

Estancia El Cherque S.A. s/apelación impuesto a las ganancias

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala B

Fecha: 27/06/2012

Partes: Estancia El Cherque S.A. s/apelación impuesto a las ganancias

Cita online: AR/JUR/41775/2012

Hechos

El Fisco practicó un ajuste en el Impuesto a las Ganancias a una empresa dedicada a la cría de ganado lanar y venta de producción de lana, que omitió actuar como agente de retención respecto de los servicios de esquila. Para así decidir, impugnó los gastos correspondientes a dichos servicios, en los términos del Art. 40 de la ley 20.628. La firma interpuso recurso de apelación, alegando la deducibilidad de las erogaciones en virtud del Art. 80 de la ley del gravamen. El tribunal hizo lugar al recurso deducido.

Sumarios

1 - El criterio del Fisco que, por la vía del Art. 40 de la ley del Impuesto a las Ganancias, impugnó el gasto de servicios de esquila a una firma que omitió actuar como agente de retención respecto de dichos servicios, debe ser rechazado, si el organismo recaudador ha corroborado la existencia de los proveedores y ha aceptado la regularidad de aquellas operaciones, pues de admitirse lo contrario, se estaría permitiendo situar al Fisco en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta —impugnación del gasto— incompatible con la asumida anteriormente —admisión de la existencia y cuantía de los proveedores y operaciones—.

2 - Corresponde desestimar el criterio del Fisco que impugnó los gastos deducidos en concepto de servicios de esquila a una firma que omitió actuar como agente de retención respecto de dichos servicios, por aplicación del Art. 40 de la ley 20.628, pues atento a que el ente recaudador reconoció la existencia de los proveedores y las operaciones, pretender el reclamo de las retenciones adeudados a través del citado art. 40 en forma exclusiva, resulta palmariamente y desmedidamente más gravosa para el contribuyente en un contexto de hechos que no justifica la decisión de valerse de dicho dispositivo, facultativo para el ente recaudador.

Buenos Aires, junio 27 de 2012

El doctor Magallón dijo:

I. Que a fs. 32/50, se interpone recurso de apelación contra la resolución N° 189/07, dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la AFIP-DGI, en las que se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2002 y 2003 con más intereses resarcitorios y multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 equivalente a un 70% de gravamen presuntamente dejado de ingresar.

Manifiesta la apelante en su escrito recursivo que la actividad desarrollada por la firma es la cría de ganado lanar con la finalidad de la producción de lana. Explica que la tarea de esquila es imprescindible y que debe llevarse a cabo anualmente por cuanto la supervivencia de los ovinos depende de ello. Las denominadas "comparsas" son contratadas para dicha labor, aportando máquinas y personal para la esquila, lo cual genera un gasto que estaría directamente relacionado con la actividad generadora de riqueza, por lo cual no podría negarse su deducción conforme el art. 80 LIG.

Relata que el motivo del ajuste efectuado radica en la omisión por parte de la sociedad fiscalizada de actuar como agente de retención del Impuesto a las Ganancias respecto de los servicios de esquila facturados por los períodos fiscales 2002 y 2003, con sustento exclusivamente en el art. 40 de la ley 20.628.

Puntualiza especialmente que el legislador al redactar el art. 40 de la ley del gravamen habría utilizado la palabra "podrá" y no "deberá", otorgando, a su entender, la facultad al Fisco de impugnar o no el gasto, lo cual debería realizarse con un análisis concienzudo de cada situación.

Señala que en el presente caso no existiría ningún tipo de irregularidad con relación al gasto realizado, ya que, los proveedores del servicio prestado resultan incuestionables; tanto el proveedor como el cliente habrían emitido los correspondientes comprobantes; los gastos habrían sido abonados, estarían registrados y habrían sido declarados como ingresos por los proveedores de los servicios.

Remarca que se verificaría en el caso un exceso sancionatorio para los agentes de retención y percepción, por cuanto existirían las penas dispuestas por los arts. 45 y 46 de la ley 11.683, aquella dispuesta por el art. 40 de la ley de impuesto a las ganancias, y, además, la proveniente de la ley penal tributaria. Por ello, exige pautas de razonabilidad en la aplicación del mentado dispositivo de la ley del gravamen.

Se agravia de la resolución que determina el tributo por cuanto el total de las retenciones omitidas ascendería a \$1.130,22, cuando el monto de gastos impugnado sería de \$72.174,94, ascendiendo la suma reclamada en concepto de impuesto, intereses y multa a un total de \$65.567,93.

Indica que dichas magnitudes demostrarían la desproporcionalidad que existiría entre lo que se dejó de reterner y la suma reclamada por penalización de la impugnación del gasto.

Expresa que la jurisprudencia administrativa del Dictamen 78/2001 (DAL-AFIP) sería de carácter obligatorio para los funcionarios que actúan en representación del fisco, pero los contribuyentes podrían disentir con el contenido de los mismos. Hace hincapié en la irrazonabilidad del presente caso en que se buscaría aplicar una norma sin un análisis de las implicancias de la misma para cada contribuyente en particular.

Puntualiza que en oportunidad de contestar la vista corrida habría acompañado fotocopia de las declaraciones juradas y registros de I.V.A. y ganancias de los proveedores por cuyas operaciones no habría practicado retenciones, frente a lo cual en la resolución administrativa se habrían limitado a expresar que las pruebas ofrecidas fueron tenidas en cuenta y que no habría constancias de que el beneficiario haya dado cumplimiento a lo regido por la reglamentación del sistema de retenciones del impuesto a las ganancias.

Con cita del precedente de este Tribunal in re "Transeuropa Video Entertainment San Luis S.A.", Sala D, de fecha 11/06/04, indica que el art. 80 de la ley del gravamen cuando admite, con ciertas restricciones, la deducción de los gastos para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, no se estaría refiriendo a la deducción en sí misma, sino a las situaciones en que el gasto no resulta admisible por sus características intrínsecas. Señala, por tanto, que el Fisco pretendería dar una justificación a la impugnación del gasto con sustento legal erróneo, tal cual sería basarse en la parte entrecomillada del citado art. 80 que dice "con ciertas restricciones".

Agrega que si bien la obligación de los períodos fiscales cuestionados habría sido regularizada por parte de los destinatarios de la retención mediante la inclusión del servicio prestado en las respectivas DDJJ, dicho importe no fue ingresado, ofrece el ingreso de las retenciones omitidas cuyo monto asciende a \$1.130,72 que serán depositadas inmediatamente de aceptadas por este Tribunal para evitar cualquier perjuicio fiscal.

Respecto de la multa impuesta, manifiesta que el Organismo Fiscal pretendería impugnar el gasto del monto total de las facturas tomando como hecho indicativo de la presunta comisión de la infracción a la deuda ajustada por la Dirección General, mediante la aplicación del art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias. Entiende que no resultaría correcto considerar a ese monto como sujeto a los alcances de la imposición de una multa como la pretendida, por cuanto de ninguna forma sería suficiente por sí solo para que se configure la infracción.

Añade que sería inexistente el elemento subjetivo en el accionar, por cuanto no habría existido la mentada omisión, sino aspiración del ente recaudador de impugnar un gasto imprescindible como consecuencia de retenciones no realizadas, cuyo monto no representaría ni el 4,5% de la diferencia del impuesto determinado de oficio.

Cita doctrina y jurisprudencia. Formula reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Que a fs. 62/68 contesta el recurso el Fisco Nacional.

Asevera que la recurrente omitió actuar como agente de retención por la enajenación de bienes muebles y de cambio, y por ello el gasto a impugnar sería el correspondiente a las compras respecto de cuyos pagos se omitió realizar dicha retención, conforme el art. 40 LIG y la Res. Gral. N° 830/2000.

Arguye que yerra el apelante al atribuir carácter sancionatorio al dispositivo del citado art. 40, ya que dicha norma se insertaría rigurosamente dentro de la estructura propia del impuesto al fijar como condición de deducibilidad de los gastos que éstos realmente posean los requisitos de tales subordinando la detracción a que cuando por su naturaleza

hubiera correspondido la retención, la misma se hubiere practicado. Cita el precedente de esta Sala en su anterior composición in re "ABH Pesquera S.A." del 23/02/2007.

Señala que la utilización del término "podrá" al que hace referencia la parte actora, estaría relacionado con la facultativa aplicación que del mismo pueda efectuar el Fisco Nacional, quien en uso de sus facultades y analizando la realidad económica, habría examinado la procedencia del mismo y tal como surgiría de la prueba recabada en autos, habría quedado debidamente demostrada la omisión de retener.

Hace referencia al Dictamen N° 78/2001 (AFIP) y puntualiza que en el mismo, siguiendo -según sus dichos- la opinión mayoritaria de la doctrina, se concluiría en que independientemente de la aplicación del mentado art. 40 correspondería aplicar las sanciones de la ley de procedimiento y eventualmente de la ley penal tributaria.

Expresa que la recurrente no acompaña elementos que permitan modificar el cargo que sobre ella recayera, toda vez que no habría aportado pruebas que la eximieran de cumplir con la obligación de actuar como agente de retención, sino que reconocería no haber retenido. Agrega a ello, que la apelante no habría ofrecido prueba ni arrimado elementos válidos en esta instancia para refutar los hechos expuestos por el organismo recaudador, de los que se habría servido para calificar la conducta del actor.

Respecto de lo manifestado por el actor en relación al ofrecimiento de ingresar las retenciones que no ingresara oportunamente a efectos de evitar cualquier perjuicio fiscal, manifiesta que el mismo no haría más que poner de relieve el incumplimiento incurrido y que a esta altura el perjuicio ya habría sido causado, toda vez que no se habría ingresado la retención en el momento oportuno, resultando en consecuencia, improcedente el ofrecimiento efectuado.

Con relación a los intereses devengados, afirma que la actora no habría efectuado agravio alguno, por lo cual correspondería entender que han sido consentidos.

En lo que atañe a la multa impuesta, resalta que del análisis de las actuaciones surgiría en forma clara cual habría sido el comportamiento del agraviado y se verificaría que en su oportunidad no habría adoptado los recaudos indispensables para que la liquidación del impuesto se ajustara en un todo a las normas vigentes.

Destaca que conforme surgiría de la resolución determinativa, la graduación de la multa se habría efectuado sobre el gravamen omitido, de conformidad con el art. 3 de la parte resolutive del acto apelado y lo prescripto por el art. 45 de la ley 11.683, y sería por ello que los agravios manifestados por la actora resultarían improcedentes.

Cita jurisprudencia y doctrina, acompaña los antecedentes administrativos, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III. Que a fs. 80 se declara la causa como de puro derecho y se elevan las actuaciones a conocimiento de la Sala "B". A fs. 83 pasan los autos a sentencia.

IV. Que procede avocarse al análisis de la presente causa en los términos en que ha quedado trabada la litis.

Que, conforme surge del Informe Final de Inspección obrante a fs. 301/307 del Cpo. II de Impuesto a las Ganancias de los Ant. Adm., la actividad desarrollada por la empresa encartada es la cría de ganado ovino y bovino y la venta de su producido (carne, lana, cueros). La explotación agropecuaria se encuentra ubicada en la provincia de Chubut y la administración de la misma en la ciudad de Buenos Aires.

Que de todos los gravámenes e ítems verificados, únicamente fue valorado como de interés fiscal en la resolución determinativa apelada, el hecho de que la sociedad omitiera actuar como agente de retención del Impuesto a las Ganancias respecto de los servicios de esquila por los períodos fiscales 2002 y 2003. Así, se impugnaron los gastos correspondientes a esos servicios, considerando sólo los pagos sobre los que hubiese correspondido practicar retención cuando ésta se hubiere omitido, todo según lo dispuesto en el art. 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, como único fundamento del cuestionamiento fiscal.

V. Que, sentado cuanto antecede, cabe mencionar que el citado art. 40 de la ley del gravamen prescribe que cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la AFIP-DGI podrá a los efectos del balance impositivo, imputar el gasto efectuado por éste.

Que como tiene dicho esta Sala en autos "ABH Pesquera S.A.", sentencia de fecha 23/02/2007, "el agente de retención es quien debe hacer un pago al contribuyente, ya sea por su función pública o por razón de su actividad, oficio o profesión, lo cual le da la posibilidad de detraer del precio o pago que se verifica ante él, tributo que posteriormente debe ingresar al Fisco".

Que, como primera medida, debe recordarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo a pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones; (conf. C.S.J.N. in re "Sopes Raúl Eduardo c. Administración Nacional de Buenos Aires" sentencia del 17/11/1987, Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sala V "Tunesse,

María del Carmen Flavia c. Ministerio del Interior s/juicio de conocimiento" sentencia del 13/4/1998, "Manzino, Silvia B.", T.F.N., sala "D", sentencia de fecha 17/03/2006, entre otros).

Que, ahora bien, la obligación de actuar como agente de retención y la omisión de haber retenido las sumas pertinentes son hechos reconocidos por la parte actora en su libelo recursivo. En cambio, entre otros agravios, la recurrente plantea la regularidad de las operaciones realizadas y la importancia que la deducción de los gastos de esquila posee para su específica actividad comercial, por cuya vinculación entiende que deberían ser pasibles de deducción en los términos del art. 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en tanto el dispositivo del mentado art. 40 del mismo cuerpo normativo, sería facultativo para el Fisco Nacional. Asimismo, sostiene que existiría una grave desproporción entre los montos que se dejaron de retener y la suma reclamada por la impugnación de los gastos.

VI. Que, siendo ello así, deviene pertinente analizar la plataforma fáctica que diera origen a estos autos, por cuanto existen diversas particularidades que merecen un tratamiento específico.

Que la fiscalización efectuada se extendió integralmente sobre todos los aspectos tributarios referentes a la contribuyente, pasando por los aspectos formales, I.V.A., Impuesto a las Ganancias, las cuentas particulares de los socios, las cuentas bancarias de la sociedad, los anticipos en ganancias, el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, hasta el cumplimiento al Régimen Nacional de Seguridad Social, no encontrando objeción relevante alguna más allá de la ausencia de retención por las operaciones de servicio de esquila.

Que se suma a ello el hecho de que, según la inspección actuante (fs. 304vta. del Cpo. II de Impuesto a las Ganancias de los Ant. Adm.), se circularizaron proveedores entre los cuales se encuentran aquellos declarados por el contribuyente como prestadores del servicio de esquila (Osvaldo Antonio Debastani y Claudia Mabel Gutiérrez), manifestando que "las operaciones informadas por los proveedores fueron cotejadas con las registradas por el contribuyente, no existiendo irregularidades".

Que, en esa misma línea, tal cual luce a fs. 19/20, el Fisco Nacional expresa en la determinación efectuada que los citados proveedores respondieron a los requerimientos efectuados, aportando las constancias pertinentes sobre las operaciones de gastos de esquila de carneros y lanares, las cuales coinciden con lo declarado por la recurrente, quedando acreditada la existencia de los mismos, y no mereciendo tacha alguna su capacidad operativa, así como tampoco la existencia de las operaciones declaradas ni su magnitud. Meramente se afirma en la resolución traída en recurso, luego de detallar lo aportado por los proveedores, que "...en consecuencia, se procedió a impugnar los gastos mencionados, considerando el monto de los pagos sobre los que debieron haberse practicado las retenciones...".

Que, además, si se presta atención a las proporciones de montos reclamados, en el Anexo III al Estado de Resultados "Aplicación de gastos" tanto del ejercicio 2002 como del 2003 (fs. 282 del Cpo. II de Impuesto a las Ganancias y 105 del Cpo. I de Impuesto a las Ganancias, todo de los ant. adm.), puede observarse que la impugnación de la deducción de las tres facturas por servicios de esquila es el tercer gasto más importante en que incurre la apelante, y el primero directamente vinculado a la actividad generadora de rentas. Por ello, es patente que la imposibilidad de deducir dichos gastos implica para la empresa un grave incremento de la base imponible que, en definitiva, no se condice en modo alguno con la suma de retenciones realmente adeudada según la Resolución 830/2000 (AFIP).

Que, merced a lo hasta aquí expuesto y teniendo en cuenta las particulares circunstancias del caso de autos, corresponde recrear la doctrina sentada por esta Sala in re "MDQ Le Sport S.A.", sentencia de fecha 31/05/2011, en la medida en que no se comparte el criterio expuesto por el Organismo Fiscal en cuanto a la impugnación del gasto de servicios por la vía del artículo 40 de la ley de Impuesto a las Ganancias, cuando ha corroborado la existencia de los proveedores y aceptado la regularidad, tanto cuantitativa como cualitativa, de las operaciones denunciadas por la contribuyente.

Que, de admitirse lo contrario, se estaría permitiendo situar al Fisco en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta –impugnación de los gastos- incompatible con la asumida anteriormente –admisión de la existencia y cuantía de los proveedores y operaciones- (véase en ese sentido C.S.J.N., "García Badaracco", Fallos 326:3734; "Estructuras Tafi", Fallos 321:2530; y muchos otros; y esta Sala, "Dulcamara", 29/9/88; "Alto Paraná", 27/2/96, entre otros)

Que, tal cual se expresó en el precedente "MDQ Le Sport S.A." ya citado, "...si bien no resulta justificada la falta de retención por parte de la recurrente... cabe señalar que el Fisco Nacional frente a dicha situación tenía otros remedios, ya sea para requerir el ingreso de las sumas no retenidas y/o de sancionar a la contribuyente por su omisión, utilizando las herramientas que a tales efectos le ofrece la Ley Nº 11683, aspecto éste no explorado por el Organismo Fiscalizador".

Que en el mismo sentido afirmaba Giuliani Fonrouge que "...otras disposiciones cubren el interés fiscal y hacen innecesaria la impugnación del gasto; así, el art. 8º, inc. c), ley 11.683, t.o. 1998, establece la responsabilidad solidaria del agente por el monto que debió retenerse y que el contribuyente no satisfizo" (Giuliani Fonrouge, Carlos

María y Navarrine, Susana Camila, "Impuesto a las Ganancias", Lexis Nexis, 4ta. Edición, Buenos Aires, 2007, p. 427).

Que, así las cosas, atento las particularidades del presente caso, no puede avalarse la elección del Fisco Nacional de pretender el reclamo de las retenciones adeudadas a través del mentado art. 40 en forma exclusiva, puesto que dicha vía resulta palmaria y desmedidamente más gravosa para el contribuyente en un contexto de hechos que no justifica la decisión de valerse de dicho dispositivo, facultativo para el ente recaudador.

VII. Que, por todas las consideraciones que anteceden, corresponde revocar en su totalidad la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias apelada en autos. Las costas se imponen en el orden causado atento a que, conforme las circunstancias del caso y más allá del modo en que se resuelve, el Fisco pudo razonablemente creerse con derecho a proceder del modo en que lo hizo.

El doctor Pérez dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Magallón.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, se resuelve: 1. Revocar en su totalidad la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias apelada en autos. 2. Costas en el orden causado. 3. Se deja constancia de que suscriben este pronunciamiento dos Vocales titulares de la Sala "B" conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), por hallarse en uso de licencia el Dr. Juan Pedro Castro.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese. — Armando Magallón. — José Luis Pérez.