

D 18516

PTD: 12/4/19

D11



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, a los *11* días del mes de *abril* de 2019, reunidos los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12° Nominación) para resolver el Expediente 30.490-I y su acumulado N° 30.491-I caratulado: "INTERCAFÉ S.A. s/ recurso de apelación"

**La Dra. O'Donnell dijo:**

I- Que a fs. 23/36vta. y 89/105vta. INTERCAFÉ S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 197/07 y 198/07, dictadas el 25 de octubre de 2007 por la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que se determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2002 a 2004, imponiéndole la obligación de ingresar la suma de \$55.859,48, más intereses, y en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 01/2002 a 7/2002 y 09/2002 a 12/2004, de \$782.735,38, más intereses, respectivamente. En dichos actos, además, se le aplican multas de defraudación por \$ 153.930 y \$ 237.351,81, presumiendo el dolo en su conducta -conf. art. 47, inc. c) de la ley.

Plantea en primer término la inconstitucionalidad del art. 142 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, por violación al principio de legalidad, y del art. 47 inc. c) de la ley 11.683, por contener una presunción *genérica, abstracta, imprecisa y flagrantemente atentatoria del principio de inocencia*, así como la nulidad de ambas Resoluciones por carecer de causa y motivación.

Respecto del impuesto a las ganancias, indica que el Fisco Nacional impugna las deducciones que practicara en dichas declaraciones por los honorarios abonados a sus directores por no haber sido individualmente asignados, conforme a lo previsto en los arts. 87, inc. j) de la ley y 142 de su reglamentación, al considerar que únicamente a través de actas de directorio podría formalizarse dicha asignación. Sostiene, en cambio, que en el caso a) los honorarios fueron aprobados en forma global por la asamblea; b) que no existían formalidades específicas para la asignación individual, y c) que la asignación fue dentro del plazo previsto para la presentación de las declaraciones juradas lo que se encuentra probado con las constancias de las retenciones impositivas practicadas a cada uno de los directores con motivo del pago. Agrega que la existencia de tal asignación puede advertirse y acreditarse también con las declaraciones juradas de cada uno de los directores, surgiendo de las mismas la porción de honorarios que individualmente les correspondía.

Entiende, en consecuencia, que en la determinación de oficio no se tuvo en cuenta el principio de la realidad económica al duplicar la gravabilidad de la misma capacidad contributiva, se agravia de la multa aplicada, ofrece prueba, y solicita la revocación de la Resolución N° 197/07 que determina el impuesto a las ganancias, al igual que la de la Resolución N° 198/07 que determina el impuesto al valor agregado en virtud de haberse computado créditos fiscales originados en compras respaldadas con comprobantes carentes de validez.

A fs. 44/56vta. y 115/127 contesta los recursos la representación fiscal quien peticiona, por los argumentos que invoca, que se confirmen los actos apelados, con costas.

*Am  
DM*

A fs. 141/168 y 175/176, INTERCAFÉ S.A. comunica su acogimiento al régimen de regularización establecido por la ley 26.476 respecto de las obligaciones determinadas en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 01/2002 a 7/2002 y 09/2002 a 12/2004 en la Resolución N° 198/07, por lo que en la sentencia que obra a fs. 185/185vta. se la tuvo por desistida de la acción y del derecho, con costas.

A fs. 195 se ordenó la apertura a prueba y a fs. 216/217vta. obra el informe pericial contable producido en virtud de la misma. A fs. 226 se ponen los autos para alegar, obrando solamente el del Fisco Nacional a fs. 235/237; a fs.239 se hizo saber a las partes que en virtud de los decretos N° 281/18 y N° 286/18 (B.O. 9/4/18), la Sala D ha quedado integrada por los Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación) y se ponen los autos para dictar sentencia.

II-Que corresponde resolver si fueron correctas las deducciones de los honorarios abonados por la recurrente a sus directores en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2002 a 2004 o, si como sostiene el Fisco Nacional, corresponde su impugnación por no haberse dado cumplimiento a los requisitos previstos a tal fin en el art. 87, inc. j) de la ley y el art. 142 de su reglamentación, concretamente el que exige su asignación en forma individual dentro del plazo previsto para la presentación de dichas declaraciones.

La primera de las normas citadas dispone, en lo que aquí interesa, que *"Las sumas a deducir en concepto de honorarios de directores y miembros de consejos de vigilancia y de retribuciones a los socios administradores por su desempeño como tales, no podrán exceder el VEINTICINCO POR CIENTO (25 %) de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar DOCE MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 12.500) por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, la que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen. En el caso de asignarse con posterioridad a dicho plazo, el importe que resulte computable de acuerdo con lo dispuesto precedentemente será deducible en el ejercicio en que se asigne"*.

A su vez, el art. 142 dispone que se imputarán *"...al ejercicio por el que se paguen los honorarios o sumas acordadas si, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente al mismo, dichos honorarios o sumas acordadas hubieran sido asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o reunión de socios o por el directorio u órgano ejecutivo, si los órganos citados en primer término los hubieran asignado en forma global. Si las asignaciones aludidas precedentemente tuvieran lugar después de vencido aquel plazo, dicho monto se deducirá en el ejercicio de asignación..."*.

Que la normativa aplicable es clara en cuanto a que para que proceda la deducción por dicho concepto, los honorarios a) deben haber sido asignados en forma individual a sus perceptores, sea por Acta de Asamblea o de Directorio, y b) dicha asignación debe haber sido efectuada dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del período fiscal en el que se paguen, es decir, antes de la presentación de la misma, y, con arreglo al principio de legalidad que con especial énfasis rige en materia tributaria por mandato constitucional, no corresponde apartarse de sus términos, salvo que se hubiera declarado previamente su



## TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

inconstitucionalidad, lo que ni a la fecha en que se efectuaron las deducciones, ni inclusive a la fecha en que se dicta este pronunciamiento, ha tenido lugar.

En el caso, no se encuentra en discusión que la recurrente dedujo los honorarios aprobados por Asamblea abonados a sus directores sin antes asentar en actas de directorio su asignación en forma individual a cada uno de ellos, incumpléndose así el primero de los recaudos (a), y, respecto al segundo (b), la prueba pericial contable rendida en esta sede por las deficiencias que los expertos intervinientes por ambas partes informan haber encontrado en las registraciones contables, tales como libros con asientos antedatados y balances no auditados y sin firma, no resulta idónea para probar el cumplimiento al mismo y con ello no resulta idónea para probar en contrario de la pretensión fiscal que se funda, como ya se dijo, exclusivamente en su incumplimiento.

Por tales razones, corresponde confirmar la Resolución N° 197/07, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ella, conforme lo dispuesto en el art. 37 de la ley 11.683.

III.- Que resta expedirse respecto a la multa aplicada en dicho acto.

La recurrente sostiene su nulidad por falta de causa y motivación, la que no puede prosperar toda vez que de la lectura de sus Considerandos surge que fue dictada con sustento en las circunstancias de hecho y de derecho sobre los que no existe divergencia, cumpliéndose a su respecto no sólo los requisitos externos de validez sino que se han valorado las circunstancias fácticas y jurídicas que la presuponen, más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al valorarlas, cuestión que será analizada en el momento de resolver sobre su legitimidad. Por lo tanto, corresponde rechazar la defensa de nulidad articulada.

Y respecto de la legitimidad de la misma, aún cuando la pretensión fiscal es procedente, conforme a los fundamentos ya expuestos, no se advierte que el Fisco Nacional haya rendido prueba suficiente que habilite la aplicación de la presunción de dolo que invoca, que es la del inc. c) del art. 47 de la ley, que califica como engañosa a la declaración jurada cuando se encuentra en *manifiesta desconformidad con las normas legales*. Ello así toda vez que en el caso la omisión de pago de la recurrente se origina en el incumplimiento a algunos, no todos, los requisitos impuestos tanto por la ley como por su reglamentación para la deducción de los honorarios abonados a sus directores, conducta que no tiene la entidad de maniobra ni engaño que conlleva la presunción invocada para concluir en el dolo que la figura del art. 46 exige.

Cabe recordar aquí la jurisprudencia de la Excm. Cámara en el sentido que "*Así como la omisión de pago de impuestos presupuesto de hecho descrito en el artículo 45 de la ley de procedimiento es una figura cuyo elemento intencional surge del acaecimiento del hecho mismo por presumirse la existencia, al menos, de negligencia en la presentación de las declaraciones juradas, en la figura de la defraudación, la intención dolosa ha de ser probada por la administración. La presunción de dolo en las infracciones tributarias que alega la representación fiscal ha de ser desechada, sin más, por ser contraria a elementales principios*

*constitucionales de presunción de inocencia*” -conf. “Juan Pedro Mika y Cía. SCA”, del 31.3.2015, entre muchas otras-.

Que ello, claro está, no implica dejar impune su conducta, por lo que cabe reencuadrarla y aplicar multa de omisión prevista en el art. 45 de la ley, graduada en el 70%.

IV.- Que respecto del planteo de in constitucionalidad del art. 142 del decreto reglamentario de la ley del gravamen y del art. 47, inc. c) de la ley 11.683 formulado por la recurrente no corresponde su tratamiento por abstracto, a lo que cabe agregar que es jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la atribución de decidir la inconstitucionalidad de preceptos legales sólo debe ejercerse cuando la repugnancia con la cláusula constitucional es manifiesta y la incompatibilidad inconciliable (*Fallos* 285:322, 300:241, 301:962, 305:518, entre muchos otros), supuesto que en el caso no se configura.

Las costas se imponen según sus respectivos vencimientos.

**El Dr. Martín dijo:**

Que adhiere al voto precedente.

**La Dra. Gómez dijo:**

I- Que adhiere en lo sustancial a los fundamentos del voto de la Dra. O’Donnell por los que se resuelve confirmar el ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias períodos 2002 a 2004 con más sus intereses resarcitorios.

II- Que resta pronunciarse sobre la multa impuesta al recurrente con sustento en los arts. 46 y 47 c) de la ley de rito, graduada en tres veces el gravamen dejado de ingresar.

Que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014).

En efecto, el artículo 47 de ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”).

Que demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el artículo 47 admiten prueba en contrario (en este caso la prevista en el inc. c), y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el Ente Recaudador. Que cabe señalar respecto al pedido de inconstitucionalidad sobre esta norma que cabe desechar tanto este planteo como a otras normas que resultan aplicables en esta litis, toda vez que el art. 185 de la ley 11.683 (t.o. 1998) veda a



## TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

este Tribunal la posibilidad de pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, en tanto previamente no lo haya hecho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuyo caso lo autoriza a seguir la interpretación del Alto Tribunal, lo que no ha ocurrido en este caso.

Que específicamente respecto a la presunción utilizada por el Fisco para aplicar la sanción, cabe traer a colación lo sentenciado por el Dr. Carlos Porta in re "Cochería Tacuarí de Campos y Cía. SCA" (TFN, Sala B, sentencia del 11 de febrero de 2008): "Que el inciso c) en realidad contiene una remisión al inciso a) (inexactitud en las declaraciones juradas) y al inciso b) (documentos que le sirvan de base), pero observado el fenómeno desde otra perspectiva: la disconformidad con las normas aplicables. Ahora bien, si no se precisa el concepto pareciera que este inciso sería de aplicación en todos los supuestos, pues es evidente que siempre que hay una diferencia en menos de impuesto, es que las normas se han aplicado "disconformemente". Que no ha sido esa la intención del legislador pues para ello usó un sistema taxativo en el artículo que indica que se trata de supuestos distintos y el matiz diferencial está dado, por el hecho de que la disconformidad sea "manifiesta", lo que exige que la disconformidad sea casi radicalmente opuesta a lo que la norma dice y no se trate de problemas de dudosa interpretación".

Que en autos, el inciso c) del art. 47, se encuentra debidamente acreditado por el Fisco en tanto la manifiesta disconformidad con las normas está dada en virtud de que el recurrente dedujo improcedentemente honorarios de directores, incumpliendo con los requisitos sustanciales y formales dispuestos por el art. 87 inciso j) de la ley del Impuesto a las Ganancias y el art. 142 del Decreto Reglamentario, dejando de ingresar el tributo en su justa medida, circunstancia que no hubiera sido exteriorizada de no mediar la actividad fiscalizadora del organismo recaudador.

Que demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el artículo 47 admiten prueba en contrario y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, lo que no ocurrió en autos atento el resultado de la prueba producida que da cuenta de la existencia de libros posdatados y ausencia de firma y auditoría sobre los balances (vide fs. 216/218)

Que por otro lado, corresponde también señalar que la actora sostiene que en el caso, el Fisco incumplió con lo dispuesto por la Instrucción General 4/99 (vide fs. 104/105). Que respecto a la aplicación de la misma, cabe señalar que este tipo de disposiciones estipulan las reglas que deben ser tenidas en consideración por funcionarios de la AFIP-DGI, pero ello no implica de modo alguno que el Juez Administrativo vea coartada la posibilidad de merituar en cada caso concreto los hechos y el derecho aplicable y decidir en consecuencia. Que por otra parte las instrucciones son actos administrativos emitidos por la administración pública tendiente a regular su propia organización o funcionamiento interno y como tal no produce efectos con relación a los administrados dado que agotan su eficacia dentro de la esfera de la AFIP y por lo tanto no pueden ser opuestas por el contribuyente como sustento de sus pretensiones (conf. "Alonso Alfredo, D." CNACAF- Sala I- de fecha 9/8/1971), debiendo concluirse que tales normas no resultan vinculantes

para esta Juzgadora y que atento las constancias de autos, no resultan aplicables en el caso de marras.

Por lo expuesto, considero que la sanción discutida se encuentra debidamente justificada, rechazándose los agravios relativos a la ausencia de causa y motivación para su imposición. Ello así, han concordado elementos suficientes para tener por configurada los aspectos objetivo y subjetivo de la mentada multa, y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa, o reducción de la graduación aplicada, corresponde disponer su confirmación.

III- Por lo expuesto, voto por confirmar la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias en todas sus partes. Con costas.

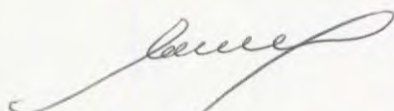
Que en virtud de la votación que antecede, por mayoría

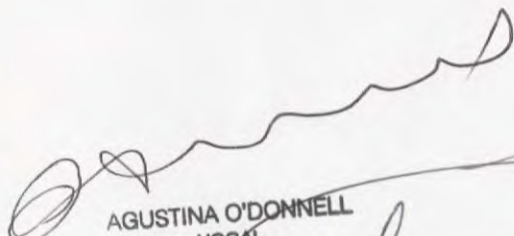
**SE RESUELVE:**

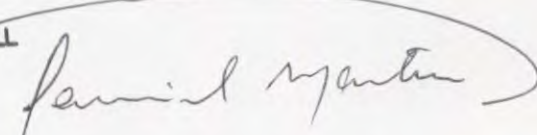
1°) Confirmar parcialmente la Resolución N° 197/07, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ella, conforme lo dispuesto en el art. 37 de la ley 11.683 y reencuadrar la multa aplicada en el art. 45 de la ley 11.683.

2°) Las costas se imponen según sus respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

  
EDITH VIVIANA GOMEZ  
VOCAL

  
AGUSTINA O'DONNELL  
VOCAL

  
DANIEL ALEJANDRO MARTÍN  
VOCAL