República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-48854344-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 16 de Mayo de 2022

Referencia: SENTENCIA l Expte Nº: 35.821-I sus acumulados 35.822-I, 35.823-I y 40.911-I "ENSARG S/ Recurso de apelación- - Impuesto a las Ganancias- Salidas No documentadas e Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las 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 Nº: 35.821-I sus acumulados 35.822-I, 35.823-I y 40.911-I "ENSARG S/ Recurso de apelación- - Impuesto a las Ganancias- Salidas No documentadas e Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias".

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 21/31, 80/89, 160/173 y 296/306 vta. Ensarg S.R.L interpone recursos de apelación en los términos del artículo 76 inc. b) de la Ley Nº 11.683 (t.o en 1998 y sus mod.) contra las resoluciones Nº 313/2011, 314/2011 y 315/2011, todas ellas de fecha 14 de diciembre de 2011 y dictadas por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P-D.G.I., mediante las cuales se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias por los ejercicios fiscales 2005 y 2006; el Impuesto a las Ganancias- Salidas No Documentadas por los períodos diciembre 2004, enero, abril a junio y noviembre 2005 y el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales diciembre 2004 a junio 2005; aplicándose en todas las resoluciones una multa conforme los artículos 46 y 47 inc. a), b) y d) de la citada ley. Asimismo, mediante la resolución N° 2/2014 la División Jurídica de la Dirección Regional Norte aplicó sanción en el y en el Impuesto a las Ganancias por el período 2007 y a su vez reencuadró la multa fijada en el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio 2006, conforme el artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario.

Expone que el fundamento de las resoluciones apeladas radica en la impugnación de las operaciones respaldadas por las facturas en concepto trabajos de ingeniería civil con la empresa Velicce S.A., las que de acuerdo a la investigación llevada a cabo son de carácter apócrifo. Señala que en febrero 2012 Ensarg S.R.L. dejo de ser una empresa en marcha. En este sentido, considera que el ajuste practicado por el Fisco Nacional es improcedente, toda vez que el mismo utiliza como indicios hechos y contestaciones de fecha muy posterior a las operaciones cuestionadas, tales como relevamientos de domicilios para justificar la falta de localización del proveedor.

Manifiesta que actuó de buena fe y que las facturas cumplen con todos los requisitos formales previstos en la normativa vigente, así como también fue autorizada su impresión por el ente fiscal; por lo que no le corresponde responder por los incumplimientos realizados por terceros. Informa que Velicce S.A. no se encontraba incluida en la base apoc a la fecha de las operaciones.

Concluye expresándose respecto de las multas apeladas en marras, sosteniendo su improcedencia en función de la inexistencia de la omisión que se le imputa.

Por los motivos expuestos solicita que se revoquen las resoluciones apeladas con expresa imposición de costas. Ofrece prueba informativa y pericial contable. Cita jurisprudencia. Deja planteada la reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 37/47, 95/105, 186/218 y 319/323 se presenta el Fisco Nacional contestando el traslado deducido en autos.

En primer lugar, explica que atento a la información recibida en la causa caratulada “Di Biase Luis Antonio S/ asociación ilícita” y en virtud de lo ordenado por el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 de Capital Federal, quien identificó a la empresa Velicce S.A, como una entidad presuntamente funcional de comprobantes falsos, por lo que se impugnó los gastos relacionados con dicho proveedor y los créditos fiscales computado en las declaraciones juradas.

Menciona que las cuestiones invocadas por la actora para sostener la realización de las operaciones por parte del proveedor cuestionado responden a meras verificaciones formales que de ninguna manera permitirían acreditar su real existencia, toda vez que durante la inspección como en esta instancia, la recurrente no aportó elementos con entidad suficiente para probar la realidad de las transacciones cuestionadas y la capacidad económica y técnica del supuesto proveedor. En este orden de ideas, resalta que no se le imputa al contribuyente la falta de cumplimiento de las normas formales de facturación, sino la intención que tuvo al tratar de hacer valer comprobantes- que si bien pueden ser formalmente correctos- no demuestran que las operaciones hayan sido efectivamente realizadas.

En cuanto a las multas aplicadas, manifiesta que la contribuyente actuó en pleno conocimiento de la conducta en que incurría y esta actitud subjetiva es lo que el derecho declara idóneo para acarrear responsabilidad, toda vez que la misma permite advertir una grave contradicción entre libros, registraciones y documentos respecto a los datos que surgen de las declaraciones juradas; derivando ello en una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Respecto a la multa aplicada conforme el artículo 45 de la ley de rito, señala que la misma se perfecciona al no tomar la sumariada los recaudos suficientes para el cumplimiento de la obligación, no resultando tampoco aplicable el instituto del error excusable.

Finalmente, en relación a los intereses resarcitorios aplicados menciona que la actora no planteo agravio alguno.

Por las razones expuestas, solicita que se rechace los recursos interpuestos por la recurrente, confirmando en todas sus partes las resoluciones recurridas, con expresa imposición de costas a la parte actora. Brinda los antecedentes administrativos. Se opone a la prueba ofrecida por la recurrente. Cita jurisprudencia y hace reserva del caso federal.

III.-Que a fs. 115, 225 y 330 la Secretaría General de Asuntos Impositivos procedió a acumular al expediente de referencia los que llevan los Nº 35.822-I, 35.823-I y 40.911-I de igual carátula dando cumplimiento a lo ordenado

en la sentencia del Tribunal en Pleno.

IV.- Que en el caso de marras, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 173 de la Ley de Procedimiento Tributario – Apertura a Prueba–, a fs. 127 se admite la prueba informativa y pericial contable ofrecida por la recurrente a fs. 29/29vta y 87 vta., 29vta/30 vta; 87 vta/88 vta, respectivamente; designándose como peritos a los Dres. Cristina Moralejo (propuesto por la actora) y el Dr. Carlos Alberto Loiut a propuesta del Fisco Nacional. Dichas pruebas se encuentran agregadas a fs. 271/272 y 241/256, respectivamente. En consecuencia, a fs. 280 se declara cerrado el período de instrucción.

Que mediante la PV-2022-18134812-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D"; poniéndose los autos a alegar en el IF-2022-21208510-APN-VOCXII#TFN, obrando en el IF-2022-26573627-APN-DTD#JGM el del Fisco Nacional, no haciendo la actora uso de su derecho. Finalmente, a través del IF-2022-46467377-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

V.- Que ello así, cabe establecer si las resoluciones apeladas referidas al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias, se ajustan o no a derecho, considerando los agravios -planteados por la recurrente-, respecto a las determinaciones de oficio practicadas y las pruebas ofrecidas.

Que en las presentes actuaciones y bajo la OI: N° 500.396 se realizaron tareas tendientes a verificar las operaciones efectuadas con el proveedor Velicce S.A. (y su antecesora Compañía Internacional de Transacciones S.A.), el cual atento a las irregularidades que presentaba fue declarado como apócrifo al igual que los comprobantes que emitieron, por lo que el ente fiscal impugnó en consecuencia los créditos fiscales computados en el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales diciembre 2004 a junio 2005 y los gastos deducidos en el Impuesto a las Ganancias por los ejercicios 2005 y 2006.

Que en este sentido, es importante resaltar que de las verificaciones realizadas durante la inspección dicha sociedad no pudo ser localizada en el domicilio fiscal y legal declarado (fs. 12/77 del Cuerpo Apoc Velicce S.A); así como tampoco lo fueron el director suplente, los accionistas y apoderados quienes manifestaron desconocer la firma (fs. 66/67, 72/73 y 114 Cuerpo Apoc Velicce S.A.). Por otra parte, la imprenta que figura en las facturas negó haber tenido relaciones comerciales con el proveedor en cuestión (fs. 78/106 del Cuerpo Apoc Velicce S.A). De los registros de las bases del ente fiscal surge que Velicce S.A. no poseía bienes registrables, ni cuentas bancarias. A su vez, declaró empleados en relación de dependencia en un solo período y en el resto no lo hizo. Se encuentra en la base apoc desde el 25 de abril de 2007 habiendo presentado pocas declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado, las cuales se encuentran impagas y no presentó las correspondientes al Impuesto a las Ganancias.

Que frente a esta circunstancia, la actora sostiene en su defensa que las facturas que instrumentan las operaciones cumplen con la normativa vigente y que ninguna norma impone a su cargo el deber de constatar el cumplimiento que el proveedor de a sus obligaciones fiscales.

Que por lo tanto, si bien es cierto lo manifestado por la recurrente al señalar que el proveedor cuestionado no se encontraba incluido en la Base Apoc al momento de la operación, ya que el mismo fue detectado como proveedor apócrifo el 22 de marzo de 2007 e incluido en la base apoc el 25 de abril del mismo año.(fs. 20 Cuerpo Consultas Bases Proveedor y fs. 272 de autos) dicho argumento debe ser rechazado en virtud de que esta circunstancia no implica que posean capacidad operativa para operar; es decir, la sola inclusión por sí misma no constituye el motivo del cuestionamiento de la validez de su facturación, sino que a ello se le debe agregar las restantes constataciones efectuadas por el personal fiscalizador. En consecuencia, no resulta suficiente el cumplimiento de

los recaudos formales sino que también es necesario la consumación del aspecto material referido a la existencia de las operaciones. (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c/ DGI”, del 21 de agosto de 2013).

Que cabe advertir que de los escritos recursivos interpuestos no surge de manera detallada la relación que la recurrente tenía con el proveedor impugnado, situación que lo perjudica al no ofrecer ni en esta instancia ni durante el proceso administrativo algún contrato o elemento que brinde mayores precisiones acerca de su relación comercial y de las transacciones realizadas entre ellos. En esta línea de pensamiento, no debemos dejar de mencionar que en la causa N° 1705/05 caratulada “Di Biase, Luis Antonio y otros sobre asociación ilícita” que tramita ante el Juzgado Nacional en lo Penal tributario N° 1 de Capital Federal, identificó a la sociedad Velicce S.A como una entidad presuntamente funcional a la generación de comprobantes falsos.

En este sentido, debe resaltarse que la recurrente no dio cumplimiento a los requerimientos cursados en instancia administrativa, por lo que la fiscalización se basó en los elementos aportados en la causa anteriormente mencionada.

Que de la prueba informativa aportada en esta instancia, la cual luce agregada a fs. 271/272 señala que la CUIT de Velicce S.A fue cancelada con fecha 11 de agosto de 2012 y se encuentra en la base apoc desde el 25 de abril de 2007; mientras que el informe efectuado por los peritos contadores (fs. 241/256) se desprende que la recurrente abonó las operaciones impugnadas mediante cheques propios, visualizándose el débito correspondiente en los extractos bancarios; existiendo a su vez una concordancia entre lo registrado en su contabilidad y libros de IVA Compras con las facturas de compra. Sin perjuicio de ello, cabe resaltar que dicha prueba no logra modificar la postura fiscal, puesto que ésta información ya se encuentra detallada en los antecedentes administrativos y fue analizada por el Fisco Nacional a la hora de dictar las resoluciones apeladas.

Por consiguiente, a partir del análisis de la prueba colectada, cabe concluir que la actora no aportó elementos de convicción que permitan descalificar las objeciones realizadas por el Fisco Nacional con relación al proveedor impugnado, en particular respecto a la falta de capacidad económica y operativa constatada. Tampoco acercó a la causa, en forma subsidiaria, documentación y/o evidencias que llevaran a demostrar que los servicios fueron efectivamente prestados. Por lo que, cabe concluir que Velicce S.A. no resultaba hábil para ser generadora de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado en manos de ENSARG S.R.L, así como tampoco los gastos deducidos en las declaraciones juradas de Impuesto a las Ganancias son correctos, toda vez que no se demostró que los mismos no fueron utilizados para mantener, obtener y conservar utilidades gravadas.

En virtud de lo expuesto, corresponde confirmar el criterio fiscal adoptado, respecto de los citados gravámenes, con costas.

VI.- Que a continuación debe tratarse el ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas.

Que el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias establece que “cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo”; mientras que el art. 38 de dicha ley dispone que "no se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, b) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos -por su monto, etc,- no llegan a ser ganancias

gravables en manos del beneficiario".

Que con relación a la jurisprudencia, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver la causa "Red Hotelera Iberoamericana" del 26/8/2003 señaló: "*18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.*

19) Que lo aseverado se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 254:362; 256:277) o, dicho en otras palabras, 'las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación' (Fallos: 243:204 y su cita, entre otros).

20) Que, en ese mismo sentido, debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la ley 11.683 (artículos 1 y 2 en el t.o. 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica.

21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta -en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las "salidas no documentadas" ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente).

23) Que, por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos: 323:3376 lleva a descartar que el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria…"

Que en igual sentido se pronunció dicho Tribunal con fecha 27 de septiembre de 2011 in re "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI" donde al remitirse al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, sostuvo en su parte pertinente que "....ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado)....", reiterando dicho criterio en la causa "Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. - TF 20958-I c/ DGI" de fecha 31 de julio de 2012.

Que a tenor de lo apuntado corresponde valorar los elementos de prueba colectados durante la fiscalización y ante esta instancia, debiendo evaluarse si se ha logrado la efectiva individualización de los beneficiarios.

Que en el caso de marras, la recurrente efectuó el pago por los supuestos servicios prestados por Velicce S.A por medio de cheques, sin embargo teniendo en cuenta que la actora no pudo corroborar en forma fehaciente que el

proveedor apoc haya percibido efectivamente las sumas que dice así como tampoco mostró pruebas acerca de la existencia de dichas operaciones, por lo que en el caso de marras, se verifica el presupuesto que hace a la aplicación del impuesto previsto en el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias, correspondiendo en consecuencia confirmar dicho ajuste, con costas.

VII.- Que cabe referirse a las multas aplicadas en las resoluciones N° 313/2011; 314/2011 y 315/2011conforme los artículos 46 y 47 inc. a), b) y d) de la Ley de Procedimiento Tributario.

Que el artículo 46 dispone que “el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco Nacional, será reprimido con una multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”.

Que en el caso de autos. el aspecto objetivo de la norma queda configurado toda vez que la actora computó en sus declaraciones juradas créditos fiscales improcedentes y dedujo gastos en sus declaraciones juradas en el Impuesto a las Ganancias que luego no supo justificar, informando en consecuencia menos impuesto y generando de esta manera un perjuicio fiscal al Fisco Nacional.

Que respecto al elemento subjetivo de la multa, se ha interpretado que para su configuración se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. En consecuencia, no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal, sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, "Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)", Expte. 26.495/06, sentencia del 11/03/08).

Que por lo tanto, tal como se detalla en el considerando V, la recurrente realizó operaciones con un supuesto proveedor, generando facturación apócrifa, intentando luego volcar las registraciones al circuito formal; provocando así un aumento en los gastos de sus declaraciones juradas, disminuyéndose en consecuencia su carga impositiva. En efecto, corresponde tener por configurado el aspecto subjetivo que requiere la norma.

Que asimismo, ha quedado demostrado que la actora incorporó en la contabilidad fiscal comprobantes con dos tipos de vicios; recaen sobre operaciones de compras-gastos inexistentes y además no se ha podido establecer, quiénes han sido los verdaderos destinatarios de las erogaciones correspondientes a los servicios que se cancelan.

Ese único accionar, calificado como maniobra en contra del Fisco Nacional, generó dos impactos perfectamente diferenciados, pero con idéntico resultado -menor impuesto a favor del Fisco-.

Si bien pueden existir supuestos en que se consagre el uno sin el otro lo real es que la erogación se realizó en favor de quien emitió el comprobante. Entonces la erogación es la consecuencia de un comprobante sin motivación, tanto desde el punto de vista de la naturaleza del gasto como del perceptor del pago. No hay un segundo comportamiento independiente que haga nacer el gravamen del artículo 37, es un desprendimiento de la única operación plasmada en el comprobante viciado, que se concreta en un momento posterior -con el pago- pero el origen es uno solo. El único comprobante incorporado en la determinación del Impuesto a las Ganancias que pretende sustentar una operación inexistente y mediante el cual se reconozca un beneficiario también inexistente es el que resulta motivo de impugnación.

Por ello entiendo que cuando se intenta relacionar este hecho con los encuadres realizados por el juez administrativo a los efectos de aplicar la multa sobre salidas no documentadas, no cabe ninguna duda que las

declaraciones juradas inexactas y engañosas u ocultaciones maliciosas, necesarias para tipificar la conducta están concretadas con la incorporación de comprobantes en la determinación del gravamen ajenos a la realidad, en cuanto a su motivación y a su beneficiario. En base a lo expuesto considero que las declaraciones juradas para el pago del impuesto especial del artículo 37, son sólo un requisito formal ajeno a la conducta que se está evaluando a los efectos de la aplicación de sanciones.

Por otra parte, en lo que respecta a las presunciones establecidas en el artículo 47 debe destacarse que las mismas admiten prueba en contrario y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador. El art. 47 de la citada ley consagra que “Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes

correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11, b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.” y d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.

De lo dicho en el párrafo precedente, se desprende que la prueba informativa resultó meramente dilatoria e inconducente ya que se trató de pedidos de informes a la AFIP, cuando dicha información se encontraba en los antecedentes administrativos. Asimismo, debe señalarse que la prueba utilizada en instancia administrativa fue la aportada en la causa el N° 1705/05 caratulada “Di Biase, Luis Antonio y otros sobre asociación ilícita” que tramita ante el Juzgado Nacional en lo Penal tributario N° 1 de Capital Federal. Por lo tanto en este sentido, se verifica que la actora no acompañó los elementos probatorios suficientes que permitan acceder al convencimiento de que la misma ha procedido conforme a derecho, sino que, por el contrario, las irregularidades pueden considerarse como maniobras tendientes a ocultar al Fisco Nacional la verdadera magnitud de la operatoria comercial que lleva a cabo.

Según lo expresado y atento que concurren los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configure la tipificación aplicada, voto por confirmar las multas aplicadas en las resoluciones apeladas.

VIII.- Que resta referirse a las sanciones aplicadas en la resolución N° 2/2014 conforme lo establecido en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus mod).

Que en primer lugar , no resulta ocioso advertir que la previsión legal contenida en el artículo 13 de la citada ley señala que "la declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad."

Que por su parte, el artículo 45 de la ley de rito dispone que: “El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas será sancionado con una multa

del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, ... siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable...", es decir que se requiere de la concurrencia de dos elementos para su configuración: a) la omisión de pago del impuesto, b) mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o la inexactitud de las mismas.

Que, en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297 "Parafina del Plata S.A." 02/09/1968).

Que, en el caso, tal como se menciona a fs. 319 vta., no se discute que el contribuyente conformó el ajuste fiscal y presentó las declaraciones juradas rectificativas (elemento objetivo), quedando de este modo comprometida su responsabilidad por la inexactitud de sus declaraciones, en la medida en que la conformidad otorgada implica reconocer que las declaraciones juradas primitivas no se correspondían con la realidad impositiva (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal Sala III, Expte. N°. 36595/2012 "Parras y Gamero Juan (TF 34197-I) C/DGI", del 13/02/2013; N° 28216/2013, "Transportes Trans Sur SRL (TF 27198-I) c/ DGI", del 29/11/2013 y N° 65666/2015, "Perales Aguiar SA TF 39601-I c/ DGI", del 8/11/2016.)

Que conforme lo ha sostenido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en numerosas oportunidades "si bien la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, es de carácter prevalentemente objetivo -por lo cual, en principio, bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada-, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas" (CNACF, Sala IV, "Club Atlético Rosario Central" del 23/05/2006). En este sentido se pronunció la CSJN, señalando que, si bien se ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad rige en el campo del derecho represivo tributario, "...el apelante ni siquiera ha alegado tal como lo exige la doctrina reseñada que, a pesar de haber actuado con la debida inteligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta" (CSJN "Wortman, Jorge Alberto y otros" del 08/06/1999).

Que no se advierte en autos la configuración de un error excusable, es decir, la existencia de una causal exculpatoria válida que permita al contribuyente eximirse de la responsabilidad endilgada. En efecto, queda configurado el elemento subjetivo de la sanción al requerir la existencia de un accionar culposo y habiendo obrado la recurrente de manera negligente.

Que en virtud de lo expuesto, voto por confirmar las multas apeladas en autos.

IX.- Que finalmente, respecto a los intereses resarcitorios reclamados, debe resaltarse que éstos se ajustan a lo dispuesto en el art. 37 de la ley de rito fiscal, por lo que debido a que la recurrente no formuló agravios sobre los mismos, corresponde su confirmación.

X.- Que en virtud de los argumentos desarrollados en los considerandos V a IX, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra Gómez dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere a la solución propuesta por el Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1º) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2º) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 27.322 (Pesos veintisiete mil trescientos veintidós) por el patrocinio letrado y $ 10.929 (Pesos diez mil novecientos veintinueve) por la representación procesal los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por los profesionales intervinientes en autos en las dos primeras etapas en conformidad con las pautas establecidas en la Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

3°) Regular los honorarios del Dr. Carlos Loiut, por su actuación como perito contador designada a propuesta del Fisco Nacional en la suma de $ 11.177 (Pesos once mil ciento setenta y siete), los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por el mismo en las etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

4°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de UMA $ 15.502 (Pesos quince mil quinientos dos) equivalente a 2,08 (dos con 8/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 38.756 (Pesos treinta y ocho mil setecientos cincuenta y seis) equivalente a 5,21 (cinco con 21/100) – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, Art. 11 inc c) de la Ley N° 27.541 y modif. y la Acordada N° 4/22 (11/03/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos al Organismo Fiscal y archívese. –

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.16 14:05:08 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.16 16:23:22 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.16 16:38:37 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.16 16:38:38 -03:00