



Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II**

61917/2019 - INTERCAFE SA c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/
RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

///nos Aires, 19 de mayo de 2020.- NS

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Intercafé S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, y_

CONSIDERANDO:

I.- Que el Sr. Jefe Interino de la División Revisión Recursos I de la Dirección Regional Palermo, dependiente de la Dirección General Impositiva –Administración Federal de Ingresos Públicos–, impugnó las declaraciones juradas presentadas por la firma Intercafé S.A. con relación al Impuesto a las Ganancias, por los períodos fiscales 2002 a 2004.

Asimismo, determinó de oficio con carácter parcial la obligación fiscal de la contribuyente en el Impuesto a las Ganancias respecto de los períodos mencionados, imponiendo la obligación de ingresar la suma de pesos veinticinco mil seiscientos cincuenta y cinco (\$ 25.655) por el período fiscal 2002 e igual suma por el período correspondiente al año 2003, debiendo adicionarle pesos cincuenta y cinco mil ochocientos cincuenta y nueve con cuarenta y ocho centavos (\$ 55.859,48), que se liquidan en concepto de intereses resarcitorios calculados al día 19/10/2007, sin perjuicio del reajuste que corresponda hasta el efectivo pago.

Por último, le aplicó una multa graduada en tres veces el gravamen evadido, cuyo importe asciende a la suma de pesos ciento cincuenta y tres mil novecientos treinta (\$ 153.930), ello con relación a los períodos fiscales 2002 y 2003 del Impuesto a las Ganancias, en los términos de lo dispuesto en los artículos 46 y 47, inciso c) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Para así decidir, consideró que de las tareas realizadas y de la documentación aportada surge que la contribuyente ha realizado un ajuste impositivo indebido –en concepto de honorarios de directorio– al resultado contable en sus declaraciones juradas por los períodos fiscales 2002, 2003 y 2004.

Sostuvo que el citado concepto no resulta deducible del gravamen en cuestión por los períodos mencionados, ello toda vez que no se ha cumplido con lo expresamente reglado por el artículo 142 del Decreto Reglamentario 1344/98, el cual establece como requisito necesario para la deducción de honorarios su asignación individual antes del vencimiento

Fecha de firma: 19/05/2020

Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA



#34336970#257542902#20200515205919125

del plazo para la presentación de la declaración jurada pertinente. En este sentido, destacó que en el caso los importes correspondientes a los honorarios del directorio no han sido asignados en forma individual a cada perceptor, sino que se han distribuido de manera global.

Luego, en relación a la multa aplicada –y en lo que aquí interesa–, postuló que el aspecto objetivo de la defraudación en cuestión se encuentra dado a través de la presentación de las declaraciones juradas engañosas del Impuesto a las Ganancias, mientras que el subjetivo se presume en virtud de la manifiesta disconformidad entre lo dispuesto por las normas legales y reglamentarias aplicables al caso y las declaraciones juradas de la contribuyente (cfr. artículo 47, inciso c), de la L.P.T.).

Fundó su decisión haciendo hincapié en el hecho de que la interesada no aportó las probanzas necesarias para acreditar la inexistencia de dolo.

II.- Que, disconforme con lo resuelto, Intercafé S.A. interpuso recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación en los términos del artículo 76, inciso b) de la Ley de Procedimiento Tributario.

III.- Que el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió –por mayoría– confirmar parcialmente la resolución N° 197/07 en cuanto al capital y a los intereses intimados en ella, conforme lo dispuesto en el artículo 37 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Asimismo, reencuadró la multa aplicada en el artículo 45 del mencionado cuerpo normativo e impuso las costas según sus respectivos vencimientos.

IV.- Que para decidir del modo indicado, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo se pronunció del modo que sigue.

La Dra. O’ Donnell, en primer término, se expidió sobre la procedencia de las deducciones de los honorarios abonados por la recurrente a sus directores en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2002 a 2004.

Al respecto, sostuvo que la normativa aplicable al caso –artículo 87 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y artículo 142 de su decreto reglamentario– es clara en cuanto a que, para que proceda la deducción por dicho concepto, es necesario que los honorarios hayan sido asignados en forma individual a sus perceptores y que dicha asignación haya sido efectuada dentro del plazo para la presentación de la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

61917/2019 - INTERCAFE SA c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/
RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO
declaración jurada del período fiscal en el que se paguen y con arreglo al
principio de legalidad que rige en materia tributaria.

Destacó que, en el caso, no se encuentra en discusión que la recurrente haya deducido los honorarios en cuestión sin antes asentar en actas su asignación en forma individual. Asimismo, sostuvo que de la prueba pericial contable practicada surgen deficiencias en las registraciones de la empresa –entre ellas libros con asientos antedatados, balances no auditados y sin firma– que no permiten probar el cumplimiento del mismo.

Por ello, postuló que corresponde confirmar la resolución N° 197/07 respecto al capital y a los intereses intimados en ella, conforme lo dispuesto en el artículo 37 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Por otra parte, en cuanto a la procedencia de la multa aplicada, sostuvo –en primer lugar– que la nulidad invocada por la recurrente por falta de causa y motivación no puede prosperar; ello en razón de que la misma fue dictada con sustento en situaciones de hecho y de derecho sobre las que no existe divergencia, cumpliéndose los requisitos externos de validez y valorándose las circunstancias fácticas y jurídicas que la presuponen.

Luego, analizó la legitimidad de la multa en cuestión y consideró que, si bien la pretensión fiscal es procedente, no se advierte que el Fisco Nacional haya rendido prueba suficiente que habilite la aplicación de la presunción de dolo prevista en el artículo 47, inciso c) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Agregó que, en el caso, la omisión de pago de la recurrente se originó en el incumplimiento de algunos de los requisitos impuestos por la normativa aplicable, no de todos; así, destacó que su conducta no tiene la entidad de maniobra ni engaño que conlleva la presunción prevista en el art. 46 de la L.P.T.

Señaló que, sin embargo, la conducta fiscal de la contribuyente no puede quedar impune, por lo cual corresponde el re-encuadramiento de su conducta en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), graduada en un 70%.

A continuación, respecto de los planteos de inconstitucionalidad del art. 142 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias



y del art. 47, inc. c), de la L.P.T., sostuvo que no corresponde su tratamiento por abstracto.

Por último, en cuanto a las costas, postuló que sean impuestas según sus respectivos vencimientos.

El Dr. Martín adhirió al voto de la Dra. O' Donnell.

Por su parte, la Dra. Gómez dijo que adhiere –en lo sustancial– a los fundamentos de la vocal preopinante por los que se resolvió confirmar el ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias, por los períodos fiscales 2002 a 2004, con más sus intereses resarcitorios.

En cuanto a la multa aplicada, consideró que el supuesto previsto en el artículo 47, inciso c), se encuentra debidamente acreditado debido a que la recurrente no ha dado cumplimiento con los requisitos dispuestos por el artículo 87, inciso j), de la ley de Impuesto a las Ganancias y el artículo 142 de su decreto reglamentario. Hizo hincapié en que ésta ha deducido improcedentemente los honorarios de los directores y que, en razón de ello, ha dejado de ingresar el tributo en cuestión en su justa medida.

Así las cosas, consideró que la sanción bajo análisis se encuentra debidamente justificada y que han concordado elementos suficientes para tener por configurados los aspectos objetivo y subjetivo de la mentada multa.

Por ello, votó por confirmar la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias en todas sus partes, con costas.

V.- Que contra lo así decidido, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación y expresó agravios. Corrido el pertinente traslado, la parte actora formuló sus réplicas.

VI.- Que la demandada, tras recordar los antecedentes de la causa y describir la sentencia apelada, se quejó del reencuadre de la sanción aplicada y manifestó que no se ha fundamentado la ausencia del supuesto previsto en los artículos 46 y 47, inciso c), de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Sostuvo que en el voto de la mayoría ha mediado un arbitrario, injustificado e infundado apartamiento de las normas aplicables al caso, encontrándose plasmada la conducta dolosa atribuida a la parte actora tanto en el acto apelado como en los antecedentes administrativos involucrados.





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II**

61917/2019 - INTERCAFE SA c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/
RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Destacó que el artículo 46 de la L.P.T. sanciona la omisión de impuesto por medio de la presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultación maliciosa, y que el artículo 47, inciso c), de dicho cuerpo normativo presume –salvo prueba en contrario– que existe la voluntad de producir dichas declaraciones u ocultaciones si la inexactitud de las mismas proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias aplicables al caso.

En atención a ello, y ponderando que la parte actora ha configurado declaraciones juradas inexactas en manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias involucradas (producto de haber deducido de manera improcedente los honorarios de sus directores), señaló que se impone la inversión de la carga probatoria y que corresponde a la recurrente demostrar en autos la ausencia del elemento subjetivo requerido por la figura infraccional aplicada.

Concluyó que la comisión de los hechos violatorios que se le imputan al contribuyente se encuentra debidamente probada en autos y que la omisión determinante de la infracción dolosa imputada resulta indiscutible.

Citó jurisprudencia a modo de respaldo de su pretensión.

Por otra parte, se agravio por la imposición de costas efectuada en la resolución recurrida, pues consideró que no se ajusta a derecho.

Sostuvo que el Tribunal Fiscal de la Nación se apartó del principio general de imposición de costas previsto en el artículo 184 de la ley 11.683, ello sin que se haya verificado en autos circunstancia alguna que constituya una causal de excepción.

En tales términos, solicitó la revocación de la sentencia del Tribunal Jurisdiccional Administrativo, con costas de ambas instancias a la contribuyente.

VII.- Que en el pronunciamiento en crisis, el Tribunal Fiscal sostuvo en síntesis que –aún cuando la pretensión fiscal es procedente– la resolución que impone la sanción a la contribuyente no ha brindado fundamento suficiente respecto del carácter doloso de su conducta, requisito sustancial de procedencia de la sanción aplicada.

En otras palabras, se ha comprobado el elemento objetivo del tipo imputado, pero no ha ocurrido lo mismo con relación a la concurrencia del



restante requisito –dolo– para que se configure el supuesto previsto en el artículo 47, inciso c), de la L.P.T.

VIII.- Que corresponde recordar que la conducta que reprime el art. 46 de la L.P.T. es la denominada “defraudación fiscal”, al establecer que el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido.

Para su procedencia resulta necesario que se verifique la realización del tipo objetivo, la inexistencia de causales de justificación, que el sujeto sea imputable y que se compruebe en forma directa la presencia de dolo en su accionar.

A su turno, el artículo 47 de la L.P.T. enuncia los supuestos que habilitan a presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

En particular en el inciso c) se menciona el supuesto cuando: “...*la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso*”.

IX.- Que, tal como ha sido expuesto en el considerando I de la presente, la Dirección Regional Palermo de la D.G.I. -A.F.I.P. resolvió – tras rechazar la prueba ofrecida por la contribuyente– aplicar a Intercafé S.A. una multa equivalente a la suma de pesos ciento cincuenta y tres mil novecientos treinta (\$ 153.930) con relación al gravamen evadido durante los períodos fiscales 2002 y 2003, en concordancia con lo establecido por los artículos 46 y 47, inciso c), de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

En esta causa, como quedó dicho más arriba, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que, en definitiva, no se apreciaba que el Fisco Nacional haya probado plenamente maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible; ello por cuanto, si bien se había comprobado la concurrencia del aspecto objetivo, no había ocurrido lo mismo con relación al aspecto subjetivo de la conducta.

Esto es así, en tanto la figura descripta por el art. 46 de la L.P.T. exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también demostrar el proceder engañoso o malicioso





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

61917/2019 - INTERCAFE SA c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/
RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO
mediante hechos externos y concretos (cfr. esta Sala, *in re*, “Frigorífico
101 La Estrella S.A. c/D.G.I.”, del 29/06/2017).

X.- Que teniendo en cuenta lo resuelto por el Tribunal *a quo*, las constancias de la causa y la materia recursiva, a juicio de este Tribunal corresponde confirmar lo decidido en la instancia anterior, puesto que de la atenta lectura de la resolución administrativa sancionatoria (ver actuación administrativa –Cuerpo Impuesto a las Ganancias, como así también la copia de la resolución agregada en el expediente principal) no surge, con los alcances que pretende otorgarle el Fisco Nacional, la situación de hecho que torne aplicable lo establecido en los arts. 46 y 47, inc. c) de la L.P.T. al caso bajo análisis.

En efecto, de la resolución impugnada se desprende que el “juez administrativo”, si bien efectuó una reseña de los antecedentes del caso, no brindó fundamentos jurídicos de convicción suficiente para sustentar la configuración en el *sub lite* –respecto del contribuyente Intercafé S.A.– del elemento subjetivo que tipifica la defraudación (el dolo, en la especie) y, con ello, la aplicación de la sanción prevista por el art. 46 de la L.P.T.

En el mismo sentido, se observa que sólo hizo referencia a la aplicación de la presunción contenida en el art. 47, inc. c) de la L.P.T. sin explicar de qué modo se encuentra acreditada la conducta defraudatoria, en qué consistió el ardid o la maniobra engañosa presuntamente desplegada por la contribuyente para perjudicar al Fisco.

En cambio, se limitó a afirmar que la presunción contenida en dicho artículo se verifica en la causa, puesto que existió una disconformidad entre lo dispuesto por las normas legales y reglamentarias aplicables al caso y las declaraciones juradas de la contribuyente.

Al respecto, la simple alusión efectuada resulta insuficiente para determinar el soporte fáctico que autorice la subsunción del caso en la presunción antedicha.

En este orden de consideraciones, no debe perderse de vista que en la L.N.P.A. –cuya aplicación supletoria resulta pertinente en razón de lo establecido en el art. 116 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.)– se regula a la *motivación* del acto administrativo como un requisito esencial del mismo, pudiendo ser definida como la exteriorización en el acto de la existencia de la causa y la finalidad. La ley 19.549 se orienta a considerar



obligatoria la motivación de todos los actos administrativos (cfr. Comadira, Julio R. – Monti, Laura M. (colab.), *Procedimientos Administrativos, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Anotada y Comentada*, T.I, Bs.As., La Ley, 2002, pp. 201 y ss., énfasis agregado).

Además, cabe destacar que la motivación importa la declaración de cuáles son las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto administrativo (cfr. esta Sala, en autos: “Telecom Personal S.A. c/C.N.C. -resol. 509/04 s/proceso de conocimiento”, del 31/07/2012 y sus citas).

XI.- Que sobre la base de lo expuesto, se advierte entonces que los argumentos vertidos en la expresión de agravios de la demandada no logran acreditar el pretendido obrar doloso de la parte actora, ya que dichos fundamentos resultan ser afirmaciones dogmáticas que no controvierten debidamente los argumentos expuestos por el Tribunal Fiscal de la Nación (arg. art. 265 del C.P.C.C.N. de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683, t.o. 1998 y modif.).

El Fisco Nacional no se hizo debido cargo del fundamento expuesto por el Tribunal *a quo* para concluir que el ente recaudador no había acreditado, ni explicitado, el dolo en la conducta del contribuyente, consistente en que la figura descripta por el art. 46 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), exige al ente acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos; escenario que no se dio en el *sub lite*, atento a que el Fisco Nacional no logró probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural (cfr. esta Sala, en autos: “Lalanne, Ernesto Federico c/D.G.I.”, del 28/04/2016 y sus citas).

De allí que, las manifestaciones vertidas por el apelante en su memorial de agravios no resultan suficientes para contradecir con efectos jurídicos lo resuelto por el Tribunal *a quo* en cuanto fue materia de recurso.

En efecto, éste basó su decisión en que no fue correctamente explicitado, ni tampoco surge de las constancias de la causa, la concurrencia simultánea de los aspectos objetivo y subjetivo, que tornen procedente la aplicación de la sanción prevista en el art. 46 de la L.P.T.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

61917/2019 - INTERCAFE SA c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/
RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO
En cambio, postuló el re-encuadre de la multa en la previsión del art. 45
del mismo plexo normativo.

Como corolario de lo hasta aquí expuesto es que corresponde rechazar la apelación del Fisco Nacional y confirmar la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación en estos autos.

XII.- Que, en cuanto a la decisión del Tribunal *a quo* de distribuir las costas respecto de la multa aplicada en proporción a los respectivos vencimientos, la redacción vigente del art. 184 de la ley 11.683 desde la sanción de la ley 25.795 (B.O. 17/11/2003) –mantenida por la última modificación producida por la ley 26.044 (B.O. 6/07/2005)– indica que: “[c]uando en función de las facultades del artículo 164, el Tribunal Fiscal de la Nación recalifique la sanción a aplicar, las costas se impondrán en el orden causado. No obstante, el Tribunal podrá imponer las costas al Fisco Nacional, cuando la tipificación de la sanción recurrida se demuestre temeraria o carente de justificación”.

En el caso bajo examen, el T.F.N. confirmó la determinación de oficio que fuera practicada a la contribuyente respecto del Impuesto a las Ganancias (períodos fiscales 2002 a 2004). No obstante, al reencuadrar las sanciones impuestas con relación a los tributos indicados en el art. 45 de la L.P.T. y graduar las sanciones correspondientes en el setenta por ciento (70%) del tributo omitido, no hubo coincidencia en punto a la graduación que hubiera efectuado el organismo recaudador.

Ello así, corresponde considerar la existencia de vencimientos parciales y mutuos, lo cual permite confirmar la distribución de costas decidida por el Tribunal *a quo* –cfr. arts. 68, segundo párrafo y 71 del C.P.C.C.N., de aplicación en razón de lo dispuesto en el art. 197 de la L.P.T.– (en este sentido, esta Sala, *in re* “López Debon, Rosendo Sebastián c/D.G.I.”, del 19/11/2019).

En consecuencia, toda vez que la imposición de costas contenida en la resolución recurrida se ajusta a los términos de las normas transcriptas, corresponde confirmarla.

En cambio, las costas de esta instancia serán impuestas a la demandada. Ello, en atención a la vigencia del principio general en la materia en razón del cual se imponen al vencido con fundamento en el hecho objetivo de la derrota y tal principio se encuentra receptado en el



art. 68, primer párrafo, del C.P.C.C.N. –de aplicación por conducto del art. 197 de la L.P.T.– en cuanto dispone que la parte vencida deberá pagar todos los gastos de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiese solicitado.

Por lo expuesto, disponiéndose la habilitación de la feria extraordinaria, a los efectos del dictado de la presente, en los términos del acápite IV, punto 3. del Anexo I de la Acordada C.S.J.N. n° 14/2020 del 11/05/2020 (texto disponible en: www.cij.gov.ar), el Tribunal **RESUELVE**: 1°) rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional con respecto al reencuadre de la multa impuesta en relación al Impuesto a las Ganancias así como también respecto de la imposición de costas y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento recurrido en cuanto ha sido motivo de agravios, y 2°) imponer las costas de esta instancia a la demandada vencida (arts. 68, primera parte, del C.P.C.C.N. y 197 de la L.P.T.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

