

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. DEDUCCIÓN DE GASTOS VINCULADOS CON LA OBTENCIÓN DE DIVIDENDOS.

Cra. Margarita Carbajal
Cra. Verena Giménez Ortiz

La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), el 27 de diciembre de 2024 resolvió en la causa “Telecom Argentina SA” la procedencia de la deducción de los gastos vinculados con rentas no computables en el impuesto a las ganancias, confirmando la sentencia de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de agosto de 2022, quien había convalidado oportunamente el pronunciamiento de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 28 de diciembre de 2020.

Marco Normativo

El análisis jurisprudencial se efectuará según el marco normativo del impuesto a las ganancias (T.O. Decreto 824/2019). **El artículo 68º** referido a Dividendos y Utilidades establece que “los dividendos... no serán computables por sus beneficiarios para la determinación de su ganancia neta. A los efectos de la determinación de la misma se deducirán –con las limitaciones de esta ley – todos los gastos necesarios para obtención del beneficio, a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación de este gravamen...”

A su vez, para establecer la ganancia neta, según el **artículo 23º**, 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 ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con **ganancias exentas o no comprendidas** en este impuesto.

En este sentido, el **artículo 83º** establece que los gastos deducibles son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, exentas y/o no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva.

El tratamiento de los dividendos y sus gastos vinculados es aplicable por los sujetos del **artículo 73º sociedades de capital**, inciso a) puntos 1 y 2.

Rentas no comprendidas, es sinónimo de “rentas exentas” o “rentas no alcanzadas”?

Antes de responder, es importante destacar que **“No se admitirá la analogía para ampliar el alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios.”** Tal lo prescribe el artículo 1º segundo párrafo de la Ley 11683, incorporado por la Reforma Tributaria Ley 27430 artículo 174, con aplicación a partir del 30 de diciembre de 2017.

En relación al tema, la CSJN en el fallo bajo análisis resalta que *“...los términos en materia tributaria deben ser aplicados de manera restrictiva no pudiendo ser suplida por vía de interpretación analógica...”*

En palabras del Máximo Tribunal, la ley del impuesto a las ganancias emplea diferentes conceptos relacionados con la determinación del impuesto. El artículo 23º se refiere a **ganancias exentas y no comprendidas**, el artículo 83º a **ganancias gravadas y no gravadas**, y el artículo 68 a **ganancias no computables**.

Las **ganancias no gravadas o no comprendidas**, como lo indica su nombre, no se encuentran sujetas al impuesto porque la ley no las ha identificado como renta imponible a los efectos de hacer nacer la obligación tributaria. Las **ganancias exentas** tampoco se encuentran sujetas al impuesto pero por una razón diferente, pues en su caso la ley sí las ha identificado como renta imponible y darían lugar sin más al nacimiento de la obligación tributaria si no fuese porque una exención impide expresamente ese efecto.

En cambio, **las ganancias no computables presuponen la existencia de una ganancia gravada**. Esto es lo que sucede concretamente respecto de la renta en concepto de dividendos obtenidos por sociedades anónimas.

No obstante tratarse la ganancia en concepto de dividendos de ganancia gravada sobre la que no recae ninguna exención, la ley ha establecido que el accionista que la obtiene no la contemple para la determinación del impuesto. Ello surge claramente del artículo 68º al disponer que los dividendos no serán computables por sus beneficiarios para la determinación de su ganancia neta, lo que determina que no se genere ninguna obligación tributaria en cabeza del accionista.

El **carácter de no computable** de dicha renta para el accionista obedece a que el beneficio que originó tales dividendos **ya fue gravado** en cabeza de la sociedad que lo distribuyó, respondiendo así al propósito de política tributaria de evitar la doble o múltiple imposición económica que tendría lugar si la ley permitiese gravar una misma renta en cabeza de la sociedad y de su accionista.

Dicho mecanismo expone la diferencia insalvable entre las **rentas gravadas pero no computables**, y las **rentas no gravadas o exentas** que no se encuentran alcanzadas en cabeza de ningún sujeto y escapan por completo del impuesto. Por ende, no corresponde incluir a las **ganancias no computables** en la **prohibición de deducir gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas** establecidas en el artículo 23, ni corresponde considerarlas como ganancias no gravadas a los efectos del prorrateo establecido en el artículo 83.

Por lo expresado por la CSJN se puede concluir que el concepto de **no computable** no debe asimilarse al concepto de **exento o no alcanzado** ya que en materia tributaria los términos deben ser aplicados de manera restrictiva no pudiendo ser suplido por vía de interpretación analógica.

Aclarada la naturaleza del dividendo como **renta no computable**, corresponde precisar sobre la deducción de los gastos relacionados con la obtención de estas rentas, que el legislador en el artículo 68º aclara expresamente que se deducirán todos los gastos necesarios para la obtención del beneficio.

En síntesis, en el caso bajo análisis, el Organismo Fiscal impugna la deducción de gastos relacionados con los dividendos porque los considera “por analogía” como rentas exentas o no comprendidas. El contribuyente apela ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el cual revoca la determinación de oficio. Cámara y Corte ratifican el fallo del Tribunal.

BIBLIOGRAFIA

Ley 20628 impuesto a las ganancias, texto ordenado 2019.

Ley 11683 de procedimiento tributario modificada por Ley 27430.

“Telecom Argentina SA” TFN Sala B, diciembre 2020

“Telecom Argentina SA” CNACAF Sala IV, agosto 2022.

“Telecom Argentina SA” CSJN, diciembre 2024