la segunda cuestión, suscitada por los agravios del Fisco según los cuales no se ha probado que los gastos observados resultaran necesarios para mantener la fuente, u obtener y conservar las ganancias gravadas, corresponde señalar que ella remite al examen de aspectos de hecho y prueba que, como regla, resultan ajenos al ámbito del recurso previsto en el artículo 86, inciso b), de la ley 11.683; salvo en el caso de la sentencia apelada exhibiera al respecto errores manifiestos y evidentes (cfr. Fallos 326:2987, consid. 9º; y 332:357, consid. 8º; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal., Sala IV “La Rueda Porteña S.A. (TF 9861-I)

c/D.G.I.", del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006). Al respecto corresponde destacar que el Tribunal Fiscal tuvo en cuenta que, de acuerdo con las reglas de la experiencia, las condiciones particulares de la actividad profesional desempeñada por la actora le exigen incurrir en determinadas erogaciones con el objeto de mantener su imagen pública, sus relaciones de trabajo y sus vínculos de negocios, las que en el caso y según los términos de la sentencia apelada, constituyeron una proporción muy reducida sobre el total de las ganancias obtenidas en los ejercicios fiscales discutidos. En consecuencia, presumió que los gastos en cuestión habían sido necesarios para conservar la fuente y para obtener y mantener las ganancias gravadas y, en las condiciones expuestas, tales conclusiones no son susceptibles de ser consideradas carentes de sustento o irrazonables.

V. Que, en virtud de lo expresado a fs. 252/252 vta. y, en particular, a fs. 280 vta. *in fine*, acerca de los montos por los que prosiguió el trámite de la causa hasta el dictado de la sentencia apelada, y teniendo en cuenta que el proceso tramitado ante el Tribunal Fiscal de la Nación no se abrió a prueba, ni se produjeron alegatos, corresponde confirmar la regulación de honorarios de fs. 447/447 vta.

Por las razones expuestas, corresponde:

1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas al apelante vencido. 2) Rechazar los recursos de apelación deducidos contra la regulación de honorarios de fs. 447 y su vta. 3) Regular los honorarios de los doctores Leonardo Javier Lew y Germán Darío Baisburd, por los trabajos cumplidos ante esta instancia en la calidad de apoderado y de

Poder Judicial de la Nación

patrocinante de la parte actora en xx.- pesos y xx.- pesos, respectivamente. **ASI VOTO.-**

El señor Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani adhiere al voto del vocal preopinante.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dice:

I.- Que en cuanto a los antecedentes de la causa, me remito a los considerandos I a IV del voto del Dr. Alemany.

II.- Que en el presente caso no está controvertido que las ganancias obtenidas por la actora son de la cuarta categoría, es decir renta del trabajo personal, comprendida en el artículo 79 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, como “contribuyente individual que tiene como actividad principal declarada la realización y conducción de programas periodísticos” (v. fojas 5).

Asimismo, cabe señalar que la cuestión debatida involucra determinar si, para esta categoría de ganancias, son admisibles las deducciones que la actora ha computado en su balance impositivo correspondiente a la Declaración Jurada del período fiscal 1999 ya que el organismo recaudador las ha impugnado (v. fundamentos de la determinación de oficio a fojas 7 y ss.).

III.- Que con carácter previo a ingresar al análisis de la cuestión planteada, conviene reseñar algunos principios generales que rigen en esta materia a fin de elucidar, conforme a ellos, si la decisión apelada se ajusta a derecho.

III.1.- En primer lugar cabe señalar que, si bien es cierto que, como regla general, el legislador ha previsto que para establecer la

ganancia neta “se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente”, aclarando que las deducciones serán aquellas admitidas por la ley (artículo 17 de la Ley N° 20.628). Es decir que la norma en cuestión reafirma el principio de legalidad en materia tributaria (cfr. artículos 1º, 4 y 17 de la Constitución Nacional), en la medida en que establece que constituirá ganancia gravada aquella renta que el legislador define como tal, incluyendo la admisión o exclusión de ciertos gastos por diferentes fundamentos, que incidirán en la suma final a pagar. Al respecto Valdés Costa ha sostenido que “[l]o importante desde el punto de vista del principio [de legalidad] es que la ley defina todos los elementos que integran la base sobre la cual se debe liquidar el impuesto”, añadiendo que existe en este aspecto “una reserva absoluta de ley” (Valdés Costa, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, LexisNexis Depalma, 2004, pág. 148).

Dicha determinación de la ganancia debe efectuarse de acuerdo con las normas propias de cada categoría, respetando el sistema previsto en la Ley N° 20.628, sin que quepa -en principio y salvo previsión clara al respecto- extrapolar las reglas que regulan una categoría respecto de otra, porque ello quebraría el sistema previsto por el legislador a quien los jueces no pueden sustituir salvo declaración de inconstitucionalidad de la norma, que en el caso no está debatida. Cabe recordar aquí que la primera fuente de la interpretación de la ley es su letra, de la que no cabe apartarse cuando ella es clara (doctrina de Fallos 314:1018; 315:1256), pues de otro modo se podría llegar a una inteligencia que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivaliese a prescindir de su texto (Fallos 316:1247; 318:198 y 441).

De otro modo, se permitiría al contribuyente optar por aquellas reglas de la Ley N° 20.628 que lo benefician y descartar aquellas

Poder Judicial de la Nación

que lo perjudican, apartándose de los criterios y valoraciones tenidos en cuenta por el Congreso al establecer el impuesto.

III.2. A los principios generales de interpretación sentados, debe agregarse que el artículo 17 de la Ley N° 20.628 dispone que, para establecer la ganancia neta sujeta al impuesto, se restarán del conjunto de las ganancias netas de la cuarta categoría los conceptos que autoriza el artículo 23, es decir, aquellas deducciones que pueden computar las personas físicas y otros sujetos del impuesto. De esta manera, queda claro que la ganancia bruta, entonces, deberán restarse los gastos necesarios para conservarla u obtenerla, y las deducciones legalmente admitidas (ver Lamagrande, Alfredo J., Ley de Impuesto a las Ganancias comentada, 2ª ed., Buenos Aires, La Ley, 2009, pág. 81).

USO OFICIAL

La norma citada agrega que “[e]n ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto”. Ello sienta la pauta de que para ser posible la deducción, los gastos deben vincularse con ganancias alcanzadas por el impuesto, lo cual es reiterado en el artículo 80 de la misma ley.

Es decir, no hay dudas de que, para poder deducir los gastos de las ganancias sujetas al impuesto, éstos deben ser aquellos *necesarios* para obtener, mantener o conservar esa misma renta. Ello equivale a sostener que el gasto debe estar razonablemente vinculado con la fuente productora de rentas. Dicha relación debe juzgarse según las características de cada actividad, en el marco de los parámetros legales; pero sin exigir, como condición esencial o indispensable, la obtención de ganancias, porque sabido es que, según los vaivenes de cada actividad, estas pueden no generarse.

Para la cuarta categoría de ganancias, en que encuadra la situación de la contribuyente de autos, existe una particular dificultad en

determinar cuáles gastos están vinculados con la obtención de rentas porque, a diferencia de las personas jurídicas -como podría ser una sociedad anónima que genera ganancias de tercera categoría y cuya actuación está restringida por el objeto social-, las personas físicas desarrollan otras actividades además de las vinculadas con la obtención de ganancia. De esta manera, puede ser dificultoso diferenciarlas de los consumos: la línea que separa un gasto personal de un gasto vinculado con la obtención de ganancias puede no estar, en varios casos, del todo clara.

Consciente de ese problema, el legislador restringió la deducción de ciertos gastos. Un ejemplo de ello es la regla prevista en el artículo 88 de la Ley N° 20.628, que limita la deducción, sin distinción de categorías, de los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, a la vez que incluyó deducciones especiales en el artículo 23 inciso a). De la misma manera, el organismo recaudador, mediante la Resolución General N° 2437/2008, también ha enumerado las deducciones que un trabajador en relación de dependencia puede computar (ver, especialmente, el Anexo III de la Resolución citada).

Sobre este tipo de gastos de sustento se ha argumentado que “si existe un gasto no sólo necesario sino también imprescindible para obtener renta gravada es la alimentación del contribuyente, no obstante como esta alimentación es el basamento de toda actividad del sujeto y no se puede atribuir racionalmente una parte a la obtención de la renta, el legislador dispone no se deduzca” (Fernández, Luis Omar, Impuesto a las Ganancias, Buenos Aires, La Ley, 2009, pág. 444). Por eso mismo, argumenta este autor, se incluyeron las previsiones de los artículos 23 y 24.

Además, también se ha propuesto interpretar que “[e]l art. 82 enumera diversos gastos deducibles de la categoría a la cual

Poder Judicial de la Nación

corresponda la ganancia para cuya obtención se han incurrido. Todos esos gastos están sometidos a las condiciones fijadas en los arts. 17 y 80: a) ser efectuados para obtener ganancias gravadas; o en su caso, para mantener y conservar la fuente; b) ser restados de la categoría de ganancia a la cual corresponden” (Raimondi, Carlos A. y Atchabahián, Adolfo, *El Impuesto a las Ganancias*, 5ª ed., Buenos Aires, La Ley, 2010, pág. 856).

IV.- Que efectuadas las consideraciones precedentes, corresponde ingresar al análisis en particular de las sumas descontadas por la contribuyente, para analizar a la luz de los principios ya descriptos, la viabilidad legal de su deducción.

IV.1.- En cuanto a los gastos en concepto de restaurantes y recepciones “por comidas poco frecuentes en razón de alegadas reuniones de trabajo o de negocios”, el Tribunal Fiscal de la Nación entendió que su deducción es procedente, en virtud de lo normado por el artículo 82 inciso e) de la Ley N° 20.628, en cuanto dispone que se podrán deducir “[l]os gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la Dirección General Impositiva”. Por su parte, la AFIP sostiene, en su memorial, que se trata de gastos personales y de sustento de la contribuyente, no deducibles en virtud de la regla que surge del artículo 88 inciso a) de la Ley N° 20.628.

Ahora bien, en primer lugar, cabe señalar que se ha dicho que tales gastos son ejemplos de conceptos incluidos bajo la regla del artículo 82 inciso a), es decir, “gastos de restoranes (viáticos) por reuniones de trabajo (relaciones profesionales, negocios, etc.)” y que “[s]u deducción queda limitada a las sumas que reconozca la DGI” (Lamagrande, op. cit., ps. 433/434). Lo expuesto implica que aun cuando tales gastos puedan ser encuadrados en la norma en cuestión (art. 82

inciso a), su deducción está sujeta a la condición de que estén vinculados con la generación de ganancias gravadas.

En otras palabras, al mismo tiempo que se aceptaría eventualmente, y en principio, la deducción de gastos no incluidos en la enumeración del artículo 82, a condición de que estén vinculados con la obtención de ganancia gravada, paralelamente, podría argumentarse que aquellos enumerados expresamente en esta norma también deberían satisfacer ese requisito. Por esta exigencia, la afirmación del Tribunal Fiscal en cuanto a que tales gastos “exhiben comidas simultáneas poco frecuentes de varias personas, lo que sugiere reuniones de trabajo y/o de negocios más que agasajos a título personal o gastos de sustento del contribuyente y de su familia” aparece como dogmática y desprovista de la debida fundamentación, ya que no existe prueba que permita conectarlos con la obtención de ganancia gravada. Dicho de otro modo, no se advierte del pronunciamiento apelado, ni del examen de las constancias de la causa, los hechos en los que el Tribunal Fiscal sustentó su decisión de considerar que los aludidos gastos se encuentran encaminados a obtener rentas producto del desarrollo de la actividad periodística de la contribuyente.

Por lo expuesto, no se aprecia la relación de causalidad entre los gastos y la renta gravada, recaudo que el propio Tribunal Fiscal ha exigido en sus precedentes en cumplimiento de la manda legal (TFN, Sala A, in re “Frigorífico Frías S.A., del 13/02/1998, entre otros). Ello así, máxime cuando se trata de supuestos dudosos en los cuales no resulta del todo clara la vinculación de la erogación con la obtención de ganancia gravada, y teniendo en cuenta la limitación prevista en el artículo 82 inciso a) citado, el contribuyente debería aportar las pruebas razonables que permitan justificar ese extremo (arg. art. 377 CPCCN).

Poder Judicial de la Nación

En este orden de consideraciones, si bien este rubro podría eventualmente vincularse con la obtención de ganancia gravada, también permite suponer su uso en otras ocasiones, no vinculadas con la actividad productora de renta (v.gr. una invitación por razones de amistad que no trascienden la esfera íntima y personal de la contribuyente), lo cual impediría su deducción a tenor de lo normado por el artículo 17 de la Ley Nº 20.628. La cuestión se vincula, justamente, con la existencia de prueba que permita enlazar a tales gastos con la obtención de ganancia gravada y, por exclusión, separarlos del gasto de consumo.

En atención a ello, toda vez, que en el presente caso, la prueba producida es insuficiente para construir dicha vinculación entre las erogaciones invocadas y la actividad productora de ganancia, no es posible afirmar que los montos que la contribuyente pretende descontar hayan sido realizados con la finalidad de obtener, mantener o conservar la fuente. Por ello, corresponde hacer lugar al agravio del Fisco y revocar el pronunciamiento cuestionado en este punto.

IV.2.- En cuanto a los gastos de ropa, la contribuyente argumenta que la deducción de \$9.549 se vincula con su exposición o la asistencia a eventos sociales relacionados con su profesión (ver reseña que efectúa el organismo recaudador a fs. 278 del expediente administrativo), como ser la participación en la entrega de los premios “Martín Fierro” o su membresía en la International Women’s Foundation.

La AFIP se opuso a su deducción alegando que “aceptar lo argumentado por la contribuyente significaría vulnerar el principio de equidad, ya que todo contribuyente podría esgrimir que no podría ejercer su actividad sin ningún tipo de atuendo”. Como argumento adicional, el organismo recaudador sostiene que “específicamente para la actividad de radio (mayor fuente de ingresos para la responsable), no es condición indispensable la erogación del dinero para vestuario, ya que el mismo

resulta secundario y poco relevante” (v. expediente administrativo, fs. 278).

Considerados los argumentos de las partes en litigio, cabe señalar que de la mera asistencia a los eventos citados no necesariamente puede extraerse la vinculación entre las numerosas facturas de indumentaria presentadas y la obtención de rentas, porque si así fuera las figuras públicas carecerían de límites razonables para deducir cualquier erogación relacionada con su imagen, máxime cuando la ropa es de por sí un bien durable cuyo uso para un evento “profesional” no agota su función y eventual aprovechamiento para otras ocasiones de índole personal, y viceversa.

Ello así, admitir la postura de la contribuyente implicaría tanto como aceptar que las figuras públicas carecerían de límites para deducir cualquier erogación relacionada con su imagen, pese a que ello no los diferencia de la situación de cualquier profesional al asistir, por ejemplo, a un congreso o conferencia de su especialidad.

En definitiva, al igual que los conceptos analizados en el subconsiderando anterior, corresponde desestimar las deducciones bajo el concepto de ropa, ya que tampoco se advierten pruebas que permitan conectar causalmente tales erogaciones con la obtención o conservación de la renta sujeta al impuesto.

Similares consideraciones cabe efectuar respecto de los gastos de maquillaje, en tanto no se ha aportado prueba alguna que permita suponer su conexión con la obtención de ganancia gravada.

Por lo demás, el Tribunal a quo arguye que es desacertado el criterio del Fisco en cuanto a que la deducción pretendida ya se encuentra comprendida en la deducción adicional del artículo 23 inciso c) de la ley del tributo. Sin embargo, dicho órgano jurisdiccional no indica en qué norma encuadra a su entender esta deducción adicional. Es

Poder Judicial de la Nación

cierto que afirma que “se trata de un concepto cuya deducción no se encuentra restringida por ninguna disposición legal” (v. fs. 282, considerando VI), pero tal tesitura resulta incompatible con los alcances del principio de reserva legal: así como no puede gravarse al contribuyente en mayor medida que la querida por el legislador, tampoco corresponde admitir deducciones (que lleven a una tributación inferior a la que correspondería) que no tengan sustento legal explícito.

IV.3.- Por último, se discute la procedencia de la deducción de \$ 7.459,28 en concepto de “Obsequios y Atenciones”, rubro que también fue impugnado por el organismo fiscal, atento a que la contribuyente carece de empleados en relación de dependencia y no se trata de una renta de la tercera categoría.

El Tribunal Fiscal aplicó la “teoría de la bagatela” toda vez que el monto deducido no supera, en el período de mayor incidencia, al 1,427% de los ingresos de la cuarta categoría (v. fs. 284).

Sobre el punto, en un precedente del Tribunal Fiscal de la Nación se entendió que, “a tenor de los usos y costumbres vigentes en nuestro país”, dichos gastos constituyen un “presente con el cual la empresa trata de poner de cordialidad que existe entre ella y todos aquellos que indirectamente contribuyen a su gestión, creando una imagen externa que facilita sus actividades...” (con cita del precedente “Dante Quintero”), para luego agregar que -por la proporción de los ingresos de la contribuyente, menores en todos los casos al 1,5%- eran razonables.

Nuevamente, debió el Tribunal Fiscal dar cuenta de la prueba en que se basó para justificar tales erogaciones y la relación razonable de ellas con la obtención de ganancia, para lo cual no resulta suficiente una mera presunción o remitirse a los usos y costumbres generales. Lo dicho no implica descartar que pueda eventualmente

admitirse su deducción, en la medida en que se verifiquen los extremos legales requeridos, pero en este caso existe una orfandad argumental que permita vincular tales erogaciones con una actividad que genere ganancia.

IV.4.- En definitiva, se advierte que el Tribunal a quo hizo lugar a la pretensión de la contribuyente de deducir determinados conceptos, sin que se hayan acreditado los extremos fácticos necesarios que podrían hacerlos procedentes. En efecto, la falta de demostración de la relación entre las erogaciones invocadas y la obtención de renta gravada por la Ley N° 20.628 permite desestimar las pretensiones de la contribuyente y revocar el pronunciamiento en cuestión.

V.- Que, con relación a la imposición de costas impuestas por el Tribunal Fiscal, se agravia la AFIP y solicita que las costas de ambas instancias sean soportadas por la parte actora (v. fs. 446).

En atención al modo en que se decide, corresponde imponer las costas de ambas instancias a la parte actora, por aplicación de la regla general que emerge del artículo 68 del CPCCN.

VI.- Que, por último, y en cuanto a las apelaciones de honorarios regulados en la decisión apelada de fojas 447 y su vuelta, corresponde declararlos abstractos ya que, por la forma en que se decide –con la consecuente modificación en la distribución de las costas– deberán devolverse las actuaciones al Tribunal Fiscal para que se practique una nueva regulación.

VII.- Que en virtud de lo expuesto, en caso de compartirse este voto, correspondería hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la AFIP, revocar la decisión apelada y confirmar la resolución del organismo recaudador con los alcances indicados precedentemente, con

Poder Judicial de la Nación

costas de ambas instancias a la parte actora (art. 68 del CPCCN); y declarar abstractos los recursos de apelación deducidos contra la regulación de honorarios de fs. 447 y su vuelta, y ordenar que se practique una nueva regulación por el tribunal de origen. **ASÍ VOTO.**

Por ello, por mayoría se **RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas al apelante vencido. 2) Rechazar los recursos de apelación deducidos contra la regulación de honorarios de fs. 447 y su vta. 3) Regular los honorarios de los doctores Leonardo Javier Lew y Germán Darío Baisburd, por los trabajos cumplidos ante esta instancia en la calidad de apoderado y de patrocinante de la parte actora en xxx.- pesos y xx.- pesos, respectivamente.

USO OFICIAL

Regístrese, notifíquese y devuélvanse.

FDO: Jorge Federico Alemany - Pablo Gallegos Fedriani - Guillermo F. Treacy (en disidencia).

Registrado en el Libro de Sentencias de la Sala Contencioso Administrativo N° 5, al N° 106, F° 298/309, T° V.