República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-140179262-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 29 de Diciembre de 2022

Referencia: Metalurgica La Toma. Sentencia.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O´Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el Expediente N° 35.847-I y sus acumulados Nros. 35.848-I, 35.850-I, 46.826-I, 46.827-I y 46.097-I caratulados ***“METALÚRGICA LA TOMA S.A. s/Apelación”***,

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 570/581, 1152/1165, 1740/1751, 1989/2004, 2121/2136 vta. y 2296/2323 vta. se interponen sendos recursos de apelación contra seis resoluciones de la AFIP-DGI.

Por medio del primero de los recursos se impugna la resolución N° 366/11 de fecha 14 de diciembre de 2011, que determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el impuesto a las ganancias – salidas no documentadas, por los períodos fiscales 09 a 12/2006 y 07 a 10/2007. Se liquidan intereses resarcitorios y se formula reserva de la eventual instrucción de sumario para la aplicación de las sanciones contempladas en la ley de procedimiento fiscal de acuerdo con lo que prescribe el artículo 20 de la ley 24.769.

A su turno, se recurre la resolución Nº 365/11, de fecha 14 de diciembre de 2011, mediante la cual se determina la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado, por los períodos fiscales 01/2005 a 12/2007, generando un impuesto a ingresar por los periodos 01/2005 y 01/2006, con más intereses resarcitorios y se aplica una sanción con sustento en los incisos 46 y 47 incs. b) y c) de la ley 11.683 -t.o. en 1998 y modif.-.

A fs. 1740/1751 se apela la resolución N° 367/11 que determinaba de oficio la obligación de la actora frente al impuesto a las ganancias, por los períodos fiscales 2006 y 2007, con más intereses resarcitorios, y aplica una multa -por el período fiscal 2007- con sustento en los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley de rito. Asimismo, formula reserva, conforme art. 20 de la ley 24.769, de la eventual aplicación de las sanciones contempladas en la ley procedimental, respecto del período fiscal 2006.

Con posterioridad, se apelan las resoluciones Nros. 115/16 y 116/16, fechadas todas el 3 de mayo de 2016, mediante las cuales se aplican a la recurrente sendas multas con base a lo dispuesto en los arts. 46 y 47 incs. b) de la ley ritual, por el impuesto a las ganancias período fiscal 2006 e impuesto a las ganancias – salidas no documentadas, por los períodos 09 a 12/2006 y 07 a 10/2007, atento a que, en virtud de los nuevos montos fijados como condición objetiva de punibilidad del delito de evasión tributaria, de acuerdo con la sanción de la Ley 26.735 -modificatoria de la Ley 24.769-, se resolvió dejar sin efecto la reserva efectuada y se instruyeron en consecuencia, los correspondientes sumarios que culminaron en las resoluciones aquí apeladas.

Finalmente, a fs. 2296/2323 se apela la resolución Nro. 490/15 de fecha 15 de diciembre de 2015 que determina el impuesto al valor agregado de la recurrente por los períodos fiscales 01/2008 a 12/2009, ambos incluidos, con más los respectivos intereses resarcitorios y aplica sanción con sustento en los arts. 46 y 47 inc. c) de la ley 11.683.

En sus escritos de inicio, expone las razones de hecho y derecho por las que solicita se revoquen las resoluciones apeladas.

Respecto de la determinación correspondiente al impuesto al valor agregado por los períodos 01/2005 a 12/2007, sostiene que el organismo fiscal objetó el criterio utilizado por la empresa para contabilizar en forma separada los gastos correspondientes a la actividad promovida respecto de aquellas no promovidas. Este criterio –dice- fue utilizado por todos los sujetos que adhieren a los beneficios establecidos en una ley de promoción, que además de la industria promovida, desarrollan otras actividades no promocionadas.

Aduce que, en estos casos, deberán llevar su contabilidad de manera tal que permita la determinación y evaluación en forma separada de la actividad promovida, respecto del resto de las actividades desarrolladas.

Explica que el cálculo del crédito fiscal por sus actividades no promovidas es el resultante de detraer del crédito fiscal total del período, el que proviene de compras de materias primas y bienes de uso destinados directamente a la actividad promovida.

Puntualiza que también se deben considerar como ventas no promovidas a la reventa de materias primas, sobrantes y rezagos y, durante algunos períodos, a la venta de un producto no promovido (secador de ropa tipo tendedero con flujo de aire caliente).

Alega que en ninguno de los casos en que se ha vendido materia prima se había utilizado en su compra el beneficio del bono IVA COMPRAS, por no corresponder, y en su lugar se cancelaron mediante cheque o en efectivo.

Plantea que el criterio de contabilidad separada ya había sido aceptado por el ente recaudador, que otorgó el certificado CDVI solicitado, luego de que la empresa informara -en respuesta a una consulta realizada por la AFIP- como se componía el crédito fiscal no promovido. Es por ello que entiende que si el criterio contable aplicado por la empresa no era correcto, debió advertirlo en dicha oportunidad, no pudiendo cuestionarlo luego, en virtud de la aplicación de la teoría de los actos propios.

En oportunidad de cuestionar la determinación correspondiente al impuesto al valor agregado, períodos fiscales 01/2008 a 12/2009, reitera los agravios ya reseñados e introduce nuevos. En este sentido, expone que el Fisco tenía pleno conocimiento del criterio de “doble contabilidad” utilizado, lo que se desprende de los sucesivos certificados de exclusión de retenciones y percepciones del IVA que le fueron otorgados.

Dice que a través de la documentación aportada al momento de solicitar los certificados de exclusión, el ente fiscal pudo comprobar, entre otras cosas, que las facturas y comprobantes de operaciones con las firmas "Panimex Química S.A.", "Mexichem", "Hyosung Corporation", "Sanyang Corporation", "Oriental Industries", "Polycid S.A. de CV", "The normandy Group S.A.", "The Bruneval Group S.A." y "Shenzhen Aok motor" corresponden a importaciones de materias primas cuyos créditos no pueden ser cancelados mediante la utilización de Bonos de Crédito Fiscal – IVA Compras.

Señala que también aportó copias de los Registros de IVA Ventas e IVA Compras, correspondientes a los períodos fiscalizados, donde pudo constatar que se declararon como créditos fiscales de "actividad no promovida" la compra de materia prima para reventa, los sobrantes y rezagos y durante algunos períodos los gastos relacionados con un producto no promovido, un secador de ropa tipo tendedero con flujo de aire caliente.

Explica que en ninguno de estos casos utilizó, para la compra de materia prima, el beneficio del bono IVA Compras, dado que no correspondía por tratarse de operaciones no promocionadas, habiendo cancelado tales compras mediante cheques o en efectivo.

Alega que también se contabilizaron gastos por servicios administrativos, comerciales, publicidad, etc. que corresponden a una actividad no promovida.

Asimismo, plantea que, si bien es cierto que durante los períodos fiscalizados no declaró importes como débitos fiscales correspondientes a una actividad no promovida, si lo hizo para los períodos fiscales posteriores.

En este sentido, sostiene que los gastos declarados como crédito fiscal de una actividad no promovida, durante los ejercicios de enero de 2008 a diciembre de 2009, generaron débitos fiscales para esta actividad durante los ejercicios posteriores, circunstancia que fue exteriorizada mediante el aporte de facturas por venta de "Lona confeccionada" y "venta de materia prima importada y nacional", que generaron débitos fiscales para la actividad no promovida.

Destaca que, si bien durante los períodos objeto de la fiscalización, no se registraron débitos de la actividad no promovida lo cierto es que esta actividad se encontraba en marcha y por ello se continuó con el desdoblamiento en la asignación de los créditos fiscales computables entre actividades promovidas y no promovidas.

Sostiene que la sanción que pretende aplicar el Fisco por el impuesto al valor agregado -períodos 01/2008 a 12/2009- resulta irrazonable, no habiendo aportado prueba alguna durante el curso del sumario que permita corroborar la concurrencia del elemento subjetivo requerido por la conducta penada que se le achaca. En ese sentido, dice que el juez administrativo en ningún momento acreditó la existencia, aunque mínima, de indicios claros, concretos y concordantes en relación con la subjetividad requerida para poder aplicar el ilícito del art. 46 de la ley 11.683. Alega que nunca existió intención de defraudar al Fisco, cuestión que se prueba ante la ausencia de antecedentes de incumplimiento de obligaciones fiscales.

Entiende que en la resolución apelada no se encuentran descriptos claramente los hechos en los cuales se basa el ente recaudador para probar el dolo.

Solicita el rencuadre de la sanción aplicada, entendiendo que su accionar encuadraría, en todo caso, en una presentación inexacta tipificada en el art. 45 de la ley 11.683.

Asimismo, considera que no se han cumplido con las disposiciones establecidas por la instrucción general N° 6/2007 que dispone, en materia de multa por defraudación, que deben establecerse los hechos puntuales y concretos que llevan a aplicarla, como así también y en forma especial, los hechos puntuales y concretos que hacen a la aplicación de la presunción invocada, en nuestro caso el inciso c) del art. 47 de la ley.

Alega que nada de ello ocurrió en el presente caso, por lo que interpreta que debe declararse la nulidad ante el incumplimiento de normas obligatorias en materia sancionatoria por parte del Fisco pues tal situación impidió ejercer en debida forma el derecho de defensa, en tanto que se estaría aplicando una sanción sobre hechos que por sí solos no son elementos probatorios de un actuar doloso.

Señala que, a fin de acreditar la existencia del elemento subjetivo requerido para configurar la sanción de multa por defraudación, el Fisco se limita al uso automático de la presunción legal.

Sin perjuicio de todo lo expuesto, y para el hipotético caso de que se confirme la pretensión fiscal, solicita la aplicación de la doctrina de las correcciones simétricas receptadas por el anteúltimo párrafo del art. 81 de la ley 11.683.

Entiende que, en el presente caso, a raíz de la verificación fiscal, se realizó un ajuste que operó en dos caminos diferentes, por un lado, un ajuste a favor del Fisco y otro a favor del contribuyente.

De tal forma se cumple con el objetivo de la norma que es evitar las acciones de repetición de impuestos en tales supuestos, basados en el principio de igualdad en la relación fisco-contribuyente. Apegándose al principio de la verdad material y en un todo de acuerdo con el respeto al principio de legalidad existente en materia tributaria.

Explica que, con fecha 14 de diciembre de 2011 se dictó la Resolución determinativa N° 365/11 por el impuesto al valor agregado, que comprenden los períodos fiscales enero 2005 a diciembre 2007, determinándose en ese caso saldos a favor del contribuyente en períodos anteriores, los que debieron -dice- ser compensados al momento de ajustar el período diciembre de 2008. Y, de aplicar el saldo a favor acumulado en el período anterior, resultaría improcedente la aplicación de intereses y multas.

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

II.- Que a fs. 609/618 vta., 1201/1213 vta., 1771/1782 vta., 2017/2025 vta., 2155/2165 y 2334/2342 vta. obran las respectivas contestaciones del Fisco Nacional, que por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Adjunta los antecedentes administrativos y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 1787 obra el decisorio del Tribunal en Pleno que ordenó la acumulación de los expedientes 35.848-I y 35.850-I al que lleva el Nº 35.847-I y a fs. 2195 la resolución que ordena la acumulación del expediente Nº 46.826-I y su acumulado 46.827-I.

Finalmente, a fs. 2395 obra la resolución de esta Sala que ordeno la acumulación del expediente Nº 46.097-I al que lleva el Nº 35.847-I.

Ahora bien, a fs. 1799, 2180 y 2351 obran las respectivas aperturas a prueba. A fs. 2404 se clausura el período de instrucción y se elevan los autos a conocimiento de la Sala A.

Puestos los autos a alegar, a fs. 2410/2412 y 2414/2420 obran los alegatos de la apelada y recurrente, respectivamente.

Finalmente, a fs. 2421 pasan a sentencia.

IV.- Que a fs. 1913/1913 vta. la recurrente denuncia su acogimiento al régimen dispuesto por la ley 27.260 y expresa que su desistimiento es total, respecto de las obligaciones determinadas en el impuesto a las ganancias y en el impuesto a las ganancias – salidas no documentadas, y parcial, en relación a la obligación tributaria determinada en el impuesto al valor agregado, dejando constancia, respecto a este último impuesto, que la causa deberá continuar con relación al ajuste relacionado con la diferencia de criterio en torno a la doble contabilidad de la empresa entre actividad promocionada y no promocionada, aclarando que la presente causa debe continuar por la suma de $ 5.245.354,70. Adjunta formularios de allanamiento y plan de pagos presentado (vid. fs. 1918/1923).

V.- Que a fs. 1943 contesta el Fisco Nacional el traslado conferido, solicitando que se tenga a la recurrente por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición, aplicando las costas y regulando los honorarios de los profesionales intervinientes por el organismo fiscal.

VI.- Que en primer término, corresponde referirse acerca del desistimiento formulado por la recurrente, para lo cual resulta relevante señalar que la ley 27.260 (B.O. 22/07/2016) dispuso en su artículo 52 que los contribuyentes y responsables de los impuestos y de los recursos de la seguridad social, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la AFIP, podrán acogerse por las obligaciones o infracciones vencidas al 31 de Mayo de 2016, al régimen de regularización de deudas tributarias y de exención de intereses, multas y demás sanciones, siempre que no se encuentren alcanzados por las causales de exclusión del art. 84 de la ley, debiendo desistir de toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos -cfr. artículo 53 del mismo cuerpo legal-.

En concordancia con aquélla disposición, la Resolución General AFIP N° 3920/2016 establece en su artículo 11, que en aquellos casos en los cuales la deuda se encuentre en discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial, a fin de formalizar el allanamiento, deberá presentarse el formulario de declaración jurada N° 408 (Nuevo Modelo) ante el organismo fiscal, en el Tribunal Fiscal de la Nación o Juzgado o Tribunal donde se sustancia la causa, según sea el ámbito en el que se encuentre radicada la respectiva discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial.

VII.- Que en ese contexto cabe destacar que la recurrente cumplió con los requisitos exigidos por la ley y su reglamentación, razón por la cual corresponde tenerla por desistida en forma total, de la acción y del derecho, incluso el de repetición, de los recursos de apelación interpuestos ante esta instancia, con excepción del recurso de apelación correspondiente a la determinación del impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01/2005 a 12/2007, respecto del cual se la declara parcialmente por desistida de conformidad con lo dispuesto en los artículo 21 y 23 bis de la RG 3020. Con costas.

Asimismo, corresponde aclarar que la resolución que determinó de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado, períodos 01/2008 a 12/2009, no se encuentra incluida en el desistimiento presentado.

VIII.- Que cabe tener en consideración que el art. 55 de la ley 27.260 dispuso, con alcance general, para los sujetos que se acogieran al régimen previsto y mientras cumplan con los pagos previstos, las siguientes exenciones y/o condonaciones, en lo que aquí interesa: *“a) De las multas y demás sanciones previstas en la ley*

11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones..., que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto y c) De los intereses resarcitorios y/o punitorios previstos en los artículos 37, 52 y 168 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones..., en el importe que por el total de intereses supere el porcentaje que para cada caso se establece a continuación: 1. Período fiscal 2015 y obligaciones mensuales vencidas al 31 de mayo de 2016: el diez por ciento (10%) del capital adeudado. 2. Períodos fiscales 2013 y 2014: veinticinco por ciento (25%) del capital adeudado. 3. Períodos fiscales 2011 y 2012: cincuenta por ciento (50%) del capital adeudado. 4. Períodos fiscales 2010 y anteriores: setenta y cinco por ciento (75%) del capital adeudado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación respecto de los conceptos mencionados que no hayan sido pagados o cumplidos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley y correspondan a obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social vencidas o por infracciones cometidas al 31 de mayo de 2016."

Ello así, la adhesión al régimen de la ley 27.260 implicaba la eximición parcial de los intereses resarcitorios, en relación a los impuestos y períodos fiscales incluidos en el desistimiento, de acuerdo con lo previsto en el art. 55, inciso c) apartado 4, lo que así corresponde resolver. Lo propio ocurre en relación a las multas aplicadas por el organismo fiscal –sustentadas en los impuestos y períodos incluidos en el desistimiento- las que deben ser condonadas conforme el marco normativo establecido por el art. 55, inc. a) de la ley mencionada. Las costas se imponen por su orden (conf. Plenario "Alpargatas SAIC de la CNACAF de fecha 16/12/2020).

Sin perjuicio de ello, corresponde aclarar que ese beneficio se encuentra sujeto al control que el organismo fiscal efectúe en su oportunidad respecto del régimen de regularización excepcional, como así también de los extremos que deba satisfacer la actora para gozar de los beneficios establecidos por la ley.

IX.- Que corresponde tratar ahora los ajustes no incluidos en el desistimiento efectuado, que se vinculan con el criterio de apropiación de créditos fiscales emergentes de operaciones realizadas dentro del marco de la actividad promovida y las que no se encuentran relacionadas con ella.

En este sentido, conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados (vid. Informe final de inspección a fs. 298/299 del cpo. 2 de los ant. Adm.) y de las resoluciones que ante esta instancia se apelan (vid. fs. 628/660 y 2206/2214 vta.) la fiscalización analizó las declaraciones juradas presentadas por la recurrente en el impuesto al valor agregado. Cabe señalar que aquélla gozaba de los beneficios promocionales dispuestos por la Ley 22.021 y sus modificatorias, otorgados por el Gobierno de la Provincia de San Luis, mediante Decreto N° 445-ITMyP-SLyM-97, del 10 de marzo de 1997.

Se observó que la firma, según surge del análisis de los débitos fiscales incluidos en sus DDJJ de IVA, desarrolló casi exclusivamente actividad promovida, circunstancia que no se ve reflejada en lo expuesto por la propia contribuyente en el apartado de créditos fiscales de sus declaraciones juradas presentadas. Además, el Fisco verificó que la empresa ha declarado importes poco significativos como débitos fiscales correspondientes a una actividad no promovida que, según lo manifestado por la firma, sería la venta de material de rezago. De tal forma, en sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, incluyó en el rubro "Determinación del impuesto de las actividades no amparadas por regímenes promocionales", como créditos fiscales vinculados a una actividad no promovida, los correspondientes a compras de bienes o servicios utilizados en su actividad promovida, que no fueron cancelados mediante la utilización de Bonos de Crédito Fiscal – IVA Compras e incluyó en la liquidación del impuesto correspondiente a la actividad promovida, a los créditos fiscales provenientes de facturas de compras de materias primas y envases que fueron cancelados mediante la utilización

de Bonos de Crédito Fiscal – IVA Compras.

Sobre el particular, expone el organismo fiscal que a través de esta metodología de apropiación de créditos fiscales, computando los correspondientes a la actividad promovida, como vinculados a una actividad no promovida (que en realidad la firma no tiene), la contribuyente generó de manera permanente, en el Rubro "Determinación del impuesto de las actividades no amparadas por regímenes promocionales", saldos técnicos a favor, que luego computó en el Rubro "Determinación de la declaración jurada mensual (incluidos régimenes promocionales)", y que utilizó para cancelar los saldos de impuesto a ingresar generados como consecuencia de producirse la gradual disminución de los porcentajes de liberación de impuesto, conforme establecía el régimen promocional que la beneficiaba.

En virtud de ello, concluyó que en atención a la magnitud de los créditos fiscales vinculados a la actividad promovida que no canceló con Bonos y que, por ello, incluyó como vinculados a una supuesta actividad no promovida, generó saldos a favor que le permitieron compensar todos los saldos a favor del organismo que debió haber ingresado como consecuencia de la gradual reducción de los porcentajes de liberación del impuesto, acumulando además saldos técnicos a favor del responsable no utilizados que, al 31 de diciembre de 2007, ascendían a $ 5.532.705,10.

En razón de lo expuesto, los actuantes proyectaron las declaraciones juradas de IVA, modificando el criterio de apropiación de los créditos fiscales seguido por la empresa, incluyendo en las planillas determinativas correspondientes, como créditos fiscales vinculados a la actividad promovida, a la totalidad de los créditos fiscales generados por la compra de bienes o servicios vinculados a dicha actividad independientemente que se hayan cancelado o no mediante la utilización de Bonos de Crédito Fiscal – IVA Compras. Como consecuencia de ello, se redujo el saldo técnico a favor del responsable al 31 de diciembre de 2007 a $ 105.157,32 y el saldo de libre disponibilidad a dicha fecha, que originalmente ascendía a $ 401.448,99 se redujo a $ 332.489,36.

Por su parte, se dejó constancia que -a los efectos de proyectar la declaración jurada rectificativa del período enero 2008- se consideraron los saldos técnicos y de libre disponiblidad a favor de la empresa, oportunamente determinados para el período fiscal 12/2007.

Aclara la fiscalización que la auditoría fiscal se extendió hasta el año 1998, período en el que la empresa comenzó a aplicar el criterio de apropiación de créditos fiscales antes descripto, y se reliquidaron los saldos a favor de las posiciones de IVA, en razón de su incidencia en períodos no prescriptos. En este sentido, se dejó constancia que se proyectaron las declaraciones juradas rectificativas correspondiente a los períodos fiscales enero 1998 a diciembre 2004, al sólo efecto de determinar correctamente los saldos técnico y de libre disponibilidad a favor de la responsable trasladables de ejercicios anteriores.

Asimismo, se computaron las retenciones sufridas por la recurrente que surgen de los sistemas informáticos del organismo fiscal.

Con relación a los períodos fiscales enero 2005 a diciembre 2007, se procedió a iniciar el trámite de determinación de oficio, toda vez que en tales períodos tuvieron incidencia los ajustes a los saldos a favor del contribuyente de períodos anteriores determinados por los actuantes, surgiendo un saldo a ingresar al organismo fiscal en los períodos enero 2005 y enero 2006 que ascendió a $ 32.183,29.

Asimismo, el procedimiento de determinación de oficio llevado a cabo en el impuesto al valor agregado por los períodos enero 2008 a diciembre 2009, generó un impuesto a ingresar por el período diciembre

de 2008 que ascendió a $ 141.436,82.

En razón de las determinaciones de oficio practicadas, la recurrente presentó los correspondientes recursos ante esta instancia.

X.- Que a efectos de resolver sobre la procedencia de los ajustes en cuestión, corresponde en primer lugar, dejar expresa constancia que la recurrente gozaba, en los períodos involucrados, de los beneficios dispuestos por la Ley 22.021 y sus modificatorias, que le fueron otorgados por el Gobierno de la Provincia de San Luis, mediante el Decreto N° 445-ITMyP-SIyM-97 del 10 de marzo de 1997.

En principio, cabe recordar que la legislación aplicable en materia de regímenes promocionales sufrió cambios con la sanción de la ley 23.658. Dicha norma, entre otras modificaciones, dispuso un régimen de sustitución de beneficios promocionales de exclusiva aplicación a las actividades industriales beneficiadas por las leyes 21.608, 22.021, 22.702 y 22.973 y sus respectivas modificaciones para las provincias de Catamarca, San Luis, La Rioja y San Juan.

De conformidad con la sustitución que se instituyó, la utilización de los beneficios tributarios se realiza a través de la utilización de bonos de crédito fiscal, con las siguientes características: son nominativos, no reintegrables, intransferibles, preimputados por ejercicio comercial, caducan a los 30 meses de la fecha de otorgamiento sino se utilizan contra las obligaciones tributarias devengadas en el ejercicio al que fueron preimputados o en el inmediato siguiente y cuyo uso no puede generar saldos a favor del contribuyente. Dicho bono se acredita en una cuenta computarizada administrada por la AFIP.

Mediante el dictado del Decreto 2054/92, se otorgó a las empresas promocionadas la opción entre desvincularse del sistema o permanecer bajo el régimen creado por la ley 23.658.

Sentado lo expuesto, es dable dejar expresa constancia que el organismo fiscal no cuestiona que la recurrente se encuentra debidamente amparada por los beneficios dispuestos por la referida normativa más cuestiona la apropiación de los créditos fiscales que –a su criterio- generó perjuicio fiscal. Ello por cuanto advirtió que la empresa desarrollaba en forma casi exclusiva actividades amparadas por el régimen de promoción que gozaba, y por ende, resultaba carente de justificación el monto de créditos fiscales computados en la liquidación del impuesto al valor agregado relativo al desarrollo de actividades no amparadas.

Asimismo, se observó que la empresa computaba, respecto de las actividades amparadas, solo los créditos fiscales que habían sido cancelados con Bonos de Crédito Fiscal – IVA Compras, que fueron otorgados, como surge de la normativa citada, en el marco del régimen promocional en cuestión.

XI.- Que a fin de resolver la cuestión debe puntualizarse que a fin de posibilitar la correcta aplicación de la franquicia estipulada en la citada ley, corresponde efectuar la determinación del impuesto al valor agregado de manera separada por cada una de las actividades mencionadas, procediendo a detraer de los débitos fiscales de cada una de ellas, los créditos fiscales respectivos.

En base a ello, cabe concluir que el ajuste efectuado por el Fisco no merece reprobación, pues resulta ajustada a derecho la liquidación del impuesto al valor agregado correspondiente a la actividad promovida, toda vez que computó la totalidad de los créditos fiscales generados por la compra de bienes y servicios vinculados a dicha actividad, independientemente de la forma en que se cancelaron.

En ese sentido, corresponde señalar que la recurrente solo había considerado como computables, en

la liquidación correspondiente a la actividad promocionada, a los créditos fiscales que se habían cancelado con Bonos de Crédito Fiscal – IVA Compras, no existiendo norma alguna que sustente tal proceder.

Por su parte, es dable señalar que a través de la metodología descripta, la recurrente generaba constantes saldos a favor -técnico y de libre disponibilidad- que luego utilizaba para compensar los saldos de impuesto que debió ingresar, en virtud de la gradual disminución de los porcentajes de liberación, generándose así un perjuicio fiscal.

XII.- Que sentado lo que antecede y sobre esa base deben entonces analizarse los planteos que ensaya la recurrente. En puntual contestación a su planteo de que el ente fiscal conformó su criterio de apropiación al otorgar un certificado de exclusión de los regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta, resulta imperioso señalar que tal criterio no puede desprenderse de la actuación del organismo fiscal que en ningún momento se expresó sobre la apropiación de créditos fiscales al otorgar el certificado, no pudiendo concluirse que los actos ahora impugnados comporten una conducta contraria a sus propios actos. Ello pues a fin de determinar si fue correcto el accionar de la recurrente resultó indispensable un trabajo de auditoría fiscal que no es necesaria para el otorgamiento de los certificados solicitados.

XIII.- Que ello así, corresponde señalar que la recurrente debió ofrecer probanza que resulte hábil para avalar el cómputo de créditos fiscales que efectuó en el Rubro “Determinación del impuesto de las actividades no amparadas por regímenes promocionales”, es decir que debió acompañar elementos que permitan demostrar que tales créditos fiscales se encontraban vinculados con ingresos no promocionados, lo cual no hizo, no habiendo acompañado ante estos actuados probanza que resulte conducente a tal fin, lo que no ha ocurrido.

En efecto, en primer término cabe señalar que en el informe pericial obrante a fs. 1878/1881, el perito de la actora esboza una opinión, alejándose de su tarea específica al afirmar –vid. Punto j del cuestionario- que el criterio de imputación del crédito fiscal no promovido fue aceptado por el organismo fiscal, en el marco de la solicitud del certificado antes referenciado.

Por su parte, la respuesta al punto g) no aporta elementos hábiles para acreditar la existencia de operaciones promovidas y no promovidas, pues no se encuentra en discusión “El criterio de doble contabilidad utilizado por la empresa para separar las actividades promovidas y no promovidas”, sino la efectiva existencia de una actividad no promovida en el volumen dado por los créditos fiscales computados.

Tampoco aportan elementos que coadyuven a la solución de la causa la proyección de ventas no promovidas que efectúan los expertos en su escrito de fs. 1890/1892 en atención a que no se efectuó sobre datos ciertos. En primer término, de lo manifestado se desprende que no se trabajó sobre datos ciertos, pues la planilla consistía en una “certificación contable” en la que constaban los “débitos fiscales y créditos fiscales por actividades promovidas y no promovidas”. A partir de esa planilla calcularon las ventas efectuando una operación inversa y de allí efectuaron un proporcional para efectuar la proyección correspondiente a los años en discusión.

Por lo demás, corresponde concluir que el informe pericial contable acompañado a fs. 2364/2368 tampoco aporta elementos conducentes para modificar el criterio fiscal, en tanto que los peritos se refieren a cuestiones no controvertidas (vid. puntos b, c y d), y además, exponen que no les corresponde expedirse respecto a si el crédito fiscal computado en el rubro “determinación del impuesto de las actividades no amparadas por regímenes promocionales” está vinculado con actividades no amparadas por el régimen promocional (vid. punto e).

Asimismo, la información brindada por los peritos respecto de la documentación aportada para

solicitar los certificados de exclusión tampoco resulta conducente para conmover la pretensión fiscal, toda vez que, como se expuso, la emisión de los certificados no implica la aceptación de la metodología utilizada por la recurrente para apropiar los créditos fiscales respectivos.

A mayor abundamiento, y en cuanto al planteo introducido en el recurso presentado respecto de la determinación correspondiente a los períodos 01/2008 a 12/2009 referido a que, si bien para tales períodos no declaró importes como débitos fiscales correspondientes a una actividad no promovida, si lo hizo en períodos posteriores, lo cual explicaría, según lo expuesto por la actora, la existencia de créditos fiscales no promovidos en los períodos objeto de la litis, que provienen de compras utilizadas para las ventas de los productos no promovidos efectuadas en períodos posteriores, es dable señalar que debió aportar probanza que permita sustentar sus dichos, es decir que permita vincular a los créditos fiscales de los períodos involucrados en autos, con los débitos fiscales de actividades no promovidas declarados en períodos posteriores, lo cual no hizo, siendo insuficiente a tal fin las facturas de ventas acompañadas en los antecedentes administrativos (vid. fs. 242/386 de los ant. adm. Cpo. IVA Nro. 2).

Por lo demás, la certificación contable acompañada a fs. 2216/2219 tampoco resulta hábil para conmover el criterio fiscal, en tanto allí el profesional interviniente efectúa un detalle de la información obrante en los libros IVA Compras e IVA Ventas de la recurrente, de los cuales se desprende el criterio de imputación de los créditos fiscales objetado por el Fisco, pero no aporta elemento alguno que permita acreditar la veracidad del monto computado como créditos fiscales no promovidos.

En consonancia con lo expuesto, cabe acotar que del detalle efectuado en la certificación referida surge evidente que los créditos fiscales declarados como vinculados con actividades no promovidas no lucen razonables en relación a los débitos fiscales computados por tales actividades, los cuales en numerosos meses del período considerado resultaron iguales a cero, es decir que no se efectuaron ventas por actividades no promovidas en dichos períodos, circunstancia que permite abonar la tesis fiscal.

En razón de todo lo expuesto, corresponde confirmar los ajuste fiscales efectuados en las determinaciones del impuesto al valor agregado de los períodos 01/2005 a 12/2007 y 01/2008 a 12/2009 que se sustentan en la impugnación del criterio de apropiación de los créditos fiscales efectuado por la recurrente. Con costas.

XIV.- - Que en forma subsidiaria, la recurrente solicita la aplicación de la “teoría de las correcciones simétricas” prevista en el art. 81 de la ley de procedimiento fiscal, el cual dispone, en su parte pertinente que “...*Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificada ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otro gravámenes, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación*”.

Dicha norma establece que cuando a raíz de una verificación fiscal –en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible- determinando tributo a favor del Fisco Nacional, se comprueba que la apreciación rectificativa ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, el organismo fiscalizador deberá compensar los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se encontrare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación. Disposición ésta imperativa que constituye un verdadero principio rector de la actividad administrativa en la búsqueda de la verdad material de la situación fiscal verificada, y que denota un tratamiento igualitario en la relación Fisco-

Contribuyente. A través de ella se busca evitar la iniciación de demandas de repetición, que se tornarían inevitables si por aplicación del mismo criterio utilizado para ajustar un período, para otro resultara un saldo a favor del contribuyente (Vid. Buitrago y Otras, Procedimiento Fiscal, Errepar, 2001, pág. 295).

Sentado ello, cuadra señalar que en el caso de autos no se verifica el supuesto previsto en la norma citada, por lo que corresponde rechazar el planteo de la recurrente. En efecto, los saldos a su favor oportunamente determinados para el período fiscal 12/2007, conforme determinación de IVA de los períodos 01/2005 a 12/2007, fueron debidamente computados por el Fisco como "saldo técnico período anterior" por $ 105.157,32 y "saldo de libre disponibilidad" por $ 332.489,36, en la liquidación del impuesto del período enero/2018.

XV.- Que en cuanto a los intereses liquidados, cabe recordar que la falta de pago en término o en su justa medida de las obligaciones tributarias origina el nacimiento de una obligación accesoria, ingreso de intereses, que se devengan desde la fecha de vencimiento de las mismas y hasta el momento de su efectivo pago y cuyo fundamento es indemnizar al acreedor -en este caso, el Estado- por el atraso del deudor en cumplir con su obligación, que le ocasiona un perjuicio al no poder hacer uso de su derecho de crédito.

Es menester tener presente que la doctrina y la jurisprudencia es conteste en exigir, para su procedencia, la presencia de mora culpable. Ello así, el retardo en el cumplimiento de la obligación debe ser imputable al deudor, razón por la cual quedará excluido el incumplimiento derivado de caso fortuito o fuerza mayor. De tal forma, si el deudor considera estar liberado de toda responsabilidad debe probarlo, lo que implica que para la constitución en mora, deben coexistir los elementos formal y subjetivo.

El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo, concepto que deriva de la obligación contenida en el artículo 37 de la ley de rito que obliga al pago de los intereses sin necesidad de interpelación alguna. En tanto, el elemento subjetivo refiere a la inimputabilidad del deudor, cuya presencia en el derecho tributario procede de la aplicación supletoria de las normas del derecho privado, conforme la autorización expresa otorgada por el artículo 1 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Así, resulta en la especie de aplicación el art. 509 del CC, vigente a la sazón, que dispensa de responsabilidad a quien acredite que la mora no le es imputable. Criterio este convalidado por la C.S.J.N. In re "Citibank NA", del 1/6/00.

En ese contexto, corresponde confirmar los intereses liquidados en proporción al impuesto que se confirma, toda vez que la actora no arrimó causales exculpatorias con entidad suficiente como para eximirla de responsabilidad.

XVI.- Que sentado lo que antecede corresponde analizar la procedencia de las sanciones aplicadas que el ente fiscal subsume, en relación a los ajustes tratados en esta instancia, en los artículos 46 y 47, inciso c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), en la parte que ha sido confirmada, correspondiente al impuesto al valor agregado, períodos fiscales 1/2005 a 12/2007 y 1/2008 a 12/2009.

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, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

En el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta de la recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquélla operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es –generalmente- el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre (“presumtio sumitir ex so quo prelumque fit”), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

Desde ya, que las presunciones así definidas y contenidas en el artículo 47 dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ella, pero pueden ser refutadas por el contribuyente mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

En el caso, el organismo fiscal aplicó la presunción contenida en el inc. c) del art. 47 de la ley procedimental, a través del cual se presume, salvo prueba en contrario, la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas 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".

Sentado lo expuesto, se advierte que se encuentra debidamente verificado el hecho descripto en el inciso citado, en tanto que, surge evidente que la apropiación de créditos fiscales dispuesta por la recurrente se encuentra en "manifiesta disconformidad" con la normativa aplicable, y generó con su proceder saldos técnicos a su favor en el Rubro "Determinación del impuesto de las actividades no amparadas por regímenes promocionales" que en realidad no le correspondían, que luego computó en el Rubro "Determinación de la declaración jurada mensual (incluidos regímenes promocionales)" y utilizó para cancelar los saldos de impuesto que debería haber ingresado como consecuencia de producirse la gradual disminución de los porcentajes de liberación de impuesto, conforme lo establecía el régimen promocional del que gozaba.

Ello así, es dable señalar que el Fisco ha dado debido cumplimiento a las disposiciones de la Instrucción General 6/2007, en cuanto a los elementos que deben contener las resoluciones para dar adecuado sustento a la aplicación de sanciones defraudatorias, por lo que debe rechazarse el planteo de nulidad invocado por la recurrente, no verificándose irregularidad alguna que afecte la validez de los actos recurridos.

En virtud de ello, correspondía a la recurrente destruir la presunción de defraudación aplicada por el organismo fiscal, lo que no hizo, al no haber presentado ante esta instancia, probanza con entidad suficiente, para acreditar la alegada falta de intencionalidad dolosa.

En razón de lo que antecede, corresponde confirmar el encuadre de las sanciones aplicadas y su quantum. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere a los Considerandos I a VII y IX a XVI del voto de la Dra. Guzmán.

II.- Que en relación a las sanciones aplicadas en el impuesto al valor agregado comparto los argumentos expuestos por el Vocal preopinante en cuanto confirma las multas impuestas, no obstante, no surge del Informe Final de inspección ya mencionado en este decisorio que la recurrente presentara antecedentes infraccionales, lo cual conduce a reducir las sanciones a su mínimo legal en dos tantos del gravamen dejado de ingresar en su justa medida, con costas en la parte que se confirma y por su orden en relación a la reducción de las mismas.

La Dra. O´Donnell dijo:

Adhiero al voto de la Vocal Instructora en los Considerandos VI y VII y IX a XVI.

En cuanto a los intereses resarcitorios y las multas tratadas en el Considerando VIII.-, corresponde tener por condonados el proporcional restante de los intereses resarcitorios que no han sido desistidos y las multas aplicadas, de acuerdo con lo establecido por el art. 55, incs. a) y c) de la ley 27.260. Con costas en el orden causados.

En mérito a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1.- Tener a la recurrente parcialmente por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición, conforme lo dispuesto en el considerando VII, con costas y condonar las multas aplicadas y los intereses resarcitorios -en relación a los impuestos y períodos fiscales incluidos en el desistimiento- en la proporción dispuesta en el art. 55 de la ley 27.260, con costas por su orden.

2.- Confirmar parcialmente la determinación correspondiente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01/2005 a 12/2007, respecto del ajuste no incluido en el desistimiento formulado y confirmar en todas sus partes la resolución que determinó el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01/2008 a 12/2009, conf. considerando XIII, con costas.

3.- Ordenar al organismo fiscal para que en el término de treinta (30) días de notificada la presente, practique la respectiva reliquidación, poniéndose a su disposición las actuaciones administrativas por idéntico plazo, haciéndole saber que las mismas se encuentran en la Mesa de entrada de este Tribunal.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.28 16:47:53 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.28 16:48:55 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.29 12:19:36 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.29 12:19:37 -03:00