República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-62588291-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 1 de Junio de 2023

Referencia: DIGITAL RADIO SRL - Sentencia. Ganancias. Deducciones art. 30.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el **Expediente N.° 36.030-I** caratulado "**DIGITAL RADIO S.R.L s/ Recurso de Apelación**".-

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 17/26 se interpone recurso de apelación contra la Resolución suscripta por la AFIP-DGI de fecha 13 de febrero de 2012 a través de la cual se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el impuesto a las ganancias, por el período fiscal 2009, con más los intereses resarcitorios y se le aplica a la contribuyente una multa por dicho concepto en los términos del artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la Ley n.° 11.683.

En primer lugar efectúa un relato de los antecedentes relacionados con el procedimiento que culminó
en la resolución apelada.

Seguidamente, señala que la determinación de oficio practicada resulta ilegítima en razón de la errónea
interpretación y aplicación al caso concreto que efectúa el Fisco de la limitación establecida por el artículo 30 del Anexo de la Ley n.° 25.865 en relación con las compras y gastos provenientes de operaciones celebradas con proveedores inscriptos bajo el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes ("Monotributo") computables en el impuesto a las ganancias. A tenor de su exégesis argumental, sita jurisprudencia emanada de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que abona su tesitura.

En dicho sentido, señala que el Fisco Nacional realizó una interpretación literal del artículo 30 de la normativa citada y sobre dicha base impugna el cómputo de la mayor parte de las operaciones celebradas con proveedores "monotributistas", generando así un aumento exponencial de la materia imponible y por

consecuencia un aumento del importe a ingresar en concepto de impuesto. Ello, desconociendo el Fisco que las erogaciones en cuestión fueron realizadas efectivamente realizadas para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, en razón de la actividad que realiza.

Más dice que el ajuste proyectado por el ente fiscal torna en confiscatorio al tributo atento al estándar delineado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante copiosa jurisprudencia y además violenta el derecho de propiedad y el principio de legalidad.

En cuanto a la sanción aplicada, menciona que a tenor de los fundamentos que esgrime respecto a la determinación de oficio no existe prejuicio fiscal alguno. Asimismo, la recurrente plantea la improcedencia de la sanción aplicada en virtud de la inexistencia del elemento material y subjetivo en cuanto a despliegue de ardid alguno que motive la configuración de la infracción enrostrada, como tampoco la aplicación de la presunción legal de los incisos a), b) y c) del artículo 47 de la ley de procedimiento fiscal.

Finalmente, plantea la que la multa aplicada es excesiva y vulnera la garantía constitucional de la razonabilidad por no advertirse que el ente fiscal haya ponderado las circunstancias atenuantes en la especie como ser la inexistencia de falsedades documentales y la ausencia de antecedentes infraccionales.

Ofrece prueba y hacen reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 37-47 la representación fiscal contesta el traslado del recurso, solicita, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirme el acto apelado.

III.- Que a fs. 52 se abre la causa a prueba por 60 días.

A fs. 58 se tiene a la actora por desistida de la prueba pericial contable ofrecida.

A fs. 62 se elevan los autos a consideración de la Sala “A” y a fs. 67 se ponen los autos para dictar
sentencia.

IV.- Que corresponde analizar los diversos argumentos planteados en relación con el acto apelado.

De las actuaciones administrativas surge que la actividad declarada por la firma DIGITAL RADIO S.R.L es la prestación de Servicios de Radio (Cód. 921301), la cual se encuentra exenta del impuesto al valor agregado. Ahora bien, el ajuste proyectado tiene como antecedente la fiscalización iniciada mediante Orden de Intervención n.° 538.612 a efectos de verificar el cómputo en exceso de costos y gastos que derivó en una disminución del resultado neto del ejercicio a tenor del impuesto a las ganancias correspondientes al periodo fiscal 2009.

Durante dicha inspección, a requerimiento de los inspectores actuantes la firma puso a disposición los libros IVA Compras e IVA Ventas, y acompañó documentación respaldatoria al efecto. Del análisis de dicha documentación, se detallaron y clasificaron los proveedores inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes en recurrentes y no recurrentes en función del objeto de la transacción y de la cantidad de operaciones, además de determinarse los límites individual y global aplicables a las operaciones de compras con monotributistas no recurrentes atento a lo dispuesto por el artículo 30 del Anexo de la Ley n.° 25.865 y el artículo 36 de la Resolución General n.° 2150/2006, vigentes al periodo de la fiscalización. Como resultado, el Fisco procedió a ajustar los gastos ocasionados por servicios concertados con monotributistas, al que le aplicó la escala

establecida por el artículo 69 inciso a) de la ley del impuesto para así posteriormente liquidar el impuesto a ingresar, como así también impugnar deducciones en concepto de gastos de teléfono e internet.

En relación con ello, el Fisco informa que no le es atribuible el carácter de “recurrentes” a las operaciones celebradas con los proveedores: María Ester Tajan, Adriana Martinez, Adrián Rivera Bono, Juan Facundo Cornejo y Pablo Humsi.

V.- Que es pertinente resaltar que la actora en su escrito de apelación se limita a atacar la interpretación –que califica de literal- que efectúa el Fisco respecto al artículo 30 de la mentada normativa y señalando que en virtud de dicha interpretación resulta una suma a abonar en concepto de impuesto que torna en confiscatorio al mismo al detraer una parte sustancial de la renta. Además, menciona que la actividad que realiza la firma demanda la contratación de servicios profesionales que en su mayoría son prestados por monotributistas habida cuenta de la escasa magnitud de las operaciones involucradas y que por ende en lo que hace a su cómputo a tenor de la gabela de marras cumple con lo dispuesto por el artículo 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. (t.o 1997 y modificatorias). En apoyo a su línea argumental ofrece prueba pericial contable, respecto a la cual no instó su producción.

VI.- Que así las cosas, es menester señalar que el artículo 30 del Anexo de la Ley n.° 25.865 en lo que aquí interesa establece que “Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del diez por ciento (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del treinta por ciento (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones.” “…La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determina la Administración Federal de Ingresos Públicos.”. A su turno, el artículo 36 de la Resolución General n.° 2150/2006 dispone: “A los efectos de las limitaciones dispuestas en el Artículo 30, tercer párrafo, del "Anexo", revisten el carácter de "recurrentes", las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a: a) VEINTITRES (23), de tratarse de compras, o b) NUEVE (9), de tratarse de locaciones o prestaciones.”.

En consideración de dicha normativa, los funcionarios intervinientes en la fiscalización entendieron que la firma solo puede computar respecto a cada proveedor hasta un 10% del total de las operaciones celebradas, en virtud de ser clasificados como no recurrentes, siendo de aplicación lo dispuesto por el artículo 36 citado precedentemente en cuanto al número de operaciones facturadas –folio 49 del legajo Impuesto a las Ganancias–.

VII.- Que corresponde analizar el planteo de recurrente en cuanto a la inconstitucionalidad del artículo 30 del Anexo de la Ley n.° 25.865 por resultar confiscatorio el gravamen de referencia como resultado del ajuste practicado por aplicación de la limitación de la deducibilidad establecida en dicha norma. Cabe recordar previo a toda otra consideración, como lo ha sostenido reiterada jurisprudencia de este organismo jurisdiccional, que este Tribunal se encuentra “facultado para proceder al examen y tratamiento de los agravios que tienen una directa vinculación con principios y garantías constitucionales. Como se ha dicho con acierto, independientemente de la limitación prevista en el artículo 185 de la Ley n.° 11.683, que se hará sentir en la resolución de la causa, no puede sustraerse al conocimiento del Tribunal Fiscal una cuestión vinculada a principios rectores del ordenamiento tributario, directamente entroncados con expresas garantías constitucionales:

"... Sostener lo contrario implicaría admitir que le está vedado a este Tribunal jurisdiccional de específica competencia en la materia, examinar e indagar en conflictos de suma gravedad y que ostentan reconocimiento jurisprudencial por todo el espectro de nuestros Tribunales, entre los que se cuentan la Excma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y la Corte Suprema de Justicia de la Nación..." (cfr. "Gutiérrez y Belinsky" - 12/7/2004). Así también se ha expedido esta Sala A - "in re" "Miguel Pascuzzi" - 14/9/2004 entre otras.

Precisado ello, se sirve señalar que el fundamento por el cual la recurrente impetra la declaración de inconstitucionalidad radica, como se expusiera más arriba, en entender que el artículo 30 del anexo de la ley atacada atenta contra el derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad según el estándar delineado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Al respecto, se ha señalado inveteradamente que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). Asimismo, en todos los casos en que se ha hecho lugar a tal planteo, se ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por la parte actora, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la mentada confiscatoriedad (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

A tenor de ello, el tema en debate queda circunscripto a una cuestión de hecho y prueba, debiendo la recurrente acreditar fehacientemente la absorción sustancial de la renta alegada, por distintas vías, en orden a destruir los fundados elementos colectados por la administración.

En razón de lo expuesto, y toda vez no ha intentado acreditar -en la forma exigida por la doctrina de nuestro Más Alto Tribunal- que la aplicación del artículo 30 referenciado deriva en la absorción de una parte sustancial de la renta o el patrimonio, siendo por lo demás que el mero cálculo que aquélla efectúa lo hace sobre la materia imponible que entiende correspondería, y no sobre el montante que, en definitiva, corresponde de lo alegado por la recurrente, corresponde rechazar este planteo.

VIII.- Que analizado el planteo de inconstitucionalidad, cabe abocarse al fondo de los agravios vertidos por la recurrente. Éstos se centran en la improcedencia del criterio aplicado por el organismo recaudador al impugnar la deducción de importes facturados a la actora por proveedores y prestadores de servicios categorizados como monotributistas, por entender que fue efectuada por encima del límite de deducibilidad impuesto por el artículo 30 del anexo de la ley en cuestión y en los términos del artículo 36 de la Resolución General n.° 2150/2006. Más se trata de determinar si las operaciones realizadas por la actora con sujetos que revisten la calidad de "monotributistas" son "recurrentes" o "no recurrentes".

Los fundamentos sobre los cuales gira la pretensión de la apelante radican, de un lado, a sostener que las operacIones de marras representan un gasto y un costo necesario para la obtención, mantenimiento y conservación de la ganancia gravada, por lo que resultan deducibles en su totalidad. Además, estima la asimilación del concepto -sin norma legal alguna que lo autorice- "operación" al de "factura"; para así demostrarlo, describe su actividad particular, lo que le permite concluir que es ilógico suponer que un operario o proveedor no englobe dentro de una misma factura todas las operaciones realizadas, por lo que la conclusión de no aceptar la existencia de operaciones "recurrentes" por el número de facturas emitidas, es contraria a la realidad económica.

IX.- Que a fin de dar una adecuada respuesta a las distintas posiciones de las partes debe

señalarse que, en rigor, se reducen a precisar el alcance del término “operaciones” utilizada por los artículos 30 del anexo de la Ley n.° 25.865 y 36 de la Resolución General n.° 2150/2006.

Ello así, la cuestión en debate mereció debido tratamiento in re “Golba Construcciones S.A.”, 7/6/2006, fallo de esta Sala -en su anterior integracion- cuyos fundamentos se comparten.

Se dijo allí -en lo que aquí interesa- que: “Corresponde advertir que el enfoque propuesto por la recurrente -que acude a la definición común del término (vgr. la dada por el Diccionario de la Real Academia Española)- no es correcto. Sabido es que el derecho tributario, por su especificidad y autonomía dogmática utiliza definiciones técnicas, que son las que prevalecen. De cualquier modo, no hay que olvidar que el impuesto, como instrumento legal, no tiene una existencia prenormativa, sino que es lo que el legislador dice: sólo tiene existencia como impuesto aquella expresión que se incorpora en la ley (cfr. Torres, Agustín: “Aplicación de la norma tributaria” - Imp. - T. XL-A - pág. 445).

Ese ha sido el criterio sustentado por nuestro Más Alto Tribunal en la materia, cuando ha enfatizado que en la interpretación de las normas impositivas ha de atenderse al propósito del legislador, comprendiendo la significación de los vocablos con su sentido jurídico profundo, teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que la informa (Fallos: 265:256)”.

En ese marco, debe destacarse que es criterio rector del legislador en la materia limitar respecto a los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el régimen de la ley 24977 en sus liquidaciones del impuesto a las ganancias, el cómputo de las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor. Esta limitación debe entenderse que obedece, en la inteligencia de la ley, a la consecución de los objetivos perseguidos a través de su implementación, y que no se exhibe desde el punto de vista constitucional prima facie inválida.

En este sentido, estimo que el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes nítidamente por sus fines y objetivos- conceptúa a la “operación” teniendo en cuenta las ventas, obras y locaciones o prestaciones de servicios a los cuales se obligan los monotributistas, atendiendo a la obtención final de la cosa, obra o servicio que se persiga a través de su contratación, y no a las actividades que en pos de dicho objeto final aquélla se compone.

X.- Que en el caso particular de autos, como lo reconoce la propia recurrente y surge de la documentación acompañada en las actuaciones administrativas, la firma Digital Radio S.R.L contrata distintos servicios profesionales vinculados a la actividad, siendo las facturas correspondientes a tales operaciones extendidas en consuno con ellas y por tanto el criterio del Fisco respecto a sus efectos impositivos resulta razonable.

Por todo lo expuesto, no existiendo elementos de prueba que permitan impulsar la exegesis argumental de la recurrente y así rebatir las conclusiones resultantes del ajuste fiscal que deriva en la resolución apelada, es que corresponde su confirmación, lo que así voto. Con costas.

XI.- Que en atención a que la recurrente no formuló agravios sobre los intereses resarcitorios liquidados, corresponde confirmar los mismos. Con costas.

XII.- Que respecto a la sanción aplicada corresponde analizar los argumentos esgrimidos por la recurrente, los que se adelantan no pueden ser acogidos favorablemente.

En efecto, la recurrente se limita a señalar que no se verificó el elemento subjetivo requerido, sin aportar prueba alguna que permita avalar lo expuesto.

Por su parte, no se advierte que se encuentre configurado el alegado error de derecho excusable. Asimismo, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie.

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes. En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo, corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación. Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) "Tratado Jurisprudencia¡ y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones' Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

XIII.- Que ello así, y teniendo en consideración lo resuelto ut supra, se desprende que el accionar del Fisco resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante en las previsiones del artículo 47, inciso a), b) y c) de la Ley n.° 11.683 pues tenía conocimiento concretamente de la vigencia del régimen jurídico que infringió, cuyas disposiciones aplicables resultan claras, por lo que no puede aducirse válidamente que de su texto surgieran dudas acerca de su situación frente al tributo.

A mayor abundamiento, obsérvese en tal sentido que desde la contestación de la vista normada por el artículo 17 de la Ley n.° 11683 la recurrente intentó justificar su postura bajo la invocación de la inconstitucionalidad del artículo 30 del anexo de la Ley n.° 25.865, por lo que no puede invocar oscuridad en cuanto a sus alcances. Recuérdese, en palabras de nuestro Más Alto Tribunal, que la opinión del afectado acerca de la falta de validez de una ley sancionada por el Congreso -en tanto no obtenga en el pleito una decisión judicial firme que declara la constitucionalidad aducida-, no puede servir de motivo para excusar su incumplimiento y excluir la sanción legal correspondiente (Fallos: 319:1524).

Por otra parte, el quantum de la sanción se encuentra razonablemente graduada por el juez administrativo, en consonancia con la situación particular de la causa.

Bajo tales premisas, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para la configuración de la conducta reprimida que se le enrostra, voto por confirmar la sanción aplicada. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere a los Considerandos I a XI del voto de la Dra. Guzmán.

II.- Que en relación a la sanción aplicada comparto los argumentos expuestos por la Vocal preopinante en cuanto confirma la misma, no obstante, no surge del Informe Final de Inspección ya mencionado en ese decisorio que la recurrente presentara antecedentes infraccionales, lo cual conduce a reducir la multa aplicada a su mínimo legal en dos tantos gravamen dejado de ingresar en su justa medida, con costas en la parte que se confirma y por su orden en relación con la reducción de la misma.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada en todos sus términos. Con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.31 18:54:50 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.31 18:56:40 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.01 11:04:19 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.01 11:04:20 -03:00