

PARTE/S: Fiume, Ángel s/apelación
TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac.
SALA: A
FECHA: 12/08/2014

COMENTARIO

1. Se confirmó el ajuste fiscal que impugnó la deducción de gastos de crucero que el actor alegó que correspondían a su participación en un congreso y conllevaban las características de gastos de perfeccionamiento y representación. Ello, toda vez que el gasto no se encontraba formalmente documentado a nombre del sujeto que pretendía deducirlo ni se acreditó que haya sido realmente para obtener, mantener o conservar la ganancia gravada.
2. Se confirmó el criterio fiscal, pues el apelante no logró demostrar la supuesta operatoria de pago de indemnización por mala praxis al solo efecto conciliatorio y desistiendo la damnificada de toda acción, ni el circuito de pagos del que surja la efectiva transferencia del dinero a nombre de ella, ni siquiera que lo haya cobrado en efectivo a pesar de las limitaciones legales que ello conllevaría por tratarse de un monto superior a \$ 1.000.

TEXTO DE LA SENTENCIA

En la ciudad de Buenos Aires, a los 12 días del mes de agosto de 2014 se reúnen los miembros de la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Ignacio J. Buitrago (Vocal titular de la Primera Nominación) y Edith Gómez (Vocal Subrogante de la Segunda Nominación) a fin de resolver el expte. Nº 36.094-I caratulado "FIUME, ÁNGEL S/ APELACIÓN".

El Dr. Buitrago dijo:

I.- Que a fs. 27/31 se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada por la Dirección Regional Norte de la AFIP-DGI con fecha 15/3/2012 mediante la cual se determinó de oficio la obligación del recurrente frente al Impuesto a las ganancias por el período fiscal 2006, con más intereses resarcitorios y se le aplicó multa en virtud de lo dispuesto por los arts. 46 y 47, inc. a), b) y c) de la ley 11683 (t.o. En 1998 y sus modif.).

En primer lugar señala que los gastos erróneamente impugnados corresponden a un congreso de oftalmología celebrado en los EEUU en noviembre de 2006 al cual concurrió en razón de su profesión. Agrega que finalizado el congreso realizó un breve crucero marítimo por las costas del océano Pacífico con varios colegas de distintos países que les permitió -según dice- continuar con el intercambio profesional en un ámbito distinto para el mejoramiento de las relaciones

interpersonales y de intercambio entre ellos. Insiste en la existencia del viaje y que los gastos ocasionados pueden relacionarse sin lugar a duda con su actividad profesional.

Se agravia de que el fisco interpretó erróneamente el acuerdo indemnizatorio que celebró con una damnificada por mala praxis. Destaca que no hubo homologación judicial ni proceso de mediación pues accedió a indemnizarla a fin de evitar que el reclamo adquiriese estado público y hace hincapié en que aquella se presentó personalmente reconociendo la operación y la compensación recibida.

Entiende que el organismo recaudador procedió a circularizar a los bancos para que provean fotocopias de los cartulares informados por la damnificada y que lo hizo insuficientemente al no cumplir con las ampliaciones y rectificaciones solicitadas por aquéllos. Añade que por la forma de instrumentación del acuerdo de conciliación, cedió a la damnificada los derechos de cobro de los honorarios médicos que recibía a través de la negociación de los cartulares en la Coop. San Isidro, entidad en la cual el suscripto negociaba los cartulares que recibía como pago de sus honorarios profesionales. Considera que el hecho de que el acuerdo indemnizatorio carezca de firmas certificadas carece de relevancia alguna.

Con relación a la multa destaca que el organismo fiscal no probó ni el dolo o la negligencia en el comportamiento que reputa como infraccional. Subsidiariamente, invoca el error excusable previsto en el art. 45 de la ley procedimental.

Por último deja planteado el caso federal y peticiona se revoque la resolución apelada.

II.- Que a fs. 42/54 la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fue conferido y por las razones de hecho y derecho que argumenta solicita se confirme el acto apelado con expresa imposición de costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 59 se abre la causa a prueba. A fs. 69 se declara clausurada la instrucción. A fs. 73 se elevan a consideración de la Sala "A" y a fs. 76 se ponen los autos para alegar. A fs. 78/80 hace uso de su derecho el Fisco Nacional y a fs. 81/82 vta. la actora. A fs. 85 se llaman los autos a sentencia.

IV- Que la cuestión nuclear a dilucidar refiere al tratamiento que corresponde asignar en el impuesto a las ganancias, a los gastos efectuados por la recurrente e impugnados por el Fisco por considerar que: a) los gastos relacionados con un viaje al exterior de crucero no tienen vinculación con la actividad desarrollada por el apelante y b) en los pagos realizados en carácter de indemnización por mala praxis resulta imposible vincular a través del muestreo de cheques al responsable de los pagos con la supuesta beneficiaria de los cobros, resultando que los gastos no estaban documentados a nombre del sr. Fiume y además no podían realizarse en efectivo.

V.- Que sobre el particular, esta Sala en su anterior composición, ha sostenido al momento de sentenciar la causa "Alto Paraná S.A. s/ recurso de apelación" de fecha 03/11/1999 que "...sabido es que la ley del impuesto a las ganancias se estructura, para determinados sujetos, sobre la base de tres elementos que conforman la definición de renta: la periodicidad, la permanencia de la fuente y la habilitación de la misma, bien que de acuerdo al texto del art. 2o, inc. 1, de la ley, puede apreciarse la distinta función que se le asigna a cada uno de estos elementos.

"En efecto, de acuerdo con la citada norma son ganancias "...los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación...". Como fácil resulta advertir, hay una clara y lógica asociación entre ellos. La renta debe ser susceptible de periodicidad (en el sentido que sea de tal naturaleza que se tenga la

posibilidad de ser producida por una fuente), pero al tiempo debe reunir aquellas condiciones que hacen que una renta pueda eventualmente producirse con tal periodicidad: esto es, por un lado, tener la fuente habilitada y por otra parte, que dicha fuente sea lo suficientemente inalterable (permanente) como para que nuevas rentas puedan seguir produciéndose sin agotarla. Es así como el legislador estima que hay renta gravada cuando la ganancia tiene la posibilidad de ser periódica, por el tipo de ejercicio que se realiza con el capital que la genera y por su relativa inalterabilidad ante la producción de los frutos. Como con agudeza lo describía Rabinovich, la habilitación de la fuente "...consiste en la explotación del elemento productor, vale decir en la realización de actos tendientes a producir los réditos, como son: negociar para el industrial, locar sus servicios para el profesional...". Es que rédito y utilidad se confundirían si no existiese el elemento "habilitación", ya que si bien la frecuencia efectiva del ingreso carece de significación, se requiere el elemento que evidencie que se ha puesto en marcha una fuente.

"V.- Que en consonancia con la descrita economía del gravamen, la ley 20.628, en orden al procedimiento de cálculo para obtener el resultado neto, refiere a la detracción del resultado bruto derivado de las distintas prestaciones efectuadas, de los gastos, los insumos no erogables (amortizaciones) y las deducciones."

"En este orden de ideas, cabe recordar que si bien la ley de impuesto a las ganancias no contiene una verdadera definición de gasto, de sus artículos 17 y 80 (t.o. en 1986) surgen las condiciones que debe reunir para que este sea computable, a la vez que en otros artículos de la ley de marras se enuncian los conceptos deducibles y no deducibles (más allá de que en rigor se admiten deducciones que no constituyen técnicamente "gastos", como por ejemplo las pérdidas sufridas por caso fortuito o fuerza mayor y por delitos cometidos por empleados)."

"Es imprescindible, en el contexto de la ley, que ese gasto sea "necesario", es decir, que sea ineludible para conseguir el fin determinado, bien entendido que a los efectos de su calificación, no debe ser valorado desde el punto de vista de la libertad del contribuyente sino por su relación con el propósito que se busca."

"Por otra parte, el "gasto" debe estar relacionado con un "rédito". En otros términos, la deducción procede cuando el beneficio es gravable, pues como bien se ha dicho, desde el momento que en el balance fiscal no se incluyen todas las utilidades obtenidas por el contribuyente sino las sujetas al impuesto, es lógico que no puedan deducirse los desembolsos que afecten réditos exentos del gravamen o beneficios que se hallen al margen del mismo. Tal idea, receptada por el entonces régimen del impuesto a los réditos en su art. 5º, es hoy ratificada por la ley del Impuesto a las ganancias, que en su actual art. 17 dispone que "en ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto".

"Este ha sido el criterio sostenido de antiguo por la jurisprudencia. En efecto, nuestro Más Alto Tribunal en la causa "Defferrari, Edmundo A." (6 de septiembre de 1951) ha dicho que "...siendo uno de los principios rectores de la ley 11.682 el de anualidad, resulta que para liquidar el impuesto a los réditos de un año determinado debe estarse a lo que ocurre y tiene efectos ciertos en ese año; de ahí fluye que para deducir un gasto, éste debe encontrar su propia justificación en sus efectos sobre la situación impositiva del año fiscal pertinente...". En parejo encuadre, la Cámara de Apelaciones se pronunció en la causa "Lalanne Gastón Francisco" el 30/9/53, al no admitir la deducción de gastos

efectuados en un establecimiento citrícola que no se encontraba en estado de producción en los períodos que correspondían a dichos gastos, en virtud de la edad de los árboles.

“Por último, es condición que hace a la procedencia de la deducción del gasto, la sustantividad de su “objeto”, en el entendimiento de que su fin sea el de “obtener, mantener y conservar” una ganancia. En cambio, como cuando se hace referencia a los gastos relacionados con la obtención de capitales, es decir, los que tienen por objeto su adquisición, se niega su deducibilidad (art. 88, inc. f, del texto vigente), ya que los mismos integrarán el costo de los respectivos bienes.”

“VI.- Que es así como en un todo de acuerdo con los preceptos más arriba enunciados y en atención a las condiciones que el “gasto” debe evidenciar a los efectos de su deducción, el legislador ha querido que para establecer la ganancia neta “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” y ellos son (aunque con las restricciones expresas contenidas en la misma) los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restaran de las ganancias producidas por la fuente que los origina...”.

“La ley consagra, consecuentemente, el principio de la inmediatez causal entre los “gastos” y la “renta gravada”, lo que equivale a decir que entre dichos conceptos debe existir una relación de causa efecto.”

“Lo expuesto no es sino la Interpretación sistemática del propósito y alcance de la ley del impuesto a la renta argentino, y permite concluir que la definición general de los gastos deducibles tiene el sentido de que debe tratarse de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las rentas gravables (que se manifiestan en la conjugación de los elementos mencionados en el considerando anterior) en contraposición de las erogaciones que podrían originarse no con esa finalidad, sino con la de obtener el capital fuente, las que no son deducibles en aquel ámbito temporal por inexistencia de relación de causalidad entre rentas y gastos.”

VI.- Que a la luz de lo expresado en el Considerando anterior, corresponde analizar la prueba aportada por la recurrente, tanto en sede administrativa como en esta instancia, tendiente a acreditar la deducibilidad de los gastos en cuestión.

Con respecto a los gastos del crucero realizado por el sr. Fiume, si bien el mismo alegó que respondían a su participación en un Congreso de Oftalmología en EEUU y que la erogación conllevaba las características de gastos de perfeccionamiento y representación mas ello no fue probado. De las fotocopias de facturas emitidas por Guio Tours SRL sólo surge consignada en la descripción “programa USA con crucero y alq. Auto Hotel Riu”.(v. fs. 25/26 de las a.a.)

De la respuesta al oficio librado a Coris International, surge la firma del voucher emitido el 4/11/2006 y la cobertura del mismo (fs. 64/65 de autos).

Por otra parte, la documental acompañada a fs. 20/24 únicamente ilustra sobre determinados Meetings y/o congresos de Oftalmología en tanto el apelante ni siquiera acreditó su asistencia.

De ello no surge que el gasto se encuentre formalmente formalmente documentado a nombre del sujeto que pretende deducirlo. Tampoco acreditó el actor que haya sido realmente realizado para obtener, mantener o conservar la ganancia gravada.

Con relación al gasto por pago de indemnización por mala praxis cabe realizar algunas observaciones.

La fotocopia del acuerdo conciliatorio en virtud del cual las partes acuerdan una indemnización al sólo efecto conciliatorio, desistiendo de toda otra acción de pesos \$... de acuerdo con un cronograma de pagos, así como la autorización a la Cooperativa San Isidro para hacer efectivo a la sra. M. B. T. el importe proveniente del producido de la negociación de los cheques que reciba en pago de sus honorarios médicos cedido en garantía, no se encuentran protocolizados, resultando inoponibles. Tampoco ha existido presentación para homologación en sede judicial o extrajudicial. (v. fs. 51/53 de las a.a.)

De la contestación del oficio dirigido a la Cooperativa San Isidro surge que “los comprobantes de las operaciones detalladas allí son copia fiel de los comprobantes que obran en los registros de la entidad. Los mismos corresponden a operaciones de cobro de cheques realizados a favor de la sra. M. B. T. de conformidad con la cesión de derechos realizada a su favor por parte del sr. Fiume en su carácter de cedente”. (v. fs. 68).

Sobre el particular, al observarse los comprobantes obrantes a fs.54/67 se advierte que la sra. T. era titular de una cuenta ... en la cooperativa y aparecen los cheques que le fueron descontados con una aclaración de que los instrumentos descontados provienen de operaciones de venta y/o prestación de servicios correspondientes a la actividad de cada tercero cedente cliente de la persona jurídica más en ningún momento surge que se trate del Sr. Fiume.

De la información solicitada a los bancos por el ente fiscal, surge que tres de ellos no reconocieron al responsable como cliente de dicha entidad y los cheques no pudieron ser localizados en tanto el banco Credicoop remitió copia de anverso y reverso de los cheques consultados observando que los mismos tenían como beneficiarios a Carevisión SRL (de la cual Fiume es Socio gerente) y a Fiume Ángel, habiendo sido endosados en último término por la mutual 7 de noviembre.

Ello no logra demostrar la supuesta operatoria desarrollada entre el Sr. Fiume y la Sra. T. ni tampoco el circuito de pagos del que surja la efectiva transferencia del dinero a nombre de la supuesta damnificada ni siquiera el lo haya cobrado en efectivo a pesar de las limitaciones legales que ello conllevaría por tratarse de un monto superior a \$...

Al ser ello así, tampoco se cumplen respecto de este gasto las condiciones para que proceda su deducción.

VII.- Que con respecto a los intereses resarcitorios, y toda vez que la recurrente no ha cuestionado su liquidación, corresponde sean confirmados.

VIII.- Que a fin de establecer la procedencia o no de la sanción apelada y el encuadre efectuado por el ente fiscal se juzga necesario, con carácter previo, referirse a los elementos integrantes del ilícito contemplado en el artículo 46 de la ley Nº 11.683.

En ese sentido, debe tenerse presente que en materia de ilícitos materiales por defraudación tipificados en el artículo 46 de la ley de procedimientos tributario debe respetarse la secuencia que se describe a continuación.

El primer paso consiste en comprobar el aspecto objetivo. La constatación del mismo reside en analizar si en la realidad táctica se exteriorizaron los elementos del tipo o figura penal y que no existió causa de justificación que enervara la antijuridicidad de la conducta. Luego del análisis objetivo del hecho examinado, cuya demostración incumbe al ente fiscal, se debe estudiar la

imputabilidad del autor, la cual no tiene relación con determinado hecho, sino que se refiere a la situación del sujeto.

Es dable advertir que a fin de aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, se exige al ente recaudador no sólo acreditar la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Al respecto, el Fisco debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez probado el mentado soporte, se infiere la conducta dolosa; empero, la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta (cfr. "Ramazzotti, Raúl Enrique s/apelación", 24/4/98).

En relación a las presunciones de dolo previstas en el artículo 47 de la ley de procedimientos, es del caso puntualizar su carácter "iuris tantum", conforme surge del primer párrafo de dicha norma.

IX.- Que del análisis de los antecedentes administrativos acompañados cabe concluir que el Fisco Nacional no actuó diligentemente. En efecto, en oportunidad de instruir el sumario, simplemente se considera que la apelante "...con su accionar omitió 'prima facie' exteriorizar la verdadera materia imponible en el impuesto a las ganancias por el período fiscal indicado, dejando de ingresar el impuesto en su justa medida" (v. fs. 161, act. adm).

Al momento de dictar la resolución sancionatoria, el juez administrativo transcribe varios párrafos del dictamen de fs. 152/154. En ninguna de las dos oportunidades se realiza una valoración de la conducta del apelante sobre el particular, no explica ni describe cuál ha sido en forma concreta la conducta considerada reprochable. En otros términos, no se describe por qué la conducta Imputada encuadraría en las presunciones de los incisos a), b) y c) descriptas en el art. 47 de la ley ritual.

El Juez administrativo da por cierto que la responsable ha dejado de oblar intencionalmente el impuesto en su justa medida y le achaca culpabilidad de tipo doloso al recurrente, sin sustento probatorio alguno e invierte la carga de la prueba. Es decir que el juez administrativo se limitó a señalar que en el caso se presentan los elementos del tipo penal previsto en el artículo 46 de la ley ritual pero no surgen elementos de convicción sobre el ardid engaño desplegado pese a que resulta imprescindible que de los antecedentes administrativos se desprenda la prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se pretendió atribuir.

X.- Que no obstante ello, teniendo en consideración los hechos relatados y los elementos que obran en los antecedentes administrativos, se desprende que la valoración que realiza el Fisco refiere a circunstancias tipificantes de una conducta culposa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegadas por el propio ente recaudador. Las escuetas circunstancias señaladas no resultan configurativas de la defraudación, ni puede llevar sin más a la tipificación efectuada en el acto administrativo en crisis, toda vez que el ente fiscal sólo demostró el elemento material de la infracción que se atribuye a la apelante.

En este orden de ideas, si bien no se comparten las conclusiones del organismo recaudador acerca de la configuración de la conducta dolosa, teniendo en consideración los elementos que obran en las actuaciones administrativas y los propios dichos de la actora en el sentido que debiera reencuadrarse la sanción aplicada, lo cierto es que se omitió declarar el impuesto en su justa medida.

A fin de que el organismo fiscal pueda sancionar a un contribuyente con multa por defraudación, es absolutamente imprescindible que surja de los antecedentes administrativos la prueba fehaciente y

directa de la conducta dolosa que se atribuye al responsable. Si no se pudiera acreditar dicho elemento probatorio, la conducta debe reputarse cometida con culpa-y por lo tanto encuadrable en la figura del artículo 45 salvo que el responsable haya podido demostrar error excusable, situación que no se produjo en autos.

Por tal razón corresponde reencuadrar la conducta del recurrente en los términos del art. 45 de la ley ritual, que prevé la figura de la omisión fiscal, mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas para los períodos en cuestión, por errores imputables a la actora, no excusables.

Este Tribunal sostuvo en varios pronunciamientos el encuadre legal de la conducta por la que se atribuye al responsable haber cometido la infracción, siempre que no se agrave la sanción, toda vez que no es posible en esta instancia la “reformatio in pejus”, tesitura que ha sido confirmada por la Alzada.

Con base en el cambio de calificación, corresponde graduar la sanción impuesta en el mínimo legal previsto en el artículo 45 de la ley 11.683. Costas por su orden.

Por todo lo expuesto voto por confirmar el impuesto determinado y los intereses resarcitorios liquidados, con costas y reencuadrar la conducta del apelante en la prevista en la figura descripta en el artículo 45 de la ley 11683, graduándola en el mínimo legal previsto, costas por su orden.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por el Vocal instructor.

Por ello, SE RESUELVE:

1º) Confirmar el acto apelado en cuanto al impuesto determinado y los intereses resarcitorios que se intiman. Con costas.

2º) Reencuadrar la conducta de la apelante en la figura del art. 45 de la ley 11683, graduándola en el mínimo legal previsto. Costas por su orden.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con lo dispuesto en el art. 59 tercer párrafo del RPTFN (AA 840 y sus modif.)

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

FUENTE: Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.