



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA - EX-2021-18287918- -APN-SGAI#TFN (y acum.) - G BREUER S.C.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. N° EX-2021-18287918- -APN-SGAI#TFN caratulado “G BREUER S.C. s/ APELACIÓN” y su acumulado Expte. N° EX-2019-53644171- -APN-SGAI#TFN caratulado “GUERRICO MARTIN s/ APELACION”, a resolución de la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

I.- Que mediante el IF-2019-52664994-APN-SGAI#TFN y el IF-2019-53641554-APN-SGAI#TFN se presentan los recurrentes e interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones N° 30/2019 (DV DEOBE) de fecha 15/05/2019 y N° 34/2019 (DV DEOBE) de fecha 20/05/2019, emitidas por el Jefe (Int.) de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI.

A través de la resolución N° 30/2019 (DV DEOBE) se le impugnan las declaraciones juradas presentadas por G. Breuer Sociedad Civil y se le determina de oficio el resultado neto final en el Impuesto a las Ganancias periodos fiscales 2012 y 2013 atribuible a los socios, por la suma de \$9.871.733,65 y de \$8.276.598,75 respectivamente.

Por medio de la resolución N° 34/2019 (DV DEOBE) se le impugnan las declaraciones juradas presentadas por Martin Guerrico y se le determina de oficio resultado final – ganancia – de fuente Argentina en el Impuesto a las Ganancias para los periodos fiscales 2012 y 2013 dando una suma a ingresar \$46.393,08 y de \$128.703,59 respectivamente, con más la suma total de \$347.581,06 de intereses resarcitorios y se le aplica una multa de \$122.567,67, graduada en el 70% del gravamen dejado de ingresar, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.).

En primer lugar, indica que la cuestión a debatir radica en establecer si se encuentran verificados los requisitos

establecidos en el art. 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias para la procedencia del mecanismo de prorrateo allí previsto para reducir el gasto computado por la sociedad, cuya decisión por parte de este Tribunal se proyectará sobre la la determinación efectuada al Sr. Martin Guerrico, por lo que replica idénticos fundamentos respecto de este último.

Explica que es una sociedad civil que explota la agencia de marcas y patentes más antigua del país, identificando los servicios profesionales relacionados con el registro y gestión de las mismas junto con toda la clase de servicios jurídicos vinculados a dicha actividad bajo el rubro “servicios personales ncp”, atribuyendo sus resultados a sus socios mediante el régimen de transparencia organizado por el art. 50 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

En cuanto al fondo de la cuestión, manifiesta que el Fisco Nacional, invirtiendo el orden lógico de la norma para activar el mecanismo de prorrateo de gastos previsto en el art. 80 de la ley del Impuesto a las Ganancias, fundamenta su postura en la existencia de renta gravada y exenta obtenida de distintas fuentes generadoras de riqueza, a saber: la primera derivada del desarrollo de sus servicios profesionales prestados en el exterior y la segunda consistente en las diferencias de capital producidas por la compraventa de títulos públicos.

Asevera que la AFIP decidió prescindir de todo aquello que se tuvo por comprobado en la fiscalización y así aplicar una suerte de presunción sobre la existencia de gastos indistintamente destinados a producir tanto renta gravada como renta exenta, luego de haber considerado que no cumplió con el supuesto deber de probar que los mismos se encuentran exclusivamente vinculados a dichas ganancias. A ello sumado que el organismo fiscal tampoco tuvo en cuenta los Dictámenes N° 174/94 (DAT) y N° 13/96 (DAT), en los cuales indica que el mecanismo debe ser utilizado en último término cuando se agotaron aquellos métodos que permitan la atribución directa o proporcional reduciendo a la mínima expresión posible el monto de los ítems prorrateables.

Sostiene que el legislador concibió la regla del prorrateo como un mecanismo cuya aplicación pone en el eje de la cuestión a los gastos en lugar de hacer girar el asunto en función de los ingresos que obtuvieran los contribuyentes, por lo que afirma que la AFIP incurrió en un error de interpretación toda vez que decidió colocar la supuesta comprobación de renta gravada y exenta cuando en realidad el requisito para la aplicación del mecanismo de prorrateo viene dado por la previa comprobación de la existencia de gastos que no pueden ser atribuidos a una fuente productora de renta.

Afirma que según el Informe Final de Inspección, la fiscalización reconoció que la renta obtenida proviene de una sola fuente productora de ganancias, es decir de los servicios prestados en el país y en el exterior pero que, no obstante ello, la AFIP intenta controvertir dicha afirmación sosteniendo que realizó una actividad financiera adicional distinta a la de su actividad principal, por cuanto ingresó los fondos obtenidos a través de la adquisición de títulos públicos en un mercado del exterior, para posteriormente enajenarlos en la bolsa de valores local, es decir, por un medio distinto al regulado por la comunicación “A” 3473 emitida por el Banco Central de la República Argentina.

Asimismo, agrega que los inspectores hicieron referencia a dos cuentas de gastos concretas respecto de las cuales no se efectuó prorrateo alguno. Por un lado a “honorarios de agentes del exterior”, donde señalaron que éstos son directamente asignados a ingresos del extranjero (cuyas operaciones le generan renta gravada y renta exenta por la diferencia de cambio) y por otro lado a ciertos gastos identificados como “egresos operativos” (sueldos, gastos de mantenimiento de oficina y gastos generales tales como gastos de computación, comunicaciones, franqueo, papelería, útiles de escritorio y de suscripciones).

En lo que respecta al mecanismo de prorrateo, señala que no obstante haber presentado las declaraciones juradas rectificativas por los periodos fiscales 2012 y 2013, ajustando el cómputo de unos gastos concretos y específicos incluidos en la cuenta contable 5200005 “Comisiones y Gastos Bancarios”, considerándolos directamente vinculados a la negociación de títulos públicos, se tergiversó su alcance afirmando que ello implicó un reconocimiento del criterio fiscal.

En el expediente acumulado, relativo a la determinación del Sr. Guerrico, éste se agravia manifestando que previo a determinarse su responsabilidad debe establecerse la determinación en la sociedad civil de la que forma parte. Dice que el núcleo del asunto está justamente ahí. En razón de ello, reproduce la defensa realizada por la sociedad, conforme se expuso previamente.

A su vez, remite a los considerandos del fallo “Paracha” dictado por la Corte Suprema en relación a otro de los socios de la sociedad civil mencionada.

Se agravia también de la forma de cálculo del cómputo de pago a cuenta realizado en el acto recurrido.

Por último, en relación a la multa plantea su disconformidad; en subsidio solicita su reducción, como así también expone la inconstitucionalidad de la Acordada 1/19 de este Tribunal Fiscal que implementó el Expediente Electrónico Jurisdiccional.

En ambos recursos se cita jurisprudencia y doctrina a su favor. Ofrece prueba informativa y pericial contable. Efectúa reserva de caso federal. Concede autorizaciones. Finalmente, solicita se revoken las resoluciones apeladas, con expresa imposición de costas al Fisco Nacional.

II.- Que mediante el IF-2020-00210389-APN-DTD#JGM y el IF-2019-77163813-APN-DNTEID#JGM, se presenta el Fisco Nacional y contesta los recursos interpuestos, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio y acompaña los antecedentes administrativos. Se opone a la prueba ofrecida por la actora. Concede autorizaciones. Hace reserva de caso federal y solicita que se rechacen los recursos intentados confirmando las resoluciones recurridas en todas sus partes, con expresa imposición de costas a las recurrentes.

En el IF-2022-87196183-APN-VOCV#TFN, el Tribunal en pleno resolvió acumular a las presentes actuaciones el EX-2019-53644171-APN-SGAI#TFN caratulado “MARTIN GUERRICO”.

Por su parte, por medio del IF-2022-105349990-APN-DTD#JGM la actora desiste de la producción de la prueba testimonial y la pericial contable oportunamente ofrecida en ambos expedientes.

En la PV-2024-29350072-APN-VOCVI#TFN se tiene como desistida la prueba testimonial y pericial contable ofrecida y se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala “B”.

Finalmente, mediante el IF-2024-44287671-APN-VOCVI#TFN se llaman los autos a sentencia.

III.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo con los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo 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 Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei

S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchiaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

IV.- Que de conformidad con el Informe Proyecto Determinación de Oficio División Fiscalización Externa I obrante a fs. 231/246 del Cpo. Proyecto Determinación de Oficio Impuesto a las Ganancias periodos fiscales 2012 y 2013 de los antecedentes administrativos que corren por separado, la recurrente principal es una sociedad civil inscripta en la actividad de servicios profesionales ncp con fecha de cierre de ejercicio el 30 de junio de cada año.

La fiscalización iniciada por medio de la OI N° 1.621.307, fue originada en la inspección formulada al contribuyente Martin Guerrico, también recurrente en estos actuados, a través de la OI N° 1.039.473, en donde se observó que la sociedad no había efectuado el prorrateo previsto en la ley del impuesto a las ganancias, aun cuando obtuvo ingresos gravados y exentos, siendo estos últimos ajustados en el balance impositivo y originados en la venta de títulos y acciones y diferencias de cambio procedentes de facturas emitidas en moneda extranjera a agentes del exterior.

Que dichos ingresos se consideran exentos en virtud del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nacional “Paracha, Jorge Daniel c/ DGI s/ recurso” de fecha 02/09/2014, a través del cual sentenció que el Sr. Jorge Daniel Paracha (socio de la aquí sociedad recurrente), al momento de tributar el Impuesto a las Ganancias en nombre de la sociedad civil, deben clasificar esos resultados en la cuarta categoría, por ello las diferencias de cambio y los resultados de ventas de títulos públicos resultan ganancias exentas en los términos del art. 20 inc. k) y w) de la ley del Impuesto a las Ganancias.

No obstante ello, el Sr, Guerrico oportunamente manifestó que la firma no había efectuado tal prorrateo atento que no poseía renta exenta por considerar que todos sus gastos estaban relacionados a la actividad gravada y que las rentas exentas correspondían a diferencias de cambio y resultados de la venta de títulos públicos que no habían generado gastos. Asimismo, conforme fs. 128 del Cpo. Ppal. de los antecedentes administrativos, explicó que las causas por las que se realizaron imputaciones contables con relación a las diferencias de cambio se correspondieron con revaluaciones tanto de facturas emitidas en moneda extranjera a agentes del exterior como de saldos de disponibilidades y créditos expresados en moneda distinta al peso argentino, al cierre de cada mes y que, la contabilización de las ganancias por compra de bonos, se incluye dentro de la cuenta N° 610008 como “Diferencia de cambio ganancia”.

Sin embargo, habiéndose considerado renta exenta a los resultados por la compraventa de títulos y habiendo manifestado que la registración de los mismos se efectuaba neta de gastos, la contribuyente dedujo gastos que la fiscalización consideró directamente relacionados con dicha operatoria, tales como aranceles, derechos de mercado y de bolsa, registrados en la cuenta N° 520.005 como “Comisiones y Gastos Bancarios”, los que relevados ascienden a una suma de \$171.923,87 en el periodo fiscal 2012 y a \$560.790,72 en el periodo fiscal 2013.

Posteriormente, presentadas las declaraciones juradas rectificativas por parte de la sociedad recurrente, la misma reconoció que “...podría considerarse que existen algunos gastos realizados durante dichos periodos fiscales que se encuentran directamente vinculados con las diferencias de cambio reflejadas en la contabilidad...”, aplicando a su criterio el coeficiente de prorrateo sobre los conceptos relacionados como renta exenta por la inspección (vide fs. 267, 312 y 338 del Cpo. Ppal. de los antecedentes administrativos).

En ese orden de ideas, se entendió que si bien dicho coeficiente de prorrateo fue el calculado por la fiscalización,

los mismos corresponden ser aplicados sobre la totalidad de los gastos operativos que no pueden asignarse a la actividad gravada o no gravada, menos los gastos relacionados directamente con la renta exenta, contabilizados dentro de dicho rubro. (vide papel de trabajo obrante a fs. 313 y 338 del Cpo. Ppal. de los antecedentes administrativos)

Ello así, la fiscalización entendió que G Breuer Sociedad Civil declaró ingresos gravados y exentos, pero no efectuó el prorratio de gastos, por lo cual procedió a efectuar el mismo y a ajustar los gastos directos afectados a la ganancia (vide fs. 334 del Cpo. Ppal. de los antecedentes administrativos).

Por lo tanto y a partir de ello, el Organismo Fiscal concluye que la sociedad habría deducido improcedentemente la suma de \$648.227,16 y \$2.504.734,71 para los periodos fiscales 2012 y 2013, respectivamente, por lo que declaró un resultado impositivo asignable a los socios en defecto por los montos citados.

V.- Que, sentado lo que antecede, la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal Fiscal se resume en dilucidar si resulta -o no- procedente la propuesta del Fisco Nacional en torno a la aplicación de la regla del prorratio de gastos que no pueden vincularse a las rentas gravadas y exentas que declaró la sociedad recurrente en el Impuesto a las Ganancias en los periodos fiscales 2012 y 2013 como así también a la impugnación íntegra de aquellos gastos vinculados directamente con las rentas exentas, respecto de los cuales la propia recurrente aplicó el coeficiente de prorratio determinado por la Fiscalización y procedió a presentar las declaraciones juradas rectificadas correspondiente, conforme lo expuesto.

No se discute entre las partes la aplicación de la mencionada jurisprudencia de la Corte Suprema (“Paracha”) en cuanto a la categoría en que deben encuadrarse las rentas obtenidas. Tampoco resulta controvertido el carácter de rentas exentas ni la cuantía de tales rentas durante los mencionados periodos fiscales. Las mismas se conformarían por diferencia de cambio positiva y resultado títulos públicos (fs. 220 de antecedentes administrativos) que representan un 9,65% del total de rentas del año 2012 y 29,42% del año 2013.

Sentado lo que antecede, seguidamente se hará referencia al marco normativo aplicable a la materia en crisis.

Al respecto, el art. 17 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y mod.) dispone: *“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... **En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto...**”* (el resaltado me pertenece).

En tanto que el artículo 80 de la mencionada ley establece que: *“Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina.”* Agregando a punto seguido, en lo que aquí interesa, que: *“**Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva**”* (el resaltado me pertenece).

Por su parte, el artículo 117 del Decreto Reglamentario de la ley del tributo aclara que: *“A los efectos de la proporción de los gastos a que se refiere el primer párrafo del artículo 80 de la ley, **cuando los mismos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, se entenderá que estas últimas comprenden también a los resultados exentos del gravamen.** La proporción de gastos a que se alude en el párrafo anterior, no será de aplicación respecto de las sumas alcanzadas por la exención prevista en*

el inciso 1,) del artículo 20 de la ley” (el resaltado me pertenece).

Expuesto el marco normativo aplicable, y con el objeto de analizar la controversia planteada en autos y llegar al numen del asunto, corresponde revisar el campo fáctico sobre el cual se erige la controversia jurídica, que fuera expuesto anteriormente.

Las rentas exentas que exterioriza la sociedad recurrente surgen de diferencias de cambio positivas y por resultado de venta de títulos públicos que denotan una permanencia de aquellas en el tiempo –en ambos periodos fiscales- y una cuantía de relativa importancia, conforme lo mencionado anteriormente. De allí que entiendo que la pretensión de la la sociedad y el socio recurrentes de apoyarse en doctrina que sostiene que no corresponde atribuir gastos a rentas de carácter incidental producto de la renta de títulos comprados con excedentes transitorios de fondos, por ejemplo, no resulta procedente en estos autos.

Por otro lado, los recurrentes se agravan manifestando que las rentas provienen todas de una misma fuente, los servicios profesionales, que apoyada en la jurisprudencia de “Paracha”, resultan ingresos de la cuarta categoría, con las implicancias que ello trae aparejado en materia de exenciones, conforme se evidencia en este caso.

Cabe destacar que mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas, la actora reconoció parcialmente el criterio de este Organismo fiscal, sosteniendo que “...podría considerarse que existen algunos gastos realizados durante dichos periodos fiscales que se encuentran directamente vinculados con las diferencias de cambio reflejadas en la contabilidad...”, aplicando, el coeficiente de prorrateo calculado por los inspectores sobre los conceptos que se consideraron directamente relacionados con renta exenta, aunque conforme el Fisco correspondía la total impugnación de dichos gastos por tener vinculación directa con las rentas exentas.

Asimismo el Fisco Nacional sostiene que dicho coeficiente de prorrateo -calculado relacionando los ingresos exentos con la totalidad de las ganancias gravadas, exentas y no gravadas de la sociedad civil-, corresponde aplicarlo sobre la totalidad de los gastos que no pueden asignarse en forma lineal a la actividad gravada o exenta, menos los gastos relacionados directamente con la renta exenta.

En relación a las rentas exentas -particularmente el resultado de la venta de títulos públicos-, entiendo que no se produjeron por sus servicios profesionales prestados en el exterior, sino por transacciones de compraventa de tales títulos valores con el producido a partir de las cobranzas de aquellos servicios, las que resultarían una metodología conveniente de ingreso y liquidación de divisas al país. Lo mismo respecto de las diferencias de cambio positivas que se dejaron al margen del tributo, proveniente de créditos por servicios facturados en moneda extranjera que se vieron revalorizados.

Es en ese marco que frente a aquellos gastos directos vinculados a un tipo de rentas se asignarán a las mismas y por ello corresponderá o no su cómputo, según aquellas estén gravadas o en su caso no gravadas o exentas, respectivamente, según lo previsto en el art. 17 de la ley del gravamen en crisis. Empero aquellos gastos que abarcan las actividades de la sociedad en su conjunto, que no puedan ser asignados a un tipo de rentas en particular -cuando confluyan actividades que produzcan rentas gravadas, no gravadas y exentas-, deberán necesariamente prorratearse, conforme el art. 80 de la ley del tributo.

Luego, habiendo obtenido –y declarado- en los períodos bajo análisis, tanto rentas gravadas como rentas exentas en el tributo, generadas por la mencionada prestación de servicio –incluyendo las diferencias de cambio positivas, declaradas exentas- y los resultados exentos de las ventas de los títulos públicos tal como pudo apreciarse, concluyo que ello activa la obligación de efectuar un prorrateo sobre aquellos gastos que no resulta posible atribuirlos directamente a alguno de esos tipos de rentas.

Que en este orden de ideas, respecto del acto determinativo apelado debe tenerse presente que en oportunidad de sentenciar en la causa "Emerson Argentina S.A.I.C.", la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que "...las resoluciones emanadas de la DGI gozan de presunción de legitimidad- art. 12 de la ley 19549-. Por consiguiente, la carga de la prueba pesa sobre aquel que impugna, el que debe demostrar los errores que la descalifican; esta conclusión concuerda con lo sostenido por la Corte, en el sentido de que cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba en relación a las que se aplican en los demás juicios..." (sent. Del 30/9/74).

La sociedad y el socio devenidos recurrentes en estos actuados, no han arrojado prueba alguna que desvirtúe el ajuste realizado por el Fisco Nacional en relación a los gastos directamente vinculados a las rentas por inversión en títulos valores de la sociedad civil que produjeron las rentas declaradas como exentas como así tampoco a los gastos comunes que no pudieron ser vinculados de manera directa a rentas gravadas o en su caso a rentas exentas que obtuvo la sociedad en dichos periodos.

Es más, cabe mencionar que fue la propia Fiscalización la que realizó el relevamiento de las cuentas contables, procediendo a depurar entre gastos prorrateables y aquellos de asignación directa.

En relación al agravio del Sr. Guerrico en cuanto a la forma del cómputo de los pagos a cuenta en su determinación no ha arrojado elemento alguno que permita derribar la posición del Fisco Nacional en cuanto al cómputo en exceso de las retenciones sufridas respecto de la participación en los resultados impositivos, conforme el art. 73 del decreto reglamentario de la ley del gravamen y el art. 9 de la RG (AFIP) N° 830.

Por lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste realizado en el acto recurrido contra la sociedad y también el realizado en el acto emitido en consecuencia contra el Sr. Guerrico en cuanto determina el Impuesto a las Ganancias.

VI.- Seguidamente corresponde referirse al planteo de inconstitucionalidad "parcial" de la Acordada 1/19 (TFN) por la cual se puso en marcha el "Expediente Electrónico Jurisdiccional", incluyendo la notificación electrónica.

Dicha Acordada fue emitida por el pleno del Tribunal Fiscal en el marco de sus facultades, siendo la necesaria adaptación de la AA 840 – Reglamento de Procedimiento ante el Tribunal Fiscal- a lo establecido en el Decreto 561/16 del 6/4/2016, la Resolución E 95/17 y la Resolución RESOL-2018-73-APN-SECMA#MM de la Secretaría de Modernización Administrativa, a efectos de comenzar con la utilización del módulo Expediente Electrónico (EE) del sistema de Gestión Documental Electrónica (GDE).

Se observa que el planteo realizado es hipotético y de carácter general ante una eventualidad de mal funcionamiento del sistema. No obstante ello, de manera específica se cuestiona el perfeccionamiento de la notificación cuando esté disponible en la cuenta del usuario de destino, lo cual –dice- resulta inconstitucional y no puede ser consentida.

Al respecto, cabe recordar que el art. 200 de la ley 11.683 previó la utilización de expedientes electrónicos, documentos electrónicos, firmas electrónicas, firmas digitales, comunicaciones electrónicas y domicilio fiscal electrónico, en todas las presentaciones, comunicaciones y procedimientos —administrativos y contencioso administrativos— establecidos en esa ley, con idéntica eficacia jurídica y valor probatorio que sus equivalentes convencionales, de conformidad con los lineamientos que fije el Poder Ejecutivo nacional, conforme la modificación introducida por la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017).

Por lo expuesto, corresponde el rechazo de este planteo.

VII.- Con respecto a los intereses resarcitorios calculados en el acto determinativo contra el Sr. Guerrico, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Al respecto, la CSJN ha revisado la doctrina de fallos “Ika Renault” en donde se expuso que “si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Cod. Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (fallos 308:283, 316:42 y 321: 2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del código civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas” (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). Por lo expuesto, corresponde confirmar los intereses resarcitorios calculados.

VIII.- Seguidamente corresponde tratar la multa graduada en el 70% del gravamen dejado de ingresar, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1198 y sus modif.) aplicada en el acto determinativo contra el Sr. Guerrico.

Al respecto, cabe señalar que dicho artículo tipifica la infracción requiriendo la concurrencia de la omisión de pago del impuesto mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas, se trata de un ilícito culposo que protege como bien jurídico la renta fiscal. Asimismo, la norma establece expresamente que no procederá la sanción en los casos en que exista “error excusable”.

En otras palabras, para que la conducta en análisis pueda ser reprimida, se deben verificar concurrentemente los aspectos objetivo y subjetivo configuradores del ilícito en cuestión.

Debe señalarse que, en el caso de autos, el elemento objetivo se encuentra verificado por cuanto el Sr. Guerrico ha presentado declaraciones juradas del impuesto a las ganancias con datos inexactos, originando en consecuencia, la omisión del ingreso del impuesto en su justa medida.

Por lo tanto, cuadra indicar que quien haya presentado una declaración inexacta, omitiendo el pago del impuesto resultante, aun cuando la rectifique queda incurso en el ilícito material de omisión de impuesto al concurrir los presupuestos esenciales (conforme art. 13, ley de rito). Ahora bien, ello no implica que no debe analizarse el elemento subjetivo que requiere la figura a los fines de su configuración, en cada caso en particular.

Como ya se señaló, en relación con el elemento subjetivo, el tipo infraccional contemplado en el artículo 45 de la ley procedimental requiere para su configuración el elemento culposo, traducido en una conducta negligente desplegada por el contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como lo fue declarar datos en las declaraciones juradas que no representaban la verdadera situación fiscal de la contribuyente.

Cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado en el fallo Casa Elen-Valmi de Claret y Garello, de fecha 31/03/1999 que “esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del

derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - T. 271 - pág. 297; T. 303 - pág. 1548; T. 312 - pág. 149). Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - T. 316 - pág. 1313; causa L.269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/L. 23771", fallada el 31/10/1997)".

En efecto, en las presentes actuaciones, el Sr. Guerrico ha cometido una conducta que se subsume en el concepto de culpa que sólo podrá desvirtuarse probando la existencia de un error excusable. La jurisprudencia ha señalado que "para su viabilidad se requiere que el error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación" (CSJN, "Morixe Hnos. S.A.C.I.", pronunciamiento del 20/08/1996, Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, Causa N° 36.571/12, in re "Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c. DGI", del 13/02/2013; Sala V, "Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c. D.G.I.", expte. 22.846/06, 11/05/2006 y recientemente, Sala III "Arauca Bit A.F.J.P. S.A." (TF 36903-I) c. D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo, del 16/02/2017).

En el caso de autos, la actora no ha aportado elementos probatorios o factores atendibles, eximentes o atenuantes de su responsabilidad, para acreditar que haya existido un error excusable. En virtud de ello, el examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración del ilícito en cuestión y su atribución a la apelante.

No obstante ello, en lo referido al quantum de la sanción aplicada, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos, que conducen al juez administrativo a graduarla en un 70% del impuesto omitido; por el contrario, no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales del Sr. Guerrico, se considera prudente reducirla al mínimo legal del artículo 45 de la ley procedimental.

El Dr. Armando Magallón dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pablo Porporatto.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos que efectúa el Vocal instructor en su voto.

II.- En cuanto al planteo de inconstitucionalidad parcial incoado en los recursos que dieran origen a las presentes actuaciones respecto de la Acordada 1/19, cabe poner en evidencia que la propia parte actora ha reconocido en autos que al haber concluido el trámite de las actuaciones no resultaba necesario pronunciarse sobre el citado agravio. En efecto, se ha tramitado la totalidad de la causa sin que se haya visto menoscabado derecho alguno de los accionantes. No obstante, entiendo que los argumentos expuestos merecen ser respondidos por este Tribunal, razón por la cual adhiero a lo expuesto por el Vocal instructor en el Considerando VI de su voto, debiendo agregar específicamente sobre el agravio de que este Tribunal se habría arrogado facultades que no le corresponden, que el artículo 153 de la Ley N° 11.683 (t.o. Vigente) establece en forma expresa que el Tribunal "

...dictará reglas de procedimiento que complementen las disposiciones de esta ley, a fin de dar al proceso la mayor rapidez y eficacia. Dichas reglas serán obligatorias para el Tribunal Fiscal y las personas que actúen ante él, desde su publicación en el Boletín Oficial y podrán ser modificadas para ajustarlas a las necesidades que la práctica aconseje.”

III.- Que, en cambio, no comparte la solución a la que arriba respecto de la cuestión de fondo traída a decisión de esta Sala en los presentes actuados, en lo atinente al prorrateo de gastos.

Cabe precisar que los recurrentes de autos son G. Breuer Sociedad Civil y el Sr. Martín Guerrico, socio de aquella, y que tal como surge del informe final de inspección obrante en las actuaciones administrativas que corren en soporte papel (vide fs. 231 y stes.), según contrato social que obra a fs. 43/44 de aquellas, la sociedad civil G Breuer tiene por objeto la explotación de un estudio destinado a la obtención de patentes de invención, diseños y modelos industriales, como así también el ejercicio de la profesión de abogado.

Por su parte, corresponde advertir también que, tal como quedó sentado en el precedente “Paracha, Jorge Daniel” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 2/9/2014, las ganancias obtenidas por la sociedad civil por los servicios profesionales prestados encuadran en la cuarta categoría de la ley del impuesto.

Por tal motivo los resultados de venta de títulos y acciones y por diferencias de cambio, fueron considerados por la sociedad y por los socios como exentos en el impuesto a las ganancias. El carácter de exento no es cuestionado por el Fisco Nacional, más allá que la fiscalización entendió más apropiado recategorizar los resultados exentos por venta de títulos como diferencias de cambio, en atención a la particularidad de la operatoria a la que consideró que no tenía una finalidad bursátil sino que se trató del ingreso de divisas por fuera del mercado único y libre de cambios.

El cuestionamiento del Fisco Nacional que da lugar al ajuste determinado y apelado en estos autos, es que la sociedad no ajustó impositivamente los gastos incurridos al realizar las compras y ventas de los títulos, no realizando el prorrateo de gastos por ganancias no gravadas o exentas. En efecto, según surge de las actuaciones administrativas (vide fs. 321) la fiscalización entendió que tratándose de una sociedad civil de profesionales no complementada con una explotación comercial y que tributa por la cuarta categoría, generando rentas exentas y gravadas, debía prorratear todos los gastos indirectos (administrativos y financieros) ya que están afectados a esa única actividad.

Cabe tener presente que, tal como es reconocido por el personal fiscalizador (vide fs. 240 de los antecedentes administrativos) en el informe final de inspección, la renta obtenida por la sociedad proviene de una sola fuente productora, esta es, la prestación de servicios en el país y en el exterior.

Es decir, las rentas obtenidas por la recurrente son las provenientes de dicha única fuente, toda vez que no se evidencia una operatoria bursátil además del objeto específico de la sociedad, sino que el resultado obtenido por la venta de títulos está dado por la metodología utilizada por la recurrente para ingresar al país las divisas obtenidas por los servicios prestados en el exterior o bien las diferencias de cambio originadas en las revaluaciones de facturas de los agentes del exterior al cierre de cada mes y/o pagos de facturas en moneda extranjera y por la valuación al tipo de cambio de disponibilidades y créditos en moneda extranjera.

En efecto, es reconocido por el propio Fisco Nacional (vide fs. 321, ya citada de los ant. adm.) que la renta obtenida por la sociedad recurrente proviene de una única actividad destinada principalmente a obtener ganancias gravadas. Por lo que los gastos indirectos o de estructura como los gastos operativos, de administración, dirección y similares, propios de la sociedad, son incurridos con independencia de la obtención de rentas exentas -las que en

el caso son de ocurrencia incidental- por lo cual no deberían prorratearse, máxime que el Fisco nacional ni siquiera insinúa la existencia de una estructura orientada a obtener ganancias exentas.

Por otra parte, la recurrente presentó ddjj rectificativas por los períodos 2012/2013 ajustando el cómputo de gastos que podrían considerarse directamente vinculados a la negociación de los títulos públicos, esto es unos gastos concretos de los incluidos en la cuenta contable “Comisiones y Gastos Bancarios”.

Ello así, voto por revocar en este aspecto los actos apelados, con costas por su orden, atento las particularidades y complejidad del caso traído a decisión.

IV.- Por último, en lo que respecta al cómputo de los pagos a cuenta por parte del Sr. Guerrico, adhiere al criterio expuesto por el vocal instructor en el Considerando V.- “in fine” de su voto. Ello así, voto por confirmar dicho ajuste, con costas.

En razón de lo expuesto, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar los actos apelados en cuanto determinan impuesto y en su caso intereses y multa, reduciendo esta última a su mínimo legal. Imponer las costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, la que se imponen por su orden.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.