CAF 55511/2016/CA2; KALINA SA (TF 42757-I) s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 10 de marzo de 2020.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 254/256 vta. el Tribunal Fiscal de la Nación –TFN–, Sala B, resolvió lo siguiente: *1º)* confirmar la Resolución Nº 22/2015 (DV REDE) en cuanto determinó de oficio el impuesto a las ganancias –IG–, períodos fiscales 2008 y 2009, y liquidó los intereses resarcitorios, y revocarla en lo referido a la sanción impuesta; *2º)* revocar la Resolución Nº 122/2015 (DV REDE), y *3º)* imponer las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

Para así proceder, reseñó las expresiones vertidas por las partes contendientes en sus respectivas presentaciones; describió el plexo normativo aplicable y mencionó que en la causa se produjo parcialmente la prueba informativa ordenada.

Explicó que de las actuaciones administrativas surge que los inspectores actuantes verificaron la cuenta contable Gastos de Despacho, cotejándolo con su documentación de respaldo, detectándose que la actora incluyó el comprobante Nº 0000-00002262 de fecha 4/12/07, correspondiente a una exportación de la firma Frigorífico HV SA, por un valor de $ 27.000, y que duplicó un gasto de despacho vinculado con la factura de exportación Nº 403, por un importe de $ 13.495.79, el 8/2/08.

Citando el artículo 80 de la ley 20.628 (actual art. 83, t.o. en 2019), indicó que se encontraba justificado el ajuste en la Columna II del IG-2008, a causa de las improcedentes deducciones efectuadas por un total de $ 40.495,79, incrementándose así la utilidad sujeta a impuesto.

Al respecto, señaló que la firma contribuyente admitió expresamente el error en que había incurrido, lo cual acarrea la obligación de ingresar el impuesto resultante en su justa medida. A pesar de ello –prosiguió– no presentó la DDJJ rectificativa correspondiente.

En otro orden de exposición, precisó que de la fiscalización también surgió que la actora efectuó pagos en concepto de servicios de elaboración de carne al proveedor Frigorífico HV SA durante

Fecha de firma: 10/03/2020
Alta en sistema: 13/03/2020
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#28887381#257112563#20200310110609758

los años 2008 y 2009 por importes de $ 1.297.040,01 y $ 1.228.087,97 respectivamente; y al proveedor Matadero y Frigorífico Federal SA por servicios de faena y de elaboración de carne, en el año 2008 por un valor de $ 4.929.140,36, incumpliendo con su deber de efectuar las retenciones que estipula la RG (AFIP) 830 de 2000.

Sobre el particular, ponderó que de las consultas realizadas en las bases de datos del organismo fiscal no surgía que dichos proveedores poseyeran certificados de no retención en el IG.

En relación al planteo de inconstitucionalidad del artículo 40 de la ley 20.628 (actual art. 43, t.o. en 2019), introducido por Kalina SA con sustento en el precedente "*Mera, Miguel Ángel*" de Corte Suprema de Justicia, advirtió que el mismo no resulta de aplicación a la especie, por cuanto se refiere específicamente al examen de constitucionalidad del artículo 2º de la ley 25.345. Además, recordó que por imperio del artículo 185 de la ley 11.683, ese tribunal administrativo se encuentra vedado de pronunciarse en tal sentido en ausencia de un pronunciamiento del Alto Tribunal.

Invocó el precedente "*San Juan SA*" del Máximo Tribunal, transcribiendo secciones del mismo, y concluyendo que corresponde acatar el mismo por razones de jerarquía y economía procesal.

Señaló que de la prueba de informes dirigida a Frigorífico HV SA se obtuvo que éste no sufrió las retenciones en cuestión, y que tampoco las computó en las DDJJ-IG-2008-2009. De su lado, indicó que a fs. 232 se declaró el decaimiento de la restante prueba informativa ordenada.

Sostuvo que el artículo 40, a diferencia del artículo 8º inciso c) de la ley 11.683, no contiene ninguna previsión que permita al contribuyente liberarse de la impugnación del gasto, en caso de que el beneficiario hubiere declarado la renta obtenida por la que el pagador no retuvo.

En este sendero, confirmó la Resolución Nº 22/2015 (DV REDE), en cuanto determinó de oficio el IG-2008-2009.

Por otro lado, revocó la multa impuesta en razón de que el artículo 40 en cuestión contiene una previsión facultativa para el fisco nacional, que puede o no ejercer; de tal suerte, Kalina SA presentó las DDJJ originales no omitiendo el impuesto a la postre ajustado. En soporte de este razonamiento cita el precedente "*Estancia El Cherque SA*" de la Sala II de este Tribunal de Alzada –del 28/2/13–, el cual, a su vez, reseña otro precedente del Tribunal Fiscal de la Nación en ese sentido.

Además de ello, en la proporción de la multa vinculado con el ajuste por la indebida contabilización de los despachos, aseveró que la actora presentaba saldos a favor en el impuesto, con lo cual sólo se obtendría una disminución del mismo; siendo ello así, al no existir monto de impuesto omitido, revocó la sanción impuesta en este particular.

Por último, destacó que los mismos fundamentos que llevaron a revocar la sanción en cabeza de Kalina SA, conducen a dejar sin efecto la responsabilidad solidaria determinada en cabeza de la Sra. María Teresa Capurro (Resolución Nº 122/2015 DV REDE), en calidad de presidenta de aquella.

II. Que contra dicho pronunciamiento se alzaron ambas partes.

La actora interpuso recurso de apelación a fs. 257 y expresó agravios a fs. 268/278 vta., siendo replicados por la contraria a fs. 286/295. La concesión del recurso obra a fs. 261.

De su lado, el fisco nacional apeló a fs. 260 –siendo también concedido a fs. 261–; no obstante, a fs. 280/281 se halla agregada la Nota Nº 1143/18 (SDG TLI), por medio de la cual la Subdirección General de Técnico Legal Impositivo de la DGI resolvió "… ***desistir*** *de la apelación del fallo del asunto, en cuanto revoca la multa aplicada en la Resolución Nº 22/2015 (DV REDE) y en cuanto revoca la Resolución Nº 122/2015 (DV REDE), en ambos casos con sus respectivas costas…*". En orden a ello, a fs. 282 la representación fiscal manifestó su desistimiento al recurso de apelación interpuesto oportunamente.

III. Que en el memorial de la parte actora expone que no resulta razonable que por un incumplimiento de carácter formal,

relativo al impuesto de un tercero, se vea impedida de computar ciertos gastos que efectivamente realizó.

Expresa que no puede soslayarse que los gastos efectuados encuadran en la categoría de gastos necesarios que prescriben los artículos 17 y 80 de la ley 20.628 (actuales arts. 23 y 83, respectivamente, t.o. en 2019).

Manifiesta que se trata de gastos en concepto de elaboración de carne y servicios de faena, que representan sacrificios vinculados con la fuente productora de sus ganancias. La deducibilidad de los mismos –explica– se relaciona con la obtención, mantención y conservación de las rentas gravadas y de sus fuentes.

Expone que al interponer el recurso de apelación sostuvo que el planteo es análogo al tratado en el caso "*Mera, Miguel Ángel*" del Alto Tribunal, lo cual fue rechazado por el *a quo*.

Transcribe partes de ese pronunciamiento, en especial la fracción que dice que "*es indudable que* ***prohibir al cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas –y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA –por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de validez***" (sic; el resaltado fue agregado por la recurrente), y sostiene que se trata de una doctrina que debió aplicarse al caso, ya que no se encuentra controvertido que las operaciones efectivamente se realizaron.

Señala que sin perjuicio de lo prescripto por el artículo 185 de la ley de rito, el TFN debió apartarse del mismo y expedir su resolutorio en armonía con el plexo constitucional, atento la inconstitucionalidad que presenta la norma atacada.

Declara que si bien no desconoce lo resuelto por la Corte Suprema en la causa "*San Juan SA*", en la misma –expone– el argumento defensivo principal fue diferente al de autos, ya que allí se discurrió acerca del distingo entre los conceptos "costo" y "gasto".

Pone de resalto que en el presente caso Kalina SA propuso una argumentación completamente diferente, la cual no ha sido allí analizada; se trata de la imposibilidad de impugnar gastos efectivamente realizados por cuestiones de índole formal. Destaca que en tal sentido el Máximo Tribunal se expidió en la causa "*Mera, Miguel Ángel*".

Por su parte, precisa que en el caso "*San Juan SA*" tampoco se analizó el argumento según el cual, al incorporarse el dispositivo a la ley del gravamen por conducto del decreto-ley 14.338/46 –por entonces impuesto a los réditos–, no existía ningún medio específico que permitiera asegurar el cobro del tributo. En la actualidad –prosigue–, con la vigencia de la ley 11.683, se rigen responsabilidades y sanciones específicas para los agentes de retención que no actúan en tal carácter.

Considera ilegítima y arbitraria la interpretación de la prueba rendida en autos por parte del *a quo*, destacando que la información brindada por Frigorífico HV SA permite advertir que el fisco nacional impugnó la deducción de gastos de operaciones por las cuales no se practicó la correspondiente retención. Ello –prosigue– importa que deba tributar por ganancias que son ficticias, ya que para tal cálculo no se tienen en cuenta los gastos necesarios para su obtención. Por otro lado –destaca–, al haber ingresado el proveedor el tributo sin detraer la retención no practicada, el fisco se enriqueció sin causa.

Precisa que de la prueba rendida se extrae que no ha existido ningún perjuicio para el fisco nacional, resultando, a la luz de los principios constitucionales y de la propia ley del gravamen, irrazonable la confirmación de la resolución impugnada.

Desde otro ángulo, en relación al cómputo de los gastos de despacho, afirma que no se allanó a la pretensión fiscal, sino que puso de resalto el excesivo rigorismo en el que incurrió el organismo, ratificado por el TFN.

Señala que el erróneo cómputo de los dos comprobantes da cuenta de que la firma es un contribuyente que en ningún momento pretendió detraer materia imponible.

Mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia en la parte pertinente, con costas.

IV. Que antes de ingresar al tratamiento de los agravios presentados, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

V. Que, asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos: 300:985).

Así pues, "*…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)*" (cfr. CNACAF, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI"*, Causa Nº 27.409/2012 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/2014 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/2016 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33.113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/2016 del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/2018 del 7/5/19, entre otros).

VI. Que, ello sentado, dado el modo en que se encuentra presentada esta *litis*, razones de buen orden sugieren delimitar las materias elevadas a estudio y resolución por parte de esta Cámara de Apelación.

Tal como se expuso en el Considerando I, originalmente la contienda incluía el ajuste en el IG-2008-2009 y la multa aplicada en el mismo (Resolución Nº 22/2015 DV REDE), junto con la responsabilidad a la Sra. Capurro determinada a través de la Resolución Nº 122/2015 (DV REDE); empero, por las circunstancias enumeradas en el Considerando II, esta Alzada sólo se halla compelida a pronunciarse sobre el primero de los asuntos descriptos.

En este sentido, los agravios planteados por Kalina SA tienen origen en la confirmación del ajuste en el impuesto, a causa de la impugnación del gasto por no haber actuado como agente de retención, y además, por contabilizar incorrectamente dos comprobantes de despachos de exportación. En ese orden serán abordados los mismos.

VII. Que conforme surge de los antecedentes administrativos, teniendo la firma actora por actividad comercial el procesamiento de carne vacuna, contrató los servicios de elaboración de carnes a las firmas Frigorífico HV SA y Matadero y Frigorífico Federal SA, entre otras, detectándose que, al abonarlos, no efectuó las retenciones debidas en el IG (cf. RG AFIP 830) en el ejercicio fiscal 2008, repitiéndose la omisión en el ejercicio siguiente sólo con relación al primero de los proveedores mencionados. A su vez, por la contratación del servicio de faena a los mismos proveedores, no retuvo el gravamen correspondiente en los ejercicios 2008 y 2009 (Informe final de inspección; Cpo 10925-290-2013/2, fs. 1/13).

Frente a estos extremos –no controvertidos en autos– el juez administrativo activó la figura que prevé la ley 20.628 (actual art. 43, t.o. según decreto 824/19), la cual consiste en que "*Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste*", impugnando el gasto deducido y por tanto ajustando el impuesto.

VIII. Que para objetar el ajuste fiscal practicado, la actora sostiene que el precepto transcripto es violatorio de la Constitución

Nacional. Desde el momento mismo de presentar el descargo de ley sostiene dicha tesis (antecedentes, Cpo. 10925-290-2013, fs. 760/780), especificando que se han resentido los *principios de razonabilidad* y de *capacidad contributiva*.

Fundamentalmente cuestiona que a causa del incumplimiento de un deber formal puedan derivarse las consecuencias que prevé el dispositivo en crisis.

Al respecto, a criterio de estos juzgadores esa conjetura no ha de tener favorable acogida. Veamos.

Tal como lo indicó el *a quo*, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en torno al instituto jurídico en cuestión –precedente "*San Juan SA (29.974-I) c/ Dirección General Impositiva*", de fecha 27/10/15–, ocasión en la cual convalidó su eficacia.

Se observa que en la sentencia apelada se transcribió la parte más rica del Considerando 9º de aquél fallo, lo cual torna innecesario aquí su reproducción. No obstante lo cual, es imperioso detener la lectura en la conceptualización que el Tribunal Cimero ha fijado sobre la figura, al afirmar que la misma "*funciona en los hechos como un castigo al infractor, cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario… lo cierto es que aquél ha previsto una clase de sanción que no tiene un simple carácter resarcitorio ni retributivo del daño causado*..." (el subrayado es aquí agregado).

Vemos pues que si bien el instituto se halla incorporado en la ley del gravamen, reviste naturaleza infraccional, lo cual lleva ínsito el compromiso de analizar y juzgar su *razonabilidad* desde el plano penal, no tributario. En efecto, de conformidad con la inveterada y pacífica jurisprudencia del Alto Tribunal, las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial, siéndoles aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario (CSJN, "*Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL*", 15/10/81. Conf. Fallos 303:1548).

Esta Sala, con anterioridad a que la Corte Suprema resolviera el caso "*San Juan SA*", había sostenido que se trata de "*una figura que intenta penalizar al sujeto por su incumplimiento a su deber fiscal de efectuar la correspondiente retención. Por lo tanto, como consecuencia de la aplicación de esta figura legal, resulta que la omisión del deber de retener el impuesto en cuestión da lugar a un incremento en el resultado impositivo del agente de retención*" (*in re* "*MDQ Le Sport S.A. (TF 29.975-I) c/ DGI*", Causa Nº 36.277/12, del 21/03/13; el subrayado es aquí incorporado)

Desde luego que el examen de constitucionalidad abarca e incluye a las infracciones y sanciones tributarias, mas el mismo debe llevarse a cabo a la luz de los axiomas que informan a esa disciplina. En el *sub judice*, vale destacar, la recurrente no ha arrimado elementos que ameriten efectuar ese estudio.

Ahora bien, a partir de lo hasta aquí señalado se colige que la invocación de los controles de constitucionalidad realizados en el marco de las causas "*Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ Dirección General Impositiva*", del 19/3/14 y "*Hermitage SA c/Poder Ejecutivo Nacional-Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos-Título 5 ley 25063 s/proceso de conocimiento*", del 15/6/10, son disímiles a los que, de ser el caso, correspondería aquí realizar, desde que han girado en torno a preceptos de naturaleza tributaria, no infraccionales.

Desde otro prisma, no resulta atendible el argumento que propone la recurrente, concerniente al disímil plexo normativo que regía al incorporarse el precepto a la ley de impuesto a los réditos.

Es que con el mismo, la proponente incursiona en una materia que, por definición, resulta ajena a la asignada a este Poder del Estado. Nótese que al afirmar la actora que "*Con el dictado de la Ley 11.683 se establecieron responsabilidades y también sanciones específicas para los agentes de retención que no actúan en tal carácter, por tanto deviene injustificado mantener vigente el actual artículo de la Ley del Impuesto a las Ganancias*" (sic. fs. 41 vta., subrayado aquí agregado).

Un diagnóstico de tal tenor ha de ser receptado, de ser el caso, por el órgano del Estado que tiene por atribución establecer los tributos y las conductas punibles con carácter general, y no por el que examina y juzga su aplicación en el caso concreto.

Por lo demás, cabe recordar que la inconsecuencia o falta de previsión no se suponen en el legislador (Conf. Fallos 295:439, 306:721, 307:518, 310:195, 312:16).

En función de lo hasta aquí expuesto, corresponde desestimar los agravios vertidos por la actora.

IX. Que dentro del ajuste fiscal también se encuentra el originado en la observación de la contabilización del comprobante Nº 0000-00002262 por una exportación de la firma Frigorífico HV SA y la duplicación del gasto de despacho vinculado con la factura de exportación Nº 403.

Expresa la actora que no se allanó a la pretensión fiscal, sino que puso de resalto el excesivo rigorismo en el que incurrió el organismo, ratificado por el TFN.

Según puede verse, al interponer Kalina SA el recurso de apelación contra la Resolución Nº 22/2015 (DV REDE) expuso que "*…se trataron de meros errores producto del gran número de operaciones que ha efectuado en los períodos discutidos…*" (fs. 39 vta); a lo cual el TFN consideró que "*... la recurrente admitió el error en que incurrió… Dicho reconocimiento expreso del error cometido acarrea la obligación de ingresar el impuesto resultante en su justa medida. No obstante el allanamiento efectuado no se advirtió que la recurrente haya presentado la Declaración Jurada rectificativa…*" (fs. 255).

Pues bien, más allá de si se ha tratado de un reconocimiento expreso del error, o incluso de un allanamiento a la pretensión fiscal, lo certero es que la firma apelante no ha ofrecido ninguna explicación atendible que permita interpretar que el ajuste no se ajusta a derecho.

Siendo ello así, lo resuelto por el tribunal administrativo en este particular también es merecedor de su confirmación.

En mérito de lo expuesto **SE RESUELVE**: Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en lo que fue materia de agravios, con costas (CPCCN, art. 68, primer párrafo).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

Fecha de firma: 10/03/2020
Alta en sistema: 13/03/2020
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#28887381#257112563#20200310110609758