



Poder Judicial de la Nación  
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

55483/2019

PICAPAU SRL c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO  
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de febrero de 2020.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, a fs. 124/125vta, el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso de apelación interpuesto por la firma Picapau S.R.L. y confirmó la Resolución n° 448/02 mediante la cual la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Región Oeste de la AFIP-DGI había determinado de oficio el Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 1998, por la suma de 67.804,80 pesos, más intereses y; además, le había aplicado una multa a la firma actora de 47.463,36 pesos, en los términos de lo establecido en el artículo 45 de la ley 11.683, equivalente al 70% del impuesto omitido. Impuso las costas a la parte actora, que resultó vencida.

En primer término, señaló que los ajustes se habían formulado con base en la improcedencia de la deducción de 193.728 pesos que la parte actora había declarado como “gastos de comercialización”, integrados por las facturas emitidas por los socios gerentes de la empresa – Isabel Tchailan y Daniel Youssefian- en concepto de “honorarios por asesoramiento fabril” y “honorarios por asesoramiento comercial”, respectivamente.

Puso de manifiesto que, según resultaba de las constancias obrantes en autos, los mencionados socios gerentes percibían una remuneración anual de conformidad con lo establecido en el artículo 87, inciso j), de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 142 del decreto reglamentario, un sueldo mensual como personal en relación de dependencia y; además, los honorarios cuya deducción había sido objetada por el Fisco. En tal sentido, recordó que el organismo fiscal había fundado su ajuste en que la actora no había acreditado que los mencionados gastos se correspondieran con verdaderas prestaciones de servicios, en que no se constataba una correspondencia entre los montos pagados en concepto de honorarios por asesoramiento con las tareas presuntamente desarrolladas y en que no se había demostrado el cumplimiento de las obligaciones previsionales por parte de los beneficiarios. Todos esos extremos le habían



permitido concluir que se había tratado de “retiros a cuenta de utilidades”, no deducibles en el gravamen.

Posteriormente, recordó que en el artículo 87, inciso j), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, vigente durante el período 1998, cuestionado en autos, se establecía que eran deducibles: “...las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros del consejo de vigilancia y las acordadas a los socios administradores –con las limitaciones que se establecen en el presente inciso –por parte de los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 69”, con el tope del 25% de las utilidades contables del ejercicio o de \$ 12.500 por cada preceptor, el importe mayor, al que se refiere el siguiente párrafo y en las demás condiciones que allí se exigen.

Por su parte, en la reglamentación del citado artículo se establece que “...las remuneraciones a las que se refiere el inciso j) del artículo 87 de la ley no incluyen los importes que los directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia o socios administradores pudieran percibir por otros conceptos (sueldos, honorarios, etc), los que tendrán el tratamiento previsto en la ley según el tipo de ganancia de que se trate...a los efectos indicados deberá acreditarse que las respectivas sumas responden a efectivas prestaciones de servicios, que su magnitud guarda relación con la tarea desarrollada y, de corresponder, que se ha cumplimentado con las obligaciones previsionales pertinentes” (artículo 142 del decreto reglamentario).

En tales condiciones, hizo hincapié en que los recaudos establecidos en los mencionados artículos debieron ser cumplidos por parte de los socios, aspectos que no fueron debidamente probados. Al respecto, indica que “...si bien en el punto c) del informe pericial contable que obra a fs. 77/87 se detallan las tareas desarrolladas por cada uno de los socios gerentes, los peritos intervinientes aclaran allí también que su descripción obedece a las propias manifestaciones de éstos, lo que le resta total validez y habilidad probatoria a los fines que la recurrente pretende, máxime tratándose de los únicos prestadores de los servicios generadores de los honorarios, los únicos socios de la sociedad y los únicos socios gerentes de la misma en el período fiscal 1998, sumado a que ningún otro punto de la pericia se refiere a la efectiva prestación de sus servicios, no obra en estos actuados ni en los sustanciados en la instancia administrativa previa otro elemento que permita afirmar que los mismos corresponden a dicha clase de tareas, sean éstas técnicas, administrativas, comerciales y/o





Poder Judicial de la Nación  
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

*profesionales, pero en todos los casos necesarias para el ejercicio de la actividad, que es lo que importa a la hora de evaluar su deducibilidad”.*

Agregó que resulta de ese mismo informe que los honorarios por asesoramiento eran facturados de manera mensual, por el mismo monto (salvo un mes en el que fue mayor), que la numeración de la facturación es correlativa, lo que sugiere que “...*más que honorarios de comercialización da cuenta de una forma de retirar fondos de la sociedad”.*

Por todo ello, concluyó que carecía de sentido avanzar en el análisis en orden a si se habían cumplido las obligaciones previsionales, amén de que en ningún punto del informe pericial ni en ninguna otra de las pruebas producidas se había referido a la acreditación de tales extremos. Por ello, afirmó que “...*la deducción no es procedente por cuanto no demostró la recurrente cómo se llevaron a cabo las tareas, ni de qué manera quedaron exteriorizadas, ya que la única prueba rendida, que es la pericial contable que obra a fs. 77/87 en modo alguno se dirige a probar sobre dicho extremo, orfandad probatoria que sella la suerte del recurso, por lo que corresponde confirmar la determinación de oficio...”.*

Finalmente, y en lo relativo a la multa impuesta en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, puso de manifiesto que en el caso se hallaba materialmente acreditado el elemento objetivo en la medida en que la actora había presentado declaraciones juradas inexactas y; además, tampoco había invocado ni probado la existencia de un error de hecho o de derecho que permitiera eximirlo subjetivamente de la responsabilidad reprochada.

II.- Que, contra esa sentencia, la parte actora apeló y fundó su recurso a fs. 132/146, el que fue replicado a fs. 151/157.

La firma actora se agravia por considerar que el Tribunal Fiscal no valoró adecuadamente la prueba producida en sede administrativa ni ante dicha instancia y sostiene que, tanto el informe pericial de fs. 77/87 de autos como la Nota agregada a fs. 287/291 de las actuaciones administrativas, dan cuenta de la procedencia de las deducciones de los honorarios percibidos por los socios gerentes. Ello, en la medida en que considera que evidencian que se trató de tareas extra-gerenciales de asesoramiento comercial y fabril prestadas a la referida empresa y que fueron, según afirma, determinantes para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada.



Afirma que las tareas de los socios Joussefian y Tchailan no se duplican con las prestadas por los gerentes de ventas ni por el encargado de planta.

En orden a la acreditación de que el asesoramiento de los socios gerentes debió ser deducido como gasto, refiere a lo indicado en el punto j) del informe pericial y; en tal sentido, manifiesta que el perito ofrecido por la parte actora destacó que ambos sujetos contaban con una amplia capacitación técnica y experiencia práctica que incidió de manera directa en la conservación, mantenimiento y obtención de ganancias para la empresa. Asimismo, afirma que de las conclusiones expresadas por el perito ofrecido por el Fisco, resultaba con claridad que los asesoramientos prestados habían redundado en notorios incrementos de personal y de ventas. Por ende, sostiene que los pagos efectuados en concepto de honorarios por los referidos asesoramientos constituyeron gastos para conservar, mantener y obtener ganancias en la empresa que integraban y, además, asesoraban. Agrega que resultaba de lo expuesto en el punto e) del informe pericial que las retenciones practicadas por las facturas de asesoramiento fueron ingresadas en debido tiempo y forma.

Finalmente, concluye que sin el asesoramiento prestado por los socios gerentes Joussefian y Tchailan no se hubiera reportado el incremento en las ventas registrado en el período fiscal comprometido ni el crecimiento general de la empresa.

Cita lo establecido en los artículos 87, inciso j) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el 142 del decreto reglamentario y concluye que en el caso se halla acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en los mencionados artículos. Es decir, que los servicios fueron efectivamente prestados, que la magnitud de los honorarios facturados guarda relación con las tareas prestadas y que fueron cumplidas las obligaciones previsionales correspondientes.

En diferente orden de ideas se agravia de la confirmación de la multa y afirma que no se dan las circunstancias para tener por constatado el elemento subjetivo que requiere la infracción ya que considera que obró con diligencia y observando un comportamiento normal y razonable.

III.- Que, en primer término, cabe señalar que los agravios expuestos por la parte actora remiten al examen de cuestiones de hecho y prueba, como regla ajenas al recurso de apelación previsto en





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

artículo 86, inciso b), punto segundo, de la ley 11.683, que han sido resueltas con fundamentos suficientes para desechar la tacha de arbitrariedad alegada (cfr. Fallos 300:985; CNAp. en lo Cont. Adm. Fed. , Sala IV "La Rueda Portaña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I." del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006). En tal sentido, el apelante no tuvo en cuenta que al resolver el Tribunal Fiscal consideró que no se habían incorporado elementos de prueba que permitieran concluir que las tareas de asesoramiento comercial y fabril presuntamente prestadas por los socios gerentes fueran diversas a las que, en su carácter de tales, prestaban habitualmente y en relación de dependencia para la empresa y por las cuales recibían un sueldo mensual.

Al respecto, cabe destacar que, tal como expuso el Tribunal Fiscal, no existen elementos que den cuenta de en qué habían consistido los referidos asesoramientos ni en qué se diferenciaban con las tareas habituales de gerenciamiento, ni el modo en que aquello se relacionaba con la obtención, conservación o mantenimiento de la ganancia. Tampoco se advierte qué importancia podría tener el hecho de que las tareas del encargado de planta y las de los gerentes de ventas fueran diversas a las prestadas por los socios gerentes Joussefian y Tchailan. Ello, en la medida en que, en todo caso, la distinción de tareas debió haberse dirigido respecto a las que prestaron esos socios como gerentes y como asesores.

Además, y tal como expuso el Tribunal Fiscal, el hecho de que ambos socios percibían por sus tareas de asesoramiento una suma fija liquidada mes a mes y que la facturación emitida por aquellos en ese concepto tuviera numeración sucesiva, constituye un serio indicio de que podía tratarse de retiros de fondos de la sociedad más que de honorarios por asesoramiento.

Tampoco se acreditó de modo concreto que los servicios hayan sido efectivamente prestados y que fueran diversos de aquellos por los cuales recibían mensualmente un sueldo, ni que su magnitud guardara relación con las tareas de asesoramiento presuntamente prestadas y que hubiesen sido cumplidas las obligaciones previsionales correspondientes.

Finalmente, y con relación a los agravios expresados por la parte actora en orden a que no se encontrarían reunidos los recaudos para afirmar imponer una multa en los términos del artículo 45 de la Ley 11.683, cabe señalar que la omisión de impuestos prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, por sí misma y a falta de otros elementos de juicio que



lleven a la excusación de la conducta descrita en ese precepto, conduce a tener por configurada la culpa o negligencia implícitamente requerida por la norma en base a la existencia de los errores comprobados en la declaración inicial. En consecuencia, no habiéndose invocado la existencia de error excusable, corresponde confirmar la aplicación de la sanción establecida por el artículo 45 de la ley 11.683.

Por lo expuesto, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y confirmar la sentencia apelada, con costas.

Por ello, **SE RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso interpuesto por la parte actora y por ende confirmar la sentencia apelada, con costas. 2) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

**Jorge F. Alemany**

**Guillermo F. Treacy**

**Pablo Gallegos Fedriani**

