Informe firma conjunta

Número: IF-2021-124225902-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 22 de Diciembre de 2021

Referencia: SENTENCIA el Expte.N° 48.023-I, caratulado “Gómez, Victor Angel s/denegatoria de repetición- Ganancias”.

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte.N° 48.023-I, caratulado “Gómez, Victor Angel s/denegatoria de repetición- Ganancias”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que el Sr. Bruno Diego Videla en nombre y representación de Victor Angel GOMEZ interpone recurso ante denegatoria de repetición en los términos del artículo 76 inc. b) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) contra la resolución N° 92/2017 (DV RRBB) de fecha 04 de mayo de 2017, suscripta por el Jefe (int) de la Sección Impugnaciones a cargo de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la A.F.I.P.-D.G.I., por la que no se hizo lugar al reclamo interpuesto considerando inválidas las declaraciones juradas rectificativas N° 1 del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2006 y 2007 del 13 marzo de 2010.

Que en su presentación de fs 39/48 señala que el Sr. Gómez es un productor agropecuario, según acredita con los certificados que acompaña y se declara comprendido en los alcances de la Ley 22.913 de Emergencia Agropecuaria y que en los períodos bajo análisis, por sequía en la zona del Río Colorado, se vio obligado a la venta forzosa de carne vacuna.

Manifiesta que realizó la presentación de las declaraciones juradas originales del Impuesto a las Ganancias de los períodos señalados con fecha 24 de mayo de 2007 y 18 de junio de 2009, respectivamente, sin incluir los beneficios que otorga la Ley N° 22.913.

Que posteriormente, advirtiendo la omisión, a los fines de exteriorizar el correcto tratamiento impositivo realizó en el año 2010 nuevas presentaciones identificadas como “rectificativas N° 1”, incluyendo la compensación fiscal que prevé la norma reguladora de emergencias cuando el contribuyente vende de manera forzada la hacienda, con

el fin de proteger el capital afectado en el rubro animales. Como resultado se determinó un menor impuesto a ingresar respecto del efectivamente ingresado en las declaraciones juradas originales.

Que en ese marco expresa que solicitó la repetición de las sumas abonadas en exceso y el Fisco Nacional respondió que la presentación resultaba extemporánea, rechazando el pedido mediante F.4004, sobre la base del artículo 10 de la Resolución General AFIP 2723, reglamentaria de la Ley 22.913.

Que sus agravios se centran en cuestionar que la "demora excesiva" que esgrime el Fisco Nacional luce desmesurada, atento que se trata de una cuestión de tiempo que no altera las condiciones legales que impone la normativa vigente para gozar del beneficio. Destaca que el rechazo basado en una cuestión de tardanza, no hace variar su condición de productor agropecuario, alcanzado por la ley de emergencia, con emergencia declarada en la zona en que desarrolla sus actividades.

Que a manera de síntesis, asimila el rechazo a una sanción y bajo esa hipótesis considera que luce ausente el bien jurídico protegido, que se está afectando el derecho de defensa y se viola la presunción de inocencia. Sustenta su reclamo en la inadecuada aplicación del principio de proporcionalidad de la sanción, que no se tiene en cuenta el principio de insignificancia o bagatela y que finalmente sostiene que no puso en peligro el bien jurídico tutelado, esto es la ADMINISTRACION y RECAUDACION de los tributos y mucho menos tuvo intencionalidad en la comisión de la infracción.

Sobre esta base pide que se rechace la resolución apelada, haciendo lugar a la repetición, con costas al Fisco Nacional. Hace reserva del caso federal.

II. A su turno, a fs 63/68 luce la contestación del traslado que se le otorgara al Fisco Nacional, negando la interpretación de los hechos y de la resolución recurrida que efectúa la actora, rechazando en forma previa y general la acción incoada. Por lo tanto solicita la confirmación del acto administrativo apelado con expresa imposición de costas.

Reconoce un pedido de repetición bajo la Ley 22.913 y R.G 2534/85 y que las sumas pertenecientes a las declaraciones juradas originales fueron efectivamente ingresadas.

Señala que con fecha 29 de agosto de 2016, como parte del proceso de verificación previo a decidir si procede o no la repetición, se le requirió a la actora documentación vinculada con el derecho y el uso del beneficio. Como resultado adjuntó copia de una multinota de fecha 3/3/2010 y del F.4004 con el rechazo por extemporáneo.

Resalta que en el marco de la resolución N° 2534, por medio de la cual se reglamentaron los beneficios de la Ley N° 22.913, se estableció en su artículo 1° que debía presentarse una nota simple manifestando su condición de beneficiario de las franquicias y que la explotación agropecuaria constituye su principal actividad junto con los certificados de emergencia agropecuaria extendido por la autoridad competente, conforme lo prescripto por el artículo 8° de la ley citada. Y agrega que las presentaciones debían efectuarse en oportunidad de operarse el primer vencimiento de las obligaciones fiscales -anticipos o presentación de declaración de declaraciones juradas- de los tributos comprendidos en la franquicia. También expresa que la presentación realizada en el año 2010 de la nota exigida por la normativa a fin de hacer uso del beneficio establecido por la ley N° 22.913 se realizó dos y tres años después de la fecha de vencimiento de las respectivas declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2006 y 2007, resultando evidente su extemporaneidad. Ello ha impedido la verificación oportuna por parte del Organismo Fiscal, por lo que resulta ajustado a derecho la desestimación de las declaraciones juradas rectificativas presentadas computando el alegado beneficio. En tal sentido rechaza las argumentaciones que expone la actora para intentar justificar la demora de dos o tres años para presentar la nota

exigida por la resolución general regulatoria.

Por último, sostiene que dar cabida a tales alegaciones implicaría una magra vulneración de las garantías legales en las que descansa la actividad recaudatoria, existiendo sólidas razones para no hacer lugar al reclamo de repetición intentado.

III. Con relación a las pruebas ofrecidas, la recurrente se remite a toda la documental incluida en el expediente administrativo y acompañó documentación que se tuvo, oportunamente, por agregada al expediente.

IV.- Que por medio de la PV-2021-99251020-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala "D", poniéndose los autos a sentencia mediante el IF-2021-116754003-APN-VOCXII#TFN.

V. Que, corresponde analizar si la resolución recurrida se ajusta a los hechos y al derecho atribuible.

Que con carácter previo corresponde recordar que, en lo que hace a la legislación aplicable, la Ley N° 22.913 (hoy abrogada por la Ley 26.509), contemplaba para aquellos sujetos que realizaran actividades agropecuarias en zonas declaradas de emergencia y/o de desastre, determinados beneficios, entre otros, de orden impositivo. Esas medidas se exteriorizaron a través de prórrogas en el pago de impuestos, exenciones y en lo que aquí interesa se contempló una franquicia en el Impuesto a las Ganancias, para el supuesto que debieran efectuarse ventas forzadas de hacienda bovina, ovina, porcina y/o caprina, creando una deducción de carácter especial para la determinación de la ganancia gravada equivalente al 100% del resultado de la venta forzada. Esta concesión venía acompañada de condiciones para quien pretendiera gozarla; una de ellas era la obligación de reponer el 50% de la hacienda vendida de manera forzosa al final del cuarto ejercicio posterior a la finalización de la emergencia. Como se puede apreciar se cumple la regla general de que todo beneficio promocional que otorga el Estado viene asociado con el cumplimiento de obligaciones, en este caso de inversión, como en otros casos podría ser las vinculadas a lo social, al empleo, y/o a la producción. La concesión de beneficios promocionales requiere del cumplimiento estricto de requisitos vinculados con el fin económico perseguido y los mecanismos de control para asegurar la justa tributación.

También resulta oportuno mencionar que a dicho fin se definió como "ventas forzadas" aquellas ventas de cabezas que superaran el promedio de los dos ejercicios previos, para cada especie y categoría por separado. De lo expuesto se puede apreciar la necesidad de recurrir a información histórica, que debe ser comparada con las ventas de los períodos corrientes y el beneficio procederá en la medida que se cumpla con el requisito legal.

Dichas franquicias fueron reglamentadas e instrumentadas mediante la R.G. (DGI) 2534/1985. En ella se contemplaron las diferentes situaciones, tanto respecto de la información a producir por el contribuyente como respecto del cumplimiento de las distintas obligaciones que previó el legislador en contraprestación del beneficio. En lo pertinente, el acceso al incentivo fiscal debía declararse al momento de la primera presentación de anticipos o la declaración jurada correspondiente.

Que, en ese sentido, cabe recordar que la recurrente hizo una primera presentación de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias por los años 2006 y 2007, por las que determinó y abonó el impuesto resultante. (24 de mayo de 2007 y 18/6/2009, respectivamente.

Que apuntalado en su calidad de productor agropecuario y en considerarse alcanzado por la emergencia agropecuaria y/o desastre entendió que estaba alcanzado por el beneficio impositivo que abarcaba el resultado de las ventas forzadas, pero ello lo advirtió recién en el año 2010, oportunidad en que presentó las declaraciones rectificativas, esto es el 13 de marzo de ese año. Allí al computar la deducción especial, redujo la materia

imponible y el impuesto a ingresar, generando un saldo a favor que es por el cual está trabada la litis.

Que de lo descripto se desprenden dos aspectos a verificar. Uno referido a la solicitud de repetición y el otro vinculado con su otorgamiento el cual se entremezcla con el reconocimiento de un beneficio impositivo. Con relación al primero de ellos, en fs 1 de los antecedentes administrativos luce un pedido de la recurrente del **9 de agosto de 2016** solicitando la fiscalización de las declaraciones juradas rectificativas. Allí expresa que la solicitud tiene por objeto el reconocimiento de los saldos a favor que surgen de las mismas, toda vez que dichas "rectificativas" fueron confeccionadas a los fines de poder hacer uso del beneficio de la deducción de ventas forzosas. Es importante destacar que dicho pedido no hace mención a ningún trámite previo de repetición ni de otra índole.

Como respuesta, la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca el día **29 de agosto de 2016** le requirió al presentante que debía "……adjuntar a la documentación presentada, todos los elementos que acrediten que ha cumplido con todos los requisitos a fin de poder hacer uso en los períodos fiscales 2006 y 2007 del Beneficio de la deducción en el Impuesto a las ganancias del resultado obtenido por Venta Forzosa." "Asimismo, deberá adjuntar la documentación respaldatoria de las operaciones efectuadas oportunamente."

A fin de dar cumplimiento al requerimiento, el día **16 de septiembre de 2016** el Sr. Gómez presentó una Multinota F. 206 con 1) Liquidaciones Vta Años 2006 y 2007 y 2) Copia de la Multinota c/ detalle procedimiento -ventas forzosas ej. 2006 y 2007" (presentada el 3/5/2010). De esta última presentación del año 2010, la que comienza a tomar relevancia, se puede extraer que al trámite en aquella oportunidad se lo calificó como PRESENTA CERTIFICADOS DE EMERGENCIA AGROPECUARIA y el contenido de la Multinota coincide con el Título, no incluyendo ningún otro tipo de información y/o documentación respaldatoria.

Continuando con los antecedentes, el 1° de noviembre de 2010, mediante F.4004 el Jefe de la Sección Trámites de la Agencia Sede de Bahía Blanca rechazó la presentación por extemporánea – Art. 10 R.G 2723. Obran agregados además dos formularios 206-I fechados el 12 de julio de 2010, en el cual se **detallan** ventas de los años 2004, 2005 y 2006, precios promedios 2006 y cálculo de la deducción por ventas forzosas. Sin embargo, no cuentan con fecha cierta ya que carecen de la recepción por parte del Organismo, en consecuencia se las tuvo por agregadas en la oportunidad en que presentó la MULTINOTA el 16 de septiembre de 2016. Aquí, se comienza a mezclar el reconocimiento de una deducción por emergencia sin vincularla con el saldo a favor determinado en 2010 por efecto de las declaraciones rectificativas. De hecho, el recurrente ante la negativa de recepción de los certificados de emergencia por extemporáneos recién en 2016 pide una fiscalización, que involucra operaciones desde el año 2004.

Volviendo al pedido de documentación solicitado por la División Jurídica el día 29 de agosto de 2016, el recurrente presentó **copias de las facturas** de ventas correspondientes a los años 2006 y 2007, que son los años en que se produjeron las ventas que calificarían como forzosas, pero como se señaló anteriormente para identificar y calificar como tales a esta últimas, hace falta contar con la **documentación** de las ventas de los años 2004 y 2005, situación que no se produjo y por ende no se encuentran disponibles para su verificación.

VI. Analizada la Resolución Reglamentaria se observa que la misma se limita a solicitar datos de ventas, precios, y costos, los que debían aportarse como máximo al vencimiento para la presentación de las declaraciones juradas (en el caso, junio 2007 y junio 2008). Aquí debe destacarse que la demora existente en el presente caso está asociada a una incorrecta determinación del impuesto que ha provocado que el fisco tenga que resolver dos situaciones en la misma instancia verificar todo lo previsto en la ley y la resolución general de emergencia *-en un tiempo diferente, atento que varias de las condiciones que se preveían a futuro, al momento de la solicitud de*

repetición ya se está en condiciones de su verificación-, pero en el marco de una repetición que nunca fue planteada como tal, ya que en la presentación del año 2010 que adjuntó el propio contribuyente se limita a acompañar los CERTIFICADOS DE EMERGENCIA AGROPECUARIA, sin que pueda probarse que ello debía solucionarse en el marco de una repetición. A un procedimiento normal como hubiera sido brindar la información junto con la presentación original de las declaraciones juradas se suma una exigencia adicional respecto de los funcionarios intervinientes, ya que deberían convalidar que los fondos que se encuentran en las arcas del Estado pasen a manos del contribuyente. Y para ello deben tomar los recaudos necesarios para no afectar los fondos públicos, ya que sobre ellos recae la responsabilidad por el reintegro o devolución. El desplazamiento en el tiempo de la solicitud del beneficio lleva implícito adecuar el análisis de su procedencia. En efecto, uno de los requisitos que planteaba el régimen de la Ley N° 22.913 -artículo 10- era la recomposición parcial de los planteles de hacienda dentro de los 4 años de finalizada la emergencia, que por supuesto en el momento inicial de acceso al cómputo de la deducción especial -años 2006 y 2007- quedaba sujeto a verificación futura. Sin embargo, en esta instancia ya ese plazo se ha cumplido siendo posible y necesario su chequeo; por lo tanto este análisis también debería producirse a los fines del reconocimiento del beneficio, no existiendo en los actuados elementos para ello. La simplificación del cómputo de la deducción especial en la declaración jurada original se ve eclipsada por la demora y por los requisitos que rodean cualquier tipo de repetición. (en este caso cumplimiento de todas las condiciones legales y reglamentarias que exige el régimen de emergencia agropecuaria para ventas forzosas). Aunque parezca obvio decirlo, de no existir derecho al beneficio tampoco existiría derecho a la repetición.

Entiendo que de ninguna manera el recurrente podría estar pretendiendo que se lo considere beneficiario del régimen de la emergencia agropecuaria a partir de la sola exhibición de planillas o información y que la misma no sea verificada. Para ello resultaba esencial corroborar la documentación solicitada el 29 de agosto de 2016 según surge de los antecedentes administrativos (fs. 9). Allí se requirió documentación respaldatoria de las operaciones involucradas en el reconocimiento del beneficio y ello implicaba no solo aquellas que afectan directamente a las ventas que se pretende encuadrar como forzosas (facturas de venta 2006 y 2007) sino que resulta imprescindible además de contar con los valores impositivos iniciales de la misma especie, disponer de la documentación que acredite las ventas de los últimos dos ejercicios -2004 y 2005- (información que solo surge de planillas sin valor de respaldo). Dicho aporte de documentación era necesario e imprescindible ya que la exhibición de las facturas de esos períodos anteriores son las que permiten evidenciar las ventas realizadas y en su caso convalidar el derecho al goce del beneficio, atento que los promedios de esos dos años son los que sirven de base para comparar con las ventas de los años 2006 y 2007, pues ese resultado condiciona la cantidad de cabezas de ganado vacuno que se encontrará alcanzada por el beneficio. Ello no fue posible, como tampoco resulta viable en esta instancia verificar el cumplimiento exigido por la ley de emergencia y su reglamentación.

En síntesis, evaluar la presentación tardía pasa a un segundo plano ya que este Tribunal no cuenta con la documentación respaldatoria necesaria para analizar la procedencia de la repetición, atento que para determinar el monto de la deducción especial que no fue computada en las declaraciones juradas originales 2006 y 2007 se requiere la documentación de los años 2004 y 2005, que no fue aportada a la fiscalización de acuerdo al requerimiento del día 29 de agosto de 2016, y en cumplimiento de ello solo se presentaron las facturas de venta de los años 2006 y 2007.

VII. En base a todo lo expuesto, corresponde rechazar el recurso por denegatoria de repetición planteado por el Sr. Gómez, con costas.

Las Dras. Gómez y ODonnell dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal Instructor.

Que del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Rechazar el recurso de denegatoria planteado por la recurrente, con costas.

2°) Regular honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 8.000 (Pesos ocho mil) por el patrocinio letrado y de $ 5000 (Pesos cinco mil.) por la representación procesal, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en la etapa cumplida, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la Ley Nº 21.839, modificada por la Ley Nº 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen IVA.-

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.21 17:53:31 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.21 20:08:24 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.22 10:09:35 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.22 10:09:36 -03:00