

Tribunal Fiscal de la Nación, sala D

Ruiz Guiñazú, María Magdalena

Buenos Aires, marzo 5 de 2008.

El doctor Brodsky dijo:

I. Que a fs. 28/46vta., 106/124 y 184/208 María Magdalena Ruiz Guiñazú interpone recursos de apelación contra tres resoluciones, dos de fecha 17 de julio de 2003 y una del 5 de diciembre de 2003 dictadas por la Jefa (int) de la División Determinaciones de Oficio de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III de la AFIP — Dirección General Impositiva, por las que se determina de oficio el impuesto a las ganancias de los períodos 1997, 1998 y 1999 y se establece el saldo a favor del contribuyente respecto del ejercicio 2000 compensándose de oficio con dicho importe la suma reliquidada por el año 1999, intimándole el pago del importe resultante por dicho período; y se establece el impuesto de Emergencia sobre Altas Rentas por el período fiscal 1999. En todos los casos se liquidan e intiman además, intereses resarcitorios (art. 37 de la ley 11.683 — t.o. 1998 y modif.) y se imponen multas equivalentes al 70% de los tributos omitidos con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 — t.o. citado— .

Manifiesta que tiene como actividad principal la conducción de programas periodísticos, tributando el impuesto a las ganancias como rentas de cuarta categoría y que frente a la fiscalización practicada por el ente fiscal en la que se impugnaron gastos computados en primera y cuarta categoría y rentas que fueron declaradas como exentas, optó por conformar parcialmente los ajustes realizados con relación a la 1° y 2° categoría presentando las declaraciones rectificativas al amparo del dec. 1384/01.

Se agravia de que el acto por el que se determinan los períodos 1997 y 1998 carece de debida fundamentación de los hechos y el derecho, ateniéndose a lo consignado en el dictamen jurídico viendo con ello conculcado su derecho de defensa.

En cuanto a las determinaciones del período 1999, previo a toda otra cuestión expone que conforma la impugnación del gasto en concepto de "Honorarios-Agente" por la suma de \$5.380 deducido en el período fiscal 1999 cuando fue abonado en el 2000, pero se agravia puntualmente de que el Fisco observe la deducción de los gastos de restaurante y recepciones, obsequios y atenciones, de maquillaje y de ropa con fundamento en que, para los dos primeros supuestos no se encuentra autorizada por no tener personal en relación de dependencia y en los dos últimos por tratarse de gastos que no están vinculados con la renta gravada. A tal fin analiza el régimen legal de las deducciones en el impuesto a las ganancias, cita lo establecido por los arts. 17, 80 y 88 de la ley del tributo y concluye que las deducciones efectuadas no se encuentran prohibidas ni limitadas, guardan directa relación causal con la fuente productora y cuentan con respaldo documental. Señala que los gastos realizados en los rubros impugnados configuran gastos de representación que fueron destinados a presentar una imagen que permita mantener o mejorar la posición de la recurrente en el mercado, poniendo de resalto que el Fisco funda su posición en la

errónea aplicación de la limitación legal establecida para los sujetos de tercera categoría (art. 87 inc. i) de la ley), considerando que se trata de "una empresa" (art. 49 inc. b) de dicha ley) sobre la base de que en los recibos emitidos por Radio Mitre se observa el encabezado "Producciones M.R.G." corresponde a una empresa unipersonal, cuando en realidad se trata de una contribuyente individual, considerando que con tal interpretación se estaría violando el principio de legalidad. En cuanto a la deducción en concepto de gastos de ropa sostiene que el Fisco no ha meritado las particularidades de la actividad que desarrolla la actora, la que no se limita al ejercicio del periodismo sino que incluye actividades públicamente conocidas, con continua exposición que contribuye en modo cierto y directo a su imagen.

Asimismo, la actora califica de arbitraria la impugnación de los importes deducidos en concepto de gastos de oficina, gastos profesionales, propinas personal técnico TV, gastos varios, gastos de vestuario, gastos de viajes y otros que los califica como "gastos sin identificar", correspondientes a los ejercicios 1997 y 1998, con sustento en la falta de comprobantes respaldatorios, señalando que el Fisco actuó con un excesivo rigor de índole formal descartando la regla de la interpretación económica, remarcando que se tratan de erogaciones necesarias para el desarrollo de su actividad. Destaca que en el rubro Gastos Varios y Profesionales la recurrente incluyó erogaciones efectuadas durante su residencia en Punta del Este — cuya existencia ha sido acreditada ante la AFIP mediante la declaración de Bienes Personales— , donde también ejerció actividades vinculadas con el ejercicio de su profesión de periodista. Explica que en el rubro "gastos varios" los gastos por radio-taxis y "remises" y sostiene que las "propinas" entregadas al personal técnico obedecen a gestiones efectuadas para mejorar la calidad de la labor periodísticas y por ello no pueden reputarse como liberalidades.

Sobre las multas aplicadas considera que el fisco no ha demostrado la existencia del elemento subjetivo requerido por la figura contenida en el art. 45 de la ley de Procedimiento Tributario, limitándose a imputar la negligencia en su conducta por haber presentado declaraciones juradas rectificativas, cuando los montos allí incluidos no se relacionan con los discutidos en autos, solicitando se aplique el instituto del error excusable. También objeta los intereses resarcitorios intimados por entender que responden a una causa de ajuste inexistente.

Ofrece prueba referida a la impugnación de gastos de los períodos 1997 y 1998 que no estarían debidamente respaldados por comprobantes; y por las razones de hecho y de derecho que expone, la jurisprudencia y doctrina que cita, peticona que se revoquen los actos apelados en todas sus partes, con costas y deja planteado el caso federal.

II. Que a fs. 58/65vta., 131/139 y 217/227 el Fisco Nacional contesta los traslados conferidos. Afirma que durante el procedimiento determinativo el Fisco ha respetado y observado las garantías que la constitución reconoce a la actora, facilitando la posibilidad de presentar las pruebas que hagan a la mejor defensa de sus derechos, considerando por ello que la pretensión de nulidad carece de asidero fáctico y jurídico.

Respecto de los gastos deducidos por "honorarios-agente" en el período 1999, manifiesta que fueron impugnados por haberse abonado recién en el año 2000 de acuerdo con el criterio de lo percibido, correspondiendo la compensación de los saldos positivos y negativos de las declaraciones juradas comprendidas desde el momento de la coexistencia de los mismos, devengando intereses resarcitorios desde la determinación del saldo a favor del Fisco hasta el

período fiscal en el que se generó el crédito del contribuyente, hasta su compensación automática.

Acerca de los gastos de restaurantes y recepciones y obsequios y atenciones, remarca que la actividad de la actora se encuadra en la cuarta categoría y por lo tanto no puede pretender efectuar tales deducciones que sólo es factible realizar cuando se cuenta con personal en relación de dependencia, haciendo constar que si bien la actora se agravia de que el Fisco supone que se trata de una empresa unipersonal, la apoderada fiscal señala que durante el trámite de fiscalización la propia recurrente se refirió a que las erogaciones fueron realizadas por "la empresa" aclarando entre paréntesis "en este caso mi persona", lo que permitiría deducir que se esta encuadrando en el inc. b) del art. 49 de la ley del tributo. Sobre los gastos de ropa y maquillaje sostiene que no procede su deducción por no estar vinculados a la renta gravada y por tratarse de la cuarta categoría tales gastos forman parte de lo consumido. Asimismo, respecto de aquellos gastos que carecen de comprobantes, expone que la actora no ha demostrado fehacientemente que hayan existido ni que tengan una relación causal con la fuente productora de ganancias

En cuanto a la multa expresa que las infracciones materiales que describe el art. 45 de la ley de Procedimiento Tributario son de comisión instantánea y se configuran al verificarse la falta de ingreso del tributo en oportunidad de su vencimiento.

Se opone a la prueba ofrecida por la actora y por los argumentos que desarrolla, pide que oportunamente se dicte sentencia rechazando en todas sus partes los recursos interpuestos, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III. Que a fs. 229/229vta. el Tribunal en Pleno dispuso la acumulación de las causas Nros. 21.960-I y 22.716-I al que lleva el N° 21.959-I.

Que a fs. 252/25vta. — y su aclaratoria de fs. 264— , se tuvo a la recurrente por allanada parcialmente a las pretensiones del Fisco respecto del impuesto a las ganancias de los períodos 1997 y 1998 por las sumas de \$31.063,07 y 16.202,33, en concepto de impuesto y los intereses resarcitorios correspondiente, conforme lo expresado en su presentación de fs. 240/241vta., debiendo continuar la causa por las sumas de \$15.248,33, \$11.002,44 y \$8.998,12 en concepto de impuesto a las ganancias adeudado por los ejercicios 1997, 1998 y 1999, respectivamente y por \$2.035,38, en concepto de impuesto a las altas rentas 1999, en todos los casos con más los intereses resarcitorios y multas pertinentes.

Que a fs. 268 se hizo lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional con relación a la prueba ofrecida en autos y a fs. 269 se dispuso elevar los autos a conocimiento de la sala D.

A fs. 276 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV. Que de acuerdo con el relato que antecede, los aspectos a analizar en el caso de autos han quedado circunscriptos a dos grupos de gastos que el organismo recaudador considera no admisibles para liquidar el impuesto, en tanto la actora sostiene que se trata de erogaciones efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, por lo que debe permitirse su deducción de los ingresos alcanzados por el tributo. Los dos grupos de gastos de los que se da cuenta son aquellos referidos a: 1) los que están respaldados por comprobantes y 2) los que no

disponen de ese soporte documental. Los primeros conciernen a los conceptos "Ropa" (\$16.070,12 en 1997, \$7.517,41 en 1998 y \$9.549 en 1999); "Maquillaje" (\$6.660 en 1997 y \$2.500 en 1998) y "Restoranes y Obsequios" (\$11.756,46 en 1997, \$15.418,13 en 1998 y \$14.147,80 en 1999), según constancias de inspección (cfr. act. adm., cpo. ppal. fs. 51/52, 103 y 107 y cpo. altas rentas, fs. 18/19). En tanto no existe respaldo instrumental para los conceptos "Gastos Profesionales" por \$6000 y "Propinas al Personal Técnico" por \$8.600, ambos en 1997. En este último caso, se trataría de una contribución de \$200 por cada programa emitido (act. adm., cpo. ppal., fs. 71).

Vale señalar que la actitud del Fisco al impugnar tales gastos se sustenta en negar validez a aquellos importes carentes de comprobantes y en considerar no vinculados con la obtención de la renta a los restantes, aún cuando cuenten con respaldo documental. En la nota N° 1048/02 del 3/7/02, relativa al año 1999 se impugnan los gastos de representación por superar el tope permitido legalmente (act. adm. altas rentas, fs. 48/49). Ello conlleva la conveniencia de analizar las normas aplicables en materia de gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y del concepto de indispensabilidad del gasto.

V. La regla general para la deducción de los gastos viene dada por los arts. 17 y 80 de la ley del tributo (t.v. en 1997). El primero dispone que para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga, en tanto el segundo aclara que los gastos cuya deducción admite la ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son las efectuadas para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. El siguiente art. 81 enumera una serie de conceptos deducibles con carácter general y el art. 82 lo hace respecto de las deducciones especiales (no ya las generales), admitidas para las cuatro categorías de rentas comprendidas en la ley, a lo que se añade en los arts. 85, 86 y 87 una especificación de conceptos especialmente deducibles, inherentes a la categorías primera, segunda y tercera, sin que la norma hubiera previsto un detalle análogo para la cuarta categoría (los destacados me pertenecen).

El juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, no deja lugar a dudas de que el criterio prevalente 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, se trate o no de aquellos conceptos deducibles con carácter general o con carácter especial y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos a que se refiere el art. 88 o resulten aplicables las limitaciones que la misma ley prevé, 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 el caso de autos, la única y exclusiva razón esgrimida por la inspección actuante y luego compartida por la superioridad para impugnar determinados gastos, no es otra que considerarlos "No Vinculados a su Renta" (act. adm. cpo. ppal., fs. 103 y 107).

Es doctrina recibida desde antigua data, 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 N° 6117 "Editorial Dante Quinterno S.A.", relato de la sentencia del 26/11/1970). Allí también se dijo "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".

VI. Bajo las premisas que anteceden corresponde analizar la deducción de los gastos debidamente comprobados, efectuados por la recurrente y que responden a los conceptos "Ropa", "Maquillaje" y "Restoranes y Obsequios", por los importes anuales a que se hace referencia en cada caso en el considerando IV.

En ese sentido, le asiste razón a la apelante cuando pretende deducir el costo de la indumentaria que requiere su constante exposición pública, no ya con relación a las emisiones radiales del programa a su cargo "Magdalena Tempranísimo", 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 (act. adm., cpo. ppal. fs. 449), 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 de la Sra. Ruiz Guiñazú, 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; que excede el alcance de gasto personal a que se refiere el inc. a) del art. 88 y de ningún modo puede suponérselo comprendido en la deducción adicional del art. 23 inc. c) de la ley como sostiene el Fisco Nacional (vide fs. 16, párrafo 1°), porque — de aceptarse ese criterio-dicha desgravación resultaría contradictoria con su propia esencia, del momento que el importe de la misma se triplica cuando se trata de jubilados o personal en relación de dependencia, en desmedro de quienes ejercen oficios o profesiones por su cuenta, situaciones que son bien distintas de las que pretende el organismo en relación con las que aquí se analizan, ya que no puede ignorar que llegado a determinado nivel de ingresos imponibles, por virtud del artículo sin número incorporado en 1999 a continuación del 23 (ley 25.239, Tít. I, art. 1°, inc. k), las deducciones que el mismo autoriza se anulan completamente.

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 de autos admitir la deducción del gasto en ropa.

En cuanto al concepto "Maquillaje" que también incluye los gastos en peluquería, son válidas íntegramente las mismas consideraciones expuestas respecto del concepto ropa, por lo que también su cómputo como gasto es admisible.

Por último, resta analizar las deducciones efectuadas en concepto de "Restoranes y Obsequios".

VII. No obstante haberse reunido bajo la misma denominación, corresponde hacer notar que desde el punto de vista fiscal, el tratamiento a asignar a los gastos en "restaurantes" difiere del que corresponde a "obsequios" y en la presente causa, la inspección actuante procedió a impugnar tales gastos en razón de reputarlos como "gastos de representación", que es una deducción autorizada en un determinado porcentaje y, según dice, sólo para la tercera categoría de rentas (art. 87, inc. i), lo que a su juicio, vedaría su deducción cuando se trata de rentas de la cuarta categoría.

Sobre el particular, en ocasión de votar (en minoría) la causa N° 22.854-I "Surpiel S.A. s/apel. ganancias", resuelta por esta sala el 17/4/2006, sostuve en relación con los gastos en restaurantes: "Que cabe destacar que el Fisco no ha objetado los gastos efectuados por su concepto ni por su procedencia, sino lo que cuestiona es que los montos deducidos superan el límite establecido por la norma antes referida (art. 87, inc. i). No obstante, para opinar así, la inspección actuante ha confundido meros gastos de "movilidad y viáticos" con gastos de "representación", toda vez que el tipo de los objetados..., no responde a esta clase, conforme la definición que respecto de ellos suministra el art. 147 del reglamento (dec. 2353/86)" (el destacado es propio).

Ello así, los gastos efectuados en restaurantes, según dan cuenta los comprobantes incorporados a las actuaciones del período fiscal 1999 — que se toman como referencia por no contarse con los de los años 1997/98 (act. adm. cpo. antecedente DAFO, fs. 103/133)— , 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 (deducción no admitida por el art. 88, inc. a). En consecuencia, la tipificación de estos gastos encuadra en el rubro "movilidad y viáticos" (art. 82, inc. e), debiendo quedar limitada su deducción a las sumas reconocidas por la DGI, aspecto sobre el cual el ente no ha dicho nada, salvo que se trate de los viajantes de comercio, lo que no es aplicable al caso.

En consecuencia, no habiendo ejercido el organismo la facultad otorgada por ley para fijar o pautar los importes deducibles en concepto de "gastos de movilidad y viáticos", y toda vez que está reconocido legalmente el derecho del contribuyente para descontar dichas erogaciones de la renta bruta obtenida en cualquiera de las cuatro categorías, la omisión fiscal mal puede constituirse en un impedimento para la deducción, por lo que resulta indudable que el tope o límite a considerar no puede ser otro que aquél que surja de la razonabilidad del monto gastado, en relación con las características particulares de la actividad en cuya función se realizan y con el monto de los ingresos obtenidos en su ejercicio, que se transforma así en guía cuantitativa de orientación.

En ese sentido, los gastos en restaurantes del país ascienden a \$5.327,43 durante el año 1998 y a \$6.688,52 en 1999, y no existe deducción por ese concepto en 1997 (act. adm. cpo. ppal. OI 2834/7, fs. 48/49), sumas que representan el 0,075% en 1998 y el 0,965% en 1999 de los ingresos totales de la cuarta categoría de cada uno de esos dos años (act. adm. citado, fs. 27 y cpo. ppal. OI 2321/3, fs. 150 y 181)), y que por considerarlas razonables objetivamente, estimo que corresponde admitir su deducción en la liquidación del tributo.

VIII. En cuanto a los "obsequios", los importes impugnados por el Fisco Nacional quedan fijados en \$11.756,46 para el año 1997, en \$10.090,70 para 1998 y en \$7.459,28 para 1999 (act. adm., cpo. citado, fs 47/49 y cpo. altas rentas, fs. 18/19). En relación con los "gastos de representación", en la

presente causa el Fisco Nacional ha sostenido que se trata de una de las deducciones especiales inherentes a la tercera categoría de rentas y que los contribuyentes no tendrían derecho a deducir suma alguna por tal concepto, cuando sus ingresos provienen de actividades incluidas en la cuarta categoría y/o se carece de personal en relación de dependencia, porque es en base a la retribución que tal personal percibe, que se calcula el límite de la deducción.

En realidad esto no es así, ya que la ley no contiene ninguna disposición que impida a quienes perciben rentas de la cuarta categoría, deducir los "gastos de representación". El hecho de figurar en la ley como deducción especial de la tercera categoría, no implica que se trate de una exclusividad de esa categoría. Cuando la ley 23.260 (B.O. 11/10/1985) introdujo el inc. h) en el texto del art. 87 de la ley del tributo, dispuso establecer un límite a la deducción, fijándola en una suma equivalente hasta el 5% del monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia. Anteriormente tal tipo de gasto era deducible sin un valor tope por tratarse de gastos inherentes al giro del negocio (art. 87, inc. a). Posteriormente, la ley 23.760 (B.O. 18/12/1989) con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/1990 suprimió la parte final del inc. h) que establecía el tope del 5% aunque facultó a la Dirección General Impositiva para "disponer condiciones y limitaciones de carácter general o particular", lo que jamás sucedió durante la vigencia de esa modificación, hasta que la ley 24.475 (B.O. 31/3/1995) vuelve a reformar el texto del art. 87, reinstalando nuevamente el tope, aunque reducido al 2% y actualmente, al 1,5%.

La inclusión de los "obsequios", junto con los viajes y agasajos, entre los "gastos de representación" destinados a las relaciones encaminadas a mantener o mejorar la posición de mercado, surge únicamente del texto del art. 147 del reglamento (dec. 2353/86). Respecto de la procedencia de deducir tales gastos, "es un hecho que no admite dudas ni comentarios y que el monto de tales atenciones guardan por lo general cierta concordancia con la importancia que la empresa atribuye, objetiva o subjetivamente, a la relación comercial entablada, haciendo notar que reglas de relaciones públicas han impuesto el uso y costumbre de que a ciertas personas extrañas a la empresa....se les haga llegar un presente con el cual la empresa trata de poner de relieve la cordialidad que existe entre ella y todos aquellos que indirectamente contribuyen a su gestión, creando una imagen externa que facilita sus actividades superando así las pequeñas dilaciones o inconvenientes rutinarios que a veces provocan trastornos" (cfr. Edit. Dante Quinterno S.A., ya citada).

Como ya se explicó antes, el fundamento de la inspección para impugnar la deducción consiste en considerar a tales gastos como no vinculados con la obtención de la renta., lo cual no es cierto a tenor de los usos y costumbres vigentes en nuestro país, según se ha visto. Por lo tanto, estando justificado el motivo del gasto, su deducción en la liquidación del tributo no tiene más límite que el que pueda surgir de la razonabilidad del monto gastado, siempre en relación con las características de la actividad y con el monto de los ingresos obtenidos. En ese sentido, los obsequios del año 1997 representan el 1,142%, los de 1998 el 1,427% y los de 1999 el 1,076%, en todos los casos calculados en función del monto total de los ingresos correspondientes a la 4ª categoría. La nimiedad de esos coeficientes exime de mayor ponderación acerca de la razonabilidad de la deducción practicada, por lo que respecto del punto "obsequios", cuadraría incursionar en la teoría de la bagatela, admitiendo el criterio de la recurrente.

Como consecuencia de lo decidido en el presente considerando VIII y en los precedentes VI y VII, procede revocar la resolución apelada respecto de los ajustes practicados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los años 1997, 1998 y 1999 sobre los rubros "Ropa", "Maquillaje" y "Restoranes y Obsequios".

IX. Otra es la solución que cabe arbitrar en relación con los ajustes efectuados en la declaración de 1997 sobre los rubros denominados "Gastos Profesionales" por valor de \$6.000 y "Propinas al Personal Técnico" por \$8.600. En ambos casos, la falta de elementos instrumentales para probar la erogación, conspira contra la admisibilidad de su deducción, y si bien la actora ha explicado con claridad el motivo del segundo de esos conceptos de gasto — una contribución de \$200 para refrigerio en cada programa emitido, según afirma—, lo cierto es que la erogación responde más a las características de una liberalidad discrecional en la disposición de la renta, que a la hermenéutica del impuesto en cuanto exige cumplir los requisitos de mantener y conservar la fuente y de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, como condición para admitir la deducibilidad del gasto. No obstante, se reitera, la falta de comprobantes fehacientes en respaldo de la salida del dinero, es la razón para confirmar el criterio del Fisco Nacional en la ocasión.

X. En cuanto al ajuste practicado en el impuesto de emergencia a las altas rentas 1999, corresponde tener presente que siendo su determinación una consecuencia de la practicada con respecto al impuesto a las ganancias del mismo año, la misma deberá ser modificada en la misma forma en que resulta modificada esta última, de modo de gravar con la alícuota del 20% sobre el monto de impuesto a las ganancias determinado por dicho período en tanto se hubieran obtenido ganancias netas superiores a \$120.000. Por lo tanto, de corresponder el supuesto apuntado, la exigencia fiscal se halla limitada al remanente de impuesto de emergencia que resulte adeudado, una vez practicada la reliquidación que se ordena efectuar al organismo fiscal dentro de los 30 días de notificada la presente sentencia.

XI. En cuanto a los intereses resarcitorios y a la multa aplicada con sustento en lo dispuesto en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, los agravios expresados a fs. 39/46, 116vta./121 y 201vta./205 apuntan a instalar la figura del error excusable, sin advertir que el tema de las deducciones nunca tuvo doctrina pacífica, y es precisamente en virtud de ello que la recurrente optó por desistir parcialmente de la litis, rectificando su postura en relación a determinados gastos y años en que fueron deducidos. En tales condiciones, no ha intentado probar de ninguna forma haber incurrido en el error excusable susceptible de exceptuarla de sanciones y se ha quejado por la supuesta violación de derechos y garantías constitucionales al mismo tiempo que disponía con amplitud de esta vía jurisdiccional para hacer prevalecer plenamente tales derechos y garantías. En función de ello, corresponde confirmar los intereses y las sanciones aplicadas en proporción a los montos de impuesto que se confirman.

Las costas se imponen de acuerdo con los respectivos vencimientos.

El doctor Torres dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, se resuelve: 1°) Revocar la resolución correspondiente al impuesto a las ganancias de los períodos 1997, 1998 y 1999 por los conceptos examinados en los Considerandos VI, VII y VIII del voto del Vocal Instructor y confirmarla respecto del ejercicio

1997 por los rubros analizados en el Considerando IX del voto referido, con más los intereses resarcitorios y multa en la proporción que resulte corresponder conforme lo dispuesto en el considerando XI del voto referido. 2°) Confirmar parcialmente la determinación del impuesto de emergencia a las altas rentas del período fiscal 1999, con más intereses resarcitorios y la multa aplicada en la proporción a los montos del gravamen que se confirma, de acuerdo con lo decidido en el Considerando X del voto del Vocal Instructor. 3°) Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos. 4°) Ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días practique liquidación de las sumas adeudadas por la recurrente de acuerdo con lo decidido en los puntos 1°) y 2°) precedentes. A tal fin por Secretaría General de Asuntos Impositivos se remitan al ente fiscal las actuaciones administrativas por el plazo acordado.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite de conformidad con lo previsto por el art. 59 del Reglamento de Procedimiento de este Tribunal, por encontrarse en uso de licencia la Vocal Titular de la 11a. Nominación. — Agustín Torres. — Juan P. Castro.