República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2021-97854887-APN-TFN#MEC

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 14 de Octubre de 2021

Referencia: Erevan. Sentencia.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el EX-2019-40397405-APN-SGAI#TFN caratulado: “EREVAN S.A. S/apelación”.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que mediante IF-2019-40396479-APN-SGAI#TFN la recurrente interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 38/2019 dictada por la AFIP-DGI mediante la cual se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2016, con más intereses resarcitorios y se aplica una sanción con sustento en los art. 46 y 47 inc. a) de la ley de procedimiento fiscal.

En primer lugar, reseña los fundamentos de la determinación de oficio que apela.

Aduce que el Juez Administrativo reconoce que los accionistas se adhirieron a la ley 27.260 a través de la cual efectuaron una exteriorización voluntaria de activos por sus aportes a la empresa actora, lo que constituyó un pasivo para la sociedad y justificó el ingreso de dinero para cancelar pasivos anteriores, lo que prueba, según dice, que no se evadió ni omitió ningún impuesto con destino a las arcas fiscales, ni obtuvo ventaja patrimonial ilícita derivada de su proceder.

Entiende que todo quedó encuadrado dentro de los beneficios otorgados por la ley 27.260.

Sostiene que para adherirse al régimen dispuesto por la ley 27.260, es requisito que los fondos no se encuentren declarados ni exteriorizados previamente.

En este sentido, agrega que la adhesión de los accionistas al blanqueo no pudo haber estado nunca registrada previamente en los libros de la empresa, porque el blanqueo siempre es posterior.

Dice que si bien el organismo fiscal reconoció la adhesión de los accionistas de EREVAN S.A. a la ley 27.260 -título I, Régimen de sinceramiento fiscal-, por el blanqueo de los aportes en efectivo a la sociedad, que configuran créditos para los accionistas, no reconoce que la operatoria descripta representó un pasivo para la sociedad, ni tampoco que estos fondos se destinaron a cancelar el pasivo comercial con los proveedores y por ende no existe posibilidad de configurar un supuesto de evasión alguna.

Plantea que el organismo fiscal constató la adhesión a la ley 27.260 y no efectuó observaciones por incumplimiento de requisito alguno, habiéndose ingresado al Fisco el importe arrojado por la declaración jurada por el período fiscal 2009 del blanqueo por cada accionista, quedando así materializada tal adhesión y consecuente adquisición de los beneficios otorgados por la misma.

Cuestiona la valoración de la prueba efectuada por el Juez Administrativo quien incurrió en una manifiesta arbitrariedad, al violar el principio de la sana crítica y desconocer la realidad, concluyendo en una maniobra evasiva en la que el supuesto evasor no obtuvo ninguna ventaja, ni se apropió de ningún impuesto.

Reitera que se encuentra probado que los accionistas ingresaron a la ley 27.260, declarando como crédito los aportes de fondos ingresados a la empresa actora que representan un pasivo para la mencionada sociedad.

Afirma que, en caso de confirmarse el ajuste, se verificaría un supuesto en el cual una persona evade sin obtener ninguna ventaja, ni apropiarse de ningún impuesto, configurándose un nuevo delito de evasión que no es de resultado.

Advierte que negar que el dinero ingresado por los socios a la sociedad fuera utilizado para cancelar las cuentas corrientes de los proveedores implicaría desconocer el destino de dicho dinero, circunstancia sobre la que no se expide el organismo fiscal.

La fiscalización –dice- desestimó un acogimiento a una ley de Blanqueo que establece entre otros beneficios, la liberación de obligaciones tributarias por los bienes que se exteriorizan -en este caso- créditos como consecuencia de aportes realizados en la cuenta particular de los socios a la sociedad.

Expone que ni los inspectores, ni el Juez Administrativo analizaron la contabilidad con posterioridad a la adhesión de los accionistas de la empresa al régimen de la ley 27.260 y la correspondiente repercusión y necesaria registración en los libros de la empresa.

Cita jurisprudencia para avalar su postura.

Concluye, de todo lo expuesto, que se encuentra probado en todos sus aspectos la verificación del hecho imponible, el cumplimiento de todas las disposiciones legales, la inexistencia de beneficio económico derivado de las conductas y la justificación del ajuste proyectado en forma cierta que contrapone directamente la presunción efectuada por la AFIP, por lo que solicita que se deje sin efecto el ajuste efectuado.

En cuanto a la sanción aplicada, solicita que sea revocada al considerar que se encuentra demostrado que no existió perjuicio patrimonial.

Respecto del elemento subjetivo, aduce que no se ha observado ningún dato inexacto o graves contradicciones en los libros, registros y comprobantes respaldatorios del contribuyente, los cuales han sido emitidos en debida y legal forma y se encuentra contablemente registrados.

Afirma que la imposición de una sanción no puede tener exclusivo fundamento en una presunción legal de las establecidas por el art. 18 de la ley 11.683. Cita jurisprudencia en apoyo de su tesitura.

En subsidio, solicita que se reduzca la multa al mínimo legal y plantea que el importe de los fondos derivados de la exteriorización que hicieron los accionistas, que representa un crédito para los accionistas y un pasivo para la empresa, deben ser excluidas de la base de cálculo de la sanción.

Respecto de los intereses resarcitorios, plantea que, en caso que se confirme el impuesto, no deben aplicarse los intereses resarcitorios, por aplicación de la doctrina que surge del fallo IKA RENAULT SA, que obliga a liberar de las consecuencias de la mora al contribuyente cuando esa mora no le es imputable.

Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que mediante IF-2019-58459839-APN-SGAI#TFN contesta el Fisco Nacional el traslado del recurso, y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme la resolución apelada, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos de la causa.

III.- Que mediante PV-2019-85455525-APN-VOCII#TFN se efectúan intimaciones a efectos de resolver la procedencia de la prueba ofrecida. Frente al incumplimiento de la actora, se da por decaído el derecho a su producción (Vid. PV-2020-67852716-APN-VOCII#TFN).

Por último, se elevan los presentes autos a consideración de la Sala “A” (vid. PV-2021-87535809-APN-VOCII#TFN y se ponen los autos para dictar sentencia (vid. IF-2021-90304382-APN-TFN#MEC).

IV.- Que conforme surge del informe final de inspección (vid. fs. 170/179 del cpo. Principal de inspección – impuesto a las ganancias) el organismo fiscal procedió a fiscalizar a la recurrente -dedicada a la confección y ventas de prendas de vestir- y en consecuencia analizó la declaración jurada del impuesto a las ganancias, período fiscal 2016 y el balance respectivo. Pudo observar que la cuenta pasivos comerciales registró un importante saldo al cierre del ejercicio, más del 90% del total de pasivo declarado, verificándose un incremento de aproximadamente el 45% respecto del período fiscal 2015.

Consecuentemente, se procedió a circularizar a los proveedores de mayor relevancia, y una vez obtenidas las respuestas de la totalidad de los citados proveedores, cotejó dicha información con la aportada por la fiscalizada, verificando la existencia de importantes montos que no fueron informados por los proveedores, que consideró pasivos carentes de justificación por un importe que asciende a $ 2.399.275,91. Exponen los actuantes que si bien la fiscalizada mediante Multinota manifestó que, con la finalidad de regularizar el saldo de los proveedores, procedió a la adhesión de los socios al sinceramiento fiscal de la ley 27.260, por aportes en cuentas corrientes, los cuales oportunamente se depositaron para la cancelación del saldo de los proveedores, la ley señalada no contempla el blanqueo de pasivos.

Asimismo, los funcionarios fiscales verificaron los montos de deudas comerciales exteriorizados en el balance, tanto al inicio como al cierre, y por otro lado, la exteriorización de la cuenta particular de los socios, la cual representó un crédito para la sociedad, siendo al inicio por $ 75.000.- y al cierre de $ 170.000.-, situación que, según afirma la fiscalización, implica que los fondos originados de los créditos blanqueados por los socios nunca ingresaron en el circuito formal contable de la sociedad y, por ende, nunca se exteriorizaron por esta. Destaca que no se encuentra acreditado formalmente el ingreso de los fondos en la sociedad y su posterior destino de cancelación de deudas comerciales, siendo esta la argumentación planteada por

la sociedad para intentar justificar el exceso de pasivos que se impugna en la presente inspección.

En razón de lo expuesto, se efectuó un ajuste por "incremento patrimonial no justificado" calculado sobre la base del pasivo declarado que excede al informado por los proveedores circularizados, con más un 10% adicional en concepto de renta presunta consumida, conforme art. 18 inc. f) punto 1 de la ley 11.683, arribando a un monto de impuesto a ingresar al Fisco Nacional que ascendió a $ 923.721,22.

Toda vez que la recurrente no conformó lo actuado se inició el procedimiento de determinación de oficio con la notificación de la correspondiente resolución que confirió vista de los cargos formulados e instrucción de sumario (vid. fs. 203 a 210 del cpo. Principal N° 2), que culminó con la resolución ahora en crisis.

V.- Que en ese contexto fáctico, corresponde examinar en primer lugar si la metodología empleada por el organismo recaudador, se adaptó a la preceptiva legal, siendo relevante advertir que, como fue expuesto en los considerandos anteriores, en el sub exámine el Fisco Nacional utilizó una de las presunciones contenidas en el artículo 18 de la ley 11.683, puntualmente la prevista en el inciso f) punto 1.

Como sostuviera, entre otros, in re "LOOCKWOOD Y CIA. S.A.I.C." (16/12/19) "cabe precisar que más allá de que la ley imponga al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, por haber incurrido en errores de interpretación o realizado maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Frente a esas situaciones, el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí que este procedimiento resulta **excepcional y subsidiario**, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que pueda actuar el ente fiscal.

Asimismo, la norma establece un orden cronológico a seguir, pues la administración podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no se cuenten con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Es decir, en primer término deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo deberá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente "con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente" (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, "Cafiero y Pollio S.A.", 28/6/2001).

Al respecto, el primer párrafo del artículo 18 otorga al ente fiscal la posibilidad de recurrir a la medición indiciaria, que se fundará en hechos conocidos que, por su conexión normal con los hechos imponibles, permiten inducir la existencia y medida del mismo. En estos supuestos, el Fisco no cuenta con pruebas lo suficientemente "representativas" de la existencia y medida de la relación jurídica tributaria. Y, más adelante, prevé una serie de presunciones legales, entre la que se encuentra la utilizada por el ente fiscal en el caso bajo examen.

VI.- Que en función de lo expuesto y como se explicara en el Considerando IV la cuestión a resolver gira en torno a determinar la procedencia del ajuste efectuado por incremento patrimonial no justificado calculado sobre la base del pasivo declarado que excede al informado por los proveedores circularizados, con más un 10% adicional en concepto de renta presunta consumida, conforme lo establece el citado inciso f) punto 1, del artículo 18 de la ley 11.683 (t.o.v.).

En relación al tópico en cuestión, se ha expedido la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de

Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo” de fecha 21/06/17 en donde sostuvo que *“...que “la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, ‘sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)’, y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, ‘tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que ‘su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa’ (doc. Sala II del Fuero in re: ‘Verón, Teresa Argelia’, del 13/4/93)” (conf. Sala I in rebus: “Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI”, del 20/09/99, y sus citas; y “Candle SA -TFN Nº 13.855-I c/ DGI” del 22/02/01, y sus citas).*

Asimismo, *“en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible” (conf. Sala I en causas: “Chieza SA”, del 23/04/98, “Beraja, Alberto David”, op. cit. y “Candle SA”, op. Cit.).*

“A partir de ello, la validez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad fiscal basado en la citada presunción legal, conforme a las distintas previsiones de la disposición en estudio, dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular (conf. Sala I in rebus: “Beraja, Alberto David”, op. cit., y “Candle SA”, op. cit.; esta Sala in re: “Alberto A Anselmo y Ruben C Anselmo (TF 14.349-I) c/ DGI”, del 14/06/04)”.

Bajo tales pautas, se concluye que el ente fiscal actuó diligentemente en ejercicio de sus atribuciones de verificación y fiscalización con el objeto de considerar a los pasivos impugnados como incrementos patrimoniales no justificados en los términos del art. 18 inciso f), punto 1 de la ley de rito.

En efecto, conforme se desprende de los antecedentes administrativos analizados, la fiscalización tuvo a la vista los libros y documentación que fueran puestos a disposición por la recurrente, y detectó luego de su análisis, un importante incremento de las deudas comerciales respecto del saldo al cierre del ejercicio fiscal anterior, procediendo a circularizar a los proveedores, verificando que el monto de pasivos informado por los proveedores era significativamente inferior al declarado por la recurrente, considerando a dicha diferencia como un incremento patrimonial no justificado, contando dicho proceder con el debido sustento de la normativa señalada.

VII.- Que sentado lo expuesto, cabe precisar que la recurrente centra su defensa en la exteriorización voluntaria efectuada por sus socios en el marco de la ley 27.260. Expone que el blanqueo se configuró por aportes en efectivo de sus socios a la sociedad actora, que representan créditos para los accionistas y pasivos para la empresa y que fueron utilizados para cancelar el pasivo comercial con los proveedores. Sostiene que el acogimiento permite liberar de las obligaciones tributarias por los bienes que se exterioriza.

VIII.- Que a efectos de resolver sobre la cuestión debatida en autos, corresponde precisar que la ley

27.260 dispuso en su Título I de su Libro II, un sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior. Así dispuso en su art. 36 que *"Las personas humanas, las sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el artículo 49 de la ley 20.628 del impuesto a las ganancias..., domiciliadas, residentes..., estén establecidas o constituidas en el país al 31 de diciembre de 2015..., podrán declarar de manera voluntaria y excepcional..., la tenencia de bienes en el país y en exterior, en las condiciones previstas en el presente Título, dentro de un plazo que se extenderá desde la entrada en vigencia de esta ley hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive."*

Por su parte, el art. 37 establece que *"Podrán ser objeto de la declaración voluntaria y excepcional prevista en este Título los siguientes bienes:*

a) Tenencia de moneda nacional o extranjera;

b) Inmuebles;

c) Muebles, incluidos acciones, participaciones en sociedades, derechos inherentes al carácter de beneficiario de fideicomisos u otros tipos de patrimonios de afectación similares, toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables, certificados de depósito en custodia (ADRs), cuotas partes de fondos y otros similares;

d) Demás bienes en el país y en el exterior incluyendo créditos y todo tipo de derecho susceptible de valor económico...Los bienes declarados deberán ser preexistentes a la fecha de promulgación de la presente ley en el caso de bienes declarados por personas humanas y a la fecha de cierr del último balance cerrado con anterioridad al 1° de enero de 2016, en el caso de bienes declarados por personas jurídicas. En adelante se referirá a estas fechas como Fecha de Preexistencia de los Bienes.

También quedarán comprendidas las tenencias de moneda nacional o extranjera que se hayan encontrado depositadas en entidades bancarias del país o del exterior durante un período de tres (3) meses corridos anteriores a la Fecha de Preexistencia de los Bienes, y pueda demostrarse que con anterioridad a la fecha de la declaración voluntaria y excepcional:

a) Fueron utilizadas en la adquisición de bienes inmuebles o muebles no fungibles ubicados en el país o en el exterior, o;

b) Se hayan incorporado como capital de empresas o explotaciones o transformado en préstamo a otros sujetos del Impuesto a las ganancias domiciliados en el país. Debe además cumplirse que se mantengan en cualquiera de tales situaciones por un plazo no menor a seis (6) meses o hasta el 31 de marzo de 2017, lo que resulte mayor."

Por su parte, el art. 38 de la ley establece el modo en el cual deberá instrumentarse la exteriorización, especificando, en lo que aquí interesa que: *"...d) Para los demás bienes muebles e inmuebles situados en el país o en el exterior, mediante la presentación de una declaración jurada en la que deberán individualizarse los mismos, con los requisitos que fije la reglamentación."*

Asimismo, el art. 41 dispone el ingreso y la forma de calcular el impuesto especial que se aplica sobre las tenencias de dinero y bienes exteriorizados.

En cuanto a los beneficios previstos para aquellos que presenten la declaración jurada voluntaria y

excepcional, el art. 46 dispone que:*"...a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el art. 18, inciso f), de la ley 11683...con respecto a las tenencias declaradas;*

b) Quedan liberados de toda acción civil y por delitos de la ley penal tributaria, penal cambiaria, aduanera e infracciones administativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que éstos hubieran generado.

Quedan comprendidos en esta liberación los socios administradores y gerentes, directores, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia de las sociedades contempladas en la Ley General de Sociedades 19.550...y cargos equivalentes en cooperativas, fideicomisos y sucesiones indivisas, fondos comunes de inversión y profesionales certificantes de los balances respectivos.

La liberación de las acciones penales previstas en este artículo equivale a la extinción de la acción penal prevista en el inciso 2 del artículo 59 del Código Penal.

Esta liberación no alcanza a las acciones que pudieran ejercer los particulares que hubieran sido perjudicados mediante, como consecuencia o en ocasión de dichas transgresiones.

c) Quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes y tenencias de monedas declarados en forma voluntaria y excepcional...

d) Los sujetos que declaren voluntaria y excepcionalmente los bienes y/o tenencias que poseyeran al 31 de diciembre de 2015, sumados a los que hubieren declarado con anterioridad a la vigencia de la presente ley, tendrán los beneficios previstos en los incisos anteriores, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído con anterioridad a dicha fecha y no lo hubieren declarado.

En el caso que la Administración Federal de Ingresos Públicos detectara cualquier bien o tenencia que les correspondiera a los mencionados sujetos, a la Fecha de Preexistencia de los Bienes, que no hubiera sido declarado mediante el sistema del presente Título ni con anterioridad, privará al sujeto que realiza la declaración voluntaria y excepcional de los beneficios indicados en el párrafo precedente.

A los fines indicados en el párrafo anterior, la Administración Federal de Ingresos Públicos conserva la totalidad de las facultades que le confiere la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones."

IX.- Que en el caso, no se cuestiona el blanqueo que los accionistas de la empresa actora hubieren realizado, conforme el régimen dispuesto en la ley señalada, ni tampoco el cumplimiento de los requisitos para acceder a los beneficios dispuestos en su art. 46, pero se advierte del análisis de la normativa en cuestión, que dicho blanqueo no resulta hábil para liberar a la sociedad actora de un ajuste efectuado por el organismo fiscal, en tanto la ley sólo prevé que el blanqueo realizado por un sujeto otorgue beneficios a un sujeto distinto en su art. 48, al referirse a las empresas o explotaciones unipersonales, presupuesto que no se verifica en estos actuados.

En efecto, y si bien la recurrente sostiene que con la adhesión de los accionistas al régimen de la ley 27.260 y el cumplimiento de los requisitos necesarios dispuestos en dicha normativa, quedó materializada tal adhesión y consecuente beneficios otorgados por la misma, no surge del análisis del régimen señalado que el blanqueo realizado por los accionistas, otorgue beneficios para la sociedad, como pretende la actora en esta causa, no surgiendo de autos, por lo demás, que la recurrente se haya acogido al régimen en cuestión.

Asimismo, y en cuanto a lo afirmado por la actora respecto a que el dinero blanqueado por los socios, ingresó a la empresa y fue utilizado para cancelar los saldos con los proveedores, corresponde señalar que dicha

circunstancia no se encuentra probada en estos actuados, toda vez que frente a su inactividad procesal se dio por decaído su derecho a producir las pruebas ofrecidas. Debe señalarse que ese hecho tampoco se desprende de los antecedentes administrativos acompañados, en tanto no contestó la vista conferida oportunamente en sede administrativa.

En efecto, y aun cuando se trate de aportes que fueron exteriorizados conforme la ley 27.260 y por ende, no se encontrarían contabilizados ni registrados con anterioridad a dicho blanqueo, lo cierto es que, si pretendía derribar la presunción de incremento patrimonial no justificado aplicada por el Fisco, al manifestar que los fondos aportados por los socios fueron utilizados para cancelar deudas que tenían con proveedores, y por ende el pasivo con los proveedores era en realidad un pasivo con los propios accionistas, debió aportar elementos probatorios que acrediten lo expuesto, para derribar así la presunción referida, lo cual no hizo, resultando a todas luces erróneo su planteo respecto a que, el blanqueo de los socios resulta válido, por sí mismo, para revocar el ajuste fiscal efectuado a la sociedad, en tanto que, como se expuso, no se encuentra previsto por el régimen en cuestión.

A mayor abundamiento, corresponde señalar que la recurrente sostiene en forma genérica que el blanqueo de los accionistas permite liberar a la sociedad del ajuste efectuado por el Fisco, pero sin siquiera enumerar los artículos de la ley ni de su reglamentación, que habilitarían tal liberación.

Finalmente, no le asiste la razón a la recurrente respecto a que, en este caso, el Fisco sostiene una evasión en la que no existió ventaja alguna, toda vez que se verificaron pasivos injustificados que permitieron presumir la existencia de un incremento patrimonial no justificado, resultando indudable el perjuicio para el Fisco, con el impuesto dejado de ingresar en consecuencia.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la determinación del impuesto correspondiente al impuesto a las ganancias del período fiscal 2016.

X.- Que en cuanto a los intereses resarcitorios, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido la contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Para la constitución en mora es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de la imputabilidad. El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo (mora automática) en tanto que el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor. La ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre el origen de la mora del deudor, conduce a recurrir a los preceptos del derecho privado, por aplicación supletoria de dichas normas conforme lo autoriza el artículo 1° de la ley de rito, ya que no discrepan con la letra de la normativa fiscal ni resultan inadecuadas para la solución de los problemas impositivos. Sobre el particular, el art. 888 del nuevo Código Civil dispone que para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora el deudor debe probar que la misma no le es imputable (por ej. cuando existe caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor).

La consideración de este elemento posibilita la exoneración del deudor cuando pruebe que la mora no le es imputable, lo que conduce a inferir que la causal de excusación es restringida y su sustantividad se ve constreñida a la manifiesta imposibilidad de cumplimiento por razones excepcionales ajenas a su voluntad.

En el subexámine la actora no arrimó causales exculpatorias como para eximirla de responsabilidad, por lo que corresponde confirmar la liquidación de intereses resarcitorios.

XI.- Que, finalmente corresponde expedirse respecto a la multa aplicada por el Fisco Nacional con sustento en los arts. 46 y 47 inc. a) de la ley 11.683 (t.v.).

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y de acuerdo a lo expuesto en los Considerandos precedentes, entiendo que se encuentra acreditado en la litis el elemento material de la infracción achacada.

En cuanto al elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, éste surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario, siendo erróneo el planteo de la recurrente respecto a que se aplicó una sanción por defraudación basándose únicamente en las presunciones del art. 18 de la ley de rito, toda vez que, en el caso, el Fisco sustentó la multa aplicada en el inciso a) de su art. 47, encontrándose acreditada la grave contradicción allí prevista, con los significativos montos de pasivos declarados que no se correspondían con la realidad de la operatoria de la empresa.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, corresponde confirmar la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias, la que -por otra parte- se advierte ha sido correctamente cuantificada.

En mérito a lo expuesto, voto en el sentido de confirmar la resolución venida en recurso en todas sus partes, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gúzman.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 59 del RPTFN, por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la Vocalía de la 3era. Nominación.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.13 12:35:57 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.14 10:39:03 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.14 10:39:04 -03:00