

S.A. GEIGY ARGENTINA

IMPUESTO A LOS REDITOS: Principios generales. Capital y rédito.

Las contribuciones, en cuanto constituyen gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la renta bruta, son en general deducibles para determinar la utilidad sujeta al impuesto a los réditos.

IMPUESTO A LOS REDITOS: Principios generales. Contribuyentes.

El impuesto especial creado por el art. 34 de la ley 11.682 (t.o. 1960) no grava la utilidad obtenida por el obligado al pago, su propósito es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones que no documenta, ante la no individualización del beneficiario; quien hace el pago debe abonar el tributo a título propio.

IMPUESTO A LOS REDITOS: Deducciones. Comercio e industria.

El impuesto del art. 34 de la ley 11.682, consistente en la tasa máxima aplicable por erogaciones no documentadas, puede ser deducido por quien efectúa éstas y paga el tributo, a fin de determinar la utilidad neta sujeta a impuesto a los réditos.

IMPUESTO A LOS REDITOS: Deducciones. Comercio e industria.

El art. 66, inc. d), de la ley 11.682 (t.o. 1960) no hace distinciones, de modo que toda deuda propia por el impuesto a los réditos cae dentro de sus términos y no es susceptible de deducción. La tasa que el art. 34 de la ley establece para las erogaciones de caja no documentadas no puede ser deducida en el balance impositivo (voto del Dr. Luis Carlos Cabral).

SENTENCIA DE LA CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO FEDERAL
Y CONTENCIOSOADMINISTRATIVO

Buenos Aires, 23 de abril de 1969.

Y Vistos: el recurso interpuesto por Geigy Argentina S.A. contra la resolución del Tribunal Fiscal dictada a fs. 35/37;

Considerando:

I.— Que Geigy Argentina S.A. en el transcurso de los años 1963, 1964 y 1965 contabilizó diversas salidas de caja no documentadas, tributando sobre las mismas las tasas máximas del 54 y 53 % previstas por el artículo 34 de la ley 11.682 (t.o. en 1960 y sus modificaciones). Dichas salidas y el tributo abonado fueron deducidos como gastos en los respectivos balances fiscales.

Al requerirle a la firma la Dirección General Impositiva las razones por las cuales había procedido en esa forma, manifestó que se trataba de pagos hechos en su totalidad a directores, jefes de compras, etc., vinculados con fábricas de tejidos o de hilados o con tintorerías industriales, a fin de que esas personas mostraran su disposición para adquirir los productos elabo-

rados por Geigy, razón por la cual los habían considerado comprendidos en el artículo 34 de la ley.

El organismo fiscal admitió la deducción en los balances impositivos de esas erogaciones por presumir que habían tenido por finalidad obtener, mantener o conservar réditos de fuente argentina, pero, en cambio, no aceptó la deducción del impuesto resultante de aplicar la tasa establecida en el artículo citado, por considerar que no constituía un gasto necesario para la producción del rédito, aparte de no autorizarlo el artículo 66, inc. d) de la misma ley por tratarse del propio gravamen.

II.— Que llevado el caso ante el Tribunal Fiscal, este organismo, partiendo de la base que el pago del impuesto en cuestión debía considerarse como un pago por deuda propia respecto del cual no era aplicable el artículo 25 del decreto reglamentario de la ley 11.682 —que permite deducir los réditos tomados a su cargo y pagados por cuenta de terceros—, confirmó lo resuelto por la Dirección General Impositiva.

III.— Que recurrida esa decisión para ante esta Cámara, la firma contribuyente se agravia por haber equivocado —a su juicio— el Tribunal Fiscal el enfoque del problema al atribuirle a ella la concepción jurídica de que el gasto tributario por pago del impuesto establecido por el artículo 34 había sido efectuado por cuenta de terceros y no por cuenta propia. Sobre el punto, manifiesta que ambas partes estaban de acuerdo en el sentido de que el pago lo había sido en este último carácter, pero discrepaban respecto de si era un gasto necesario para la obtención de la renta y si debía considerárselo como el propio impuesto a los réditos que no es deducible, conforme a lo dispuesto por el artículo 66, inc. d) de la ley 11.682.

Sobre esos aspectos expresa la recurrente que si las erogaciones no documentadas habían sido aceptadas por el fisco como gastos necesarios para obtener beneficios gravados y por ese motivo eran deducibles, en la misma situación se hallaba el impuesto que debía tributarse sobre aquellas como una consecuencia legal accesoria a la necesidad económica de abonar esas retribuciones.

En cuanto a la naturaleza de dicho gravamen, manifiesta que no puede considerárselo como impuesto a los réditos, ya que no es concebible que se denomine y funcione como tal un tributo que grava la persona en razón de la renta que otra obtiene y que, si algo traduce o revela, es una capacidad contributiva ajena, como bien lo deja traslucir la excepción que contempla la parte final del artículo 34. Siendo así —termina expresando—, por no ser ese gravamen “el genuino y verdadero impuesto a los réditos, no hay razón para pensar que el artículo 66, inc. d), cuando proscribía la deducción del “impuesto de esta ley” haya entendido que también incluía en ello la prohibición de un gravamen de naturaleza tan diferente al impuesto a la renta”.

IV.— Que esta Cámara tiene resuelto, en sentencia confirmada por la Corte Suprema, que los pagos efectuados por el contribuyente a personas no individualizadas, cuando lleven a presumir que han constituido gastos necesarios para la obtención, mantenimiento y conservación de la renta, son deducibles en el balance impositivo, pero se hallan sujetos al pago de la

tasa máxima establecida para esos casos ("Lambertini e Hijos S.R.L.", sentencia del 21 de diciembre de 1964; Fallos: 262:518).

Lo que ahora se discute en estas actuaciones es si dicho tributo puede legalmente deducirse para determinar la renta imponible.

V.—Que el artículo 5º de la ley 11.682 expresa que "para establecer el rédito neto se restará del rédito bruto, los gastos necesarios para obtenerlo, mantenerlo y conservarlo, cuya deducción admite esta ley". El artículo 61 reproduce este principio y el 62 establece un detalle de las deducciones que pueden efectuarse. Entre ellas, el inciso b) menciona "los impuestos y las tasas que recaen sobre los bienes que producen rédito, excepto los excluidos por el artículo 66, inc. d)". Esta última disposición expresa: "No serán deducibles, sin distinción de categoría, el impuesto de esta ley y los impuestos, tasas y derechos para adquirir, mantener o conservar capitales, como el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, la contribución de mejoras y de afirmados y los impuestos sobre terrenos baldíos y campos que no se explotan y los impuestos al mayor valor y a los beneficios de capital".

De estas normas generales se desprende que a los efectos de la determinación del rédito neto son deducibles de la renta bruta todos los gastos necesarios para obtenerla, mantenerla y conservarla. Las cargas fiscales —impuestos y tasas— se encuentran entre ellos, siempre y cuando sean inherentes a la obtención del rédito.

Con arreglo a este concepto, la no deductibilidad del impuesto a los réditos establecida por el art. 66, inc. d) se explica por constituir un gasto posterior a la producción de la renta y no anterior a ella.

¿Se encuentra en la misma situación el impuesto previsto por el artículo 34 de la ley 11.682 (t.o.)?

Colocado el intérprete en el caso que se debate en estas actuaciones debe responder que no. En primer lugar, este tributo para quien lo abona no es "el impuesto de esta ley..." a que se refiere el artículo 66, inc. d), o sea, el que grava "los réditos de fuente argentina..." (art. 1º) o "la ganancia obtenida... por una persona o entidad..." (art. 3º), cuya deducción no admite. La finalidad que con él se persigue es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones no documentadas; es decir, que ante la falta de individualización de los beneficiarios que se presume deberían pagar el impuesto a los réditos, el que hace las erogaciones queda obligado a abonar sobre ellas el tributo a título propio.

En segundo lugar, habiendo admitido la Dirección General Impositiva que las erogaciones no documentadas hechas por la recurrente constituyeron un gasto necesario para obtener la renta gravada, el tributo que aquélla debió abonar como consecuencia de esas erogaciones ha tenido ese mismo carácter, por cuya razón también debe deducirse en el balance fiscal. No puede negarse que el gravamen discutido ha sido una condición de la renta obtenida y no una consecuencia de ésta.

VI.—Que en lo relativo a los recargos que le fueron aplicados a la recurrente, la solución a que se arriba en cuanto al fondo del asunto lleva necesariamente a dejarlos sin efecto.

Por lo tanto, se revoca la decisión del Tribunal Fiscal dictada a fs. 35-37 que confirmó las resoluciones de la Dirección General Impositiva de fecha 25 de abril de 1967, haciéndose lugar, en consecuencia, al recurso interpuesto. Las costas se abonarán en el orden causado, dada la naturaleza de la cuestión debatida. *Juan Carlos Beccar Varela — Horacio H. Heredia — Adolfo R. Gabrielli.*

DICTAMEN DEL PROCURADOR GENERAL

Suprema Corte:

El recurso ordinario de apelación deducido por la demandada es procedente de conformidad con lo dispuesto por el art. 24, inc. 6º, ap. a), del decreto-ley 1285/58, sustituido por la ley 17.116.

En cuanto al fondo del asunto, el Fisco Nacional (Dirección General Impositiva) actúa por intermedio de apoderado especial quien ya ha asumido ante V. E. la intervención que le corresponde (fs. 69/70). Buenos Aires, 7 de julio de 1969. *Eduardo H. Marquardt.*

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 15 de octubre de 1969.

Vistos los autos: "Geigy Argentina Sociedad Anónima s/ apelación - impuesto a los réditos y de emergencia".

Considerando:

1º) Que el recurso ordinario de apelación interpuesto por la Dirección General Impositiva a fs. 60 es procedente, de conformidad con lo dispuesto por el art. 24, inc. 6º, ap. a), del decreto-ley 1285/58, sustituido por la ley 17.116.

2º) Que se discute en autos si las salidas de caja no documentadas que contabilizó la actora durante los ejercicios correspondientes a los años 1963, 1964 y 1965, deben deducirse para el cálculo del impuesto a los réditos, incluidos los tributos sobre las mismas según las tasas máximas del 54 y 53 % previstas por el art. 34 de la ley 11.682 (t. o. 1960). La Dirección ha admitido la deducción de tales salidas, pero no la del impuesto que las grava, con arreglo a la mencionada norma.

3º) Que la razón que tuvo el organismo recaudador para admitir la deducción fue que se trataba de erogaciones que presumiblemente tuvieron la finalidad de obtener, mantener o conservar réditos de fuente argentina; pero no extendió tal criterio al impuesto de

que se trata, por considerar que no constituía un gasto necesario para la producción del rédito, además de no autorizarlo el art. 66, inc. d), de la ley 11.682, en razón de tratarse del propio gravamen a los réditos, nunca deducible.

4º) Que ambas partes se manifiestan de acuerdo en que se trata de un gravamen directo a cargo de la actora y no de las personas a cuyo favor se hicieron los adelantos que originan el pleito. La discrepancia entre ellas radica en que, mientras la Dirección estima improcedente la deducción, por tratarse, en definitiva, del propio impuesto que se liquida (art. 66 aludido), la actora entiende que es aplicable el art. 5º de la ley 11.682, en cuanto expresa que "para establecer el rédito neto se restará del rédito bruto los gastos necesarios para obtenerlo, mantenerlo y conservarlo, cuya deducción admite esta ley". Cabe recordar que el art. 62, al detallar las deducciones que pueden efectuarse, menciona en el inc. b) "los impuestos y las tasas que recaen sobre los bienes que producen rédito, excepto los excluidos por el art. 66, inc. d)". Esta última disposición, incluye, entre otros, "el impuesto de esta ley".

5º) Que de lo expuesto resulta, como bien dice el a quo, que las contribuciones, en general, son deducibles, en cuanto constituyen gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la renta bruta. Se explica, entonces, que el impuesto de esta ley, es decir el que grava los réditos, no pueda deducirse, porque se trata de un gasto posterior a la producción de la renta y no anterior a ella.

6º) Que corresponde decidir, entonces, si el gravamen especial creado por el art. 34 de la ley 11.682 constituye o no "el impuesto de esta ley". Debe partirse de la base de que no grava la ganancia obtenida por el obligado a su pago, que es lo que exige el art. 3º de la misma ley. En realidad, lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio.

7º) Que, por último, si la Dirección admite que se deduzcan las erogaciones de que se trata, por constituir un gasto necesario para obtener la renta gravada, lo mismo ocurre con el tributo que se les agrega, por cuya razón corresponde también deducirlo en el balance fiscal. Como bien dice el a quo, el gravamen discutido es una condición de la renta obtenida y no una consecuencia de ella.

Por ello, y demás fundamentos de la sentencia apelada, habiendo dictaminado el señor Procurador General, se la confirma en cuanto fue materia de recurso. Las costas de esta instancia también por su orden.

ROBERTO E. CHUTE — MARCO AURELIO
RISOLÍA — LUIS CARLOS CABRAL (*en*
disidencia) — JOSÉ F. BIDAU.

DISIDENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON

LUIS CARLOS CABRAL

Considerando:

1º) Que el recurso ordinario de apelación interpuesto a fs. 60 por la Dirección General Impositiva es procedente, de conformidad con lo establecido por el art. 24, inc. 6º, ap. a), del decreto-ley 1285/58, modificado por la ley 17.116.

2º) Que la Dirección General Impositiva admitió que la compañía actora, en las declaraciones juradas del impuesto a los réditos y de emergencia correspondientes a los ejercicios 1963, 1964 y 1965, practicara deducciones por las salidas de caja no documentadas que habían sido contabilizadas por la empresa, pero en cambio no admitió igual criterio con respecto a la deducción del monto de las tasas que por aplicación del art. 34 de la ley 11.682 (t. o. 1960) debió pagar la compañía por tales erogaciones.

3º) Que la Dirección General Impositiva adoptó tal criterio sobre la base de que las salidas no documentadas presumiblemente habían tenido la finalidad de obtener, mantener o conservar réditos de fuente argentina, mientras que el pago de las tasas del art. 34 no había formado parte integrante del gasto necesario para la producción del rédito; aparte que, por tratarse de un impuesto abonado como deuda propia, no podía ser deducido en el balance impositivo (art. 66, inc. d), de la ley 11.682 y arts. 25 y 56 de su decreto reglamentario).

4º) Que el art. 62, inc. b), de la ley 11.682 admite la deducción de los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que producen réditos, con la excepción de lo establecido por el art. 66, inc. d), es decir, "el impuesto de esta ley y los impuestos, tasas y derechos para adquirir, mantener o conservar capitales...". Ahora bien, este art. 66, inc. d), al aludir al "impuesto de esta ley" no hace distinciones,

por lo cual hay que concluir que toda deuda propia por el impuesto a los réditos cae dentro de los términos de la ley y, en consecuencia, que su deducción en las declaraciones impositivas no puede admitirse.

5º) Que, asimismo, la afirmación de que si la Dirección General Impositiva admitió que las salidas no documentadas constituyeron un gasto necesario para la promoción de los réditos de la empresa, también cabe reconocer igual carácter a la tasa que por imposición legal es su consecuencia necesaria, y que, por ende, ésta es igualmente deducible, resulta contradicha por los textos aplicables. En efecto, el art. 56, 2ª parte, del decreto reglamentario de la ley 11.682 dispone claramente: "Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar réditos gravados, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto —tasa básica y adicional progresiva máxima— que recae sobre tales retribuciones".

Por ello, habiendo dictaminado el señor Procurador General, se revoca la sentencia apelada.

LUIS CARLOS CABRAL.

MANUEL OLIVER

CONSTITUCION NACIONAL: Derechos y garantías. Defensa en juicio. Ley anterior y jueces naturales.

La omisión de la ley no puede ser suplida por el Poder Ejecutivo ni por sus reparticiones administrativas, que no pueden, so pretexto del ejercicio de sus facultades reglamentarias, dictar la norma previa al hecho que requiere el art. 18 de la Constitución. Para que una persona pueda ser condenada por su obrar se requiere que una ley sancione su conducta, estableciendo la pena que reprima tal infracción.

CONSTITUCION NACIONAL: Derechos y garantías. Defensa en juicio. Ley anterior y jueces naturales.

La "ley anterior" del art. 18 de la Constitución Nacional y del principio "nullum crimen, nulla poena sine lege", exige indisolublemente la doble precisión por la ley de los hechos punibles y de las penas a aplicar.

IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.

La facultad acordada a la Dirección General Impositiva para dictar resoluciones con carácter obligatorio no significa que los jueces carezcan de atribuciones para verificar si se apartan del texto legal y adoptar un criterio distinto cuando tal interpretación resulte no ajustarse a la ley,