República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-101466924-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 30 de Agosto de 2023

Referencia: Sentencia - EX-2022-82527565- -APN-SGAI#TFN "QUICKFOOD S.A." VOC. XII

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana 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 EX-2022-82527565- -APN-SGAI#TFN, caratulado “QUICKFOOD S.A. s/ recurso de apelación”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que en el RE-2022-82526257-APN-SGAI#TFN el Sr. Gustavo Grinberg, en representación de Quickfood S.A., interpone recurso de apelación en los términos del art. 76 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998. y mod.) contra la resolución Nº 57/2022 del 23 de mayo de 2022 dictada por la Jefa (Int.) de la División Jurídica del Departamento Legal, Grandes Contribuyentes Nacionales dependiente de la Dirección de Operaciones de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la D.G.I- A.F.I.P a través de la cual se aplicó una multa de $ 326.081,93 equivalente a un tercio de los dos tantos del monto evadido en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 08/2014, 03/2015, 12/2015, 02/2016, 07/2016 y 03/2017, atento a lo dispuesto en los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) y 49 de la citada ley.

Expone que como consecuencia de la O.I N° 1.629.645 iniciada sobre las operaciones realizadas con los proveedores Rio Hondo Maderas S.R.L, Al Khalifa S.R.L, Almapor S.R.L y Temujín S.R.L, caracterizados como apócrifos, conformó el ajuste fiscal propuesto por el Fisco Nacional en la prevista, presentando las declaraciones juradas rectificativas correspondientes y cancelando el importe reclamado junto con sus accesorios. Asimismo, respaldándose en las obligaciones principales regularizadas solicitó la condonación de la multa en los términos del 2° párrafo del artículo 7 de la ley 27.653 y artículo 57 de la Resolución General N° 5101/2021, hecho que fue rechazado por el organismo fiscal al no cumplir con el régimen informativo dispuesto por los artículos 59 de la RG N° 4816/2020 y 48 de la RG N° 5101/2021.

Sin perjuicio de ello opone la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para aplicar sanciones respecto de los períodos fiscales 08/2014, 03/2015, 10/2015 (sic), 12/2015, 02/2016 y 07/2016, conforme lo establecido en los artículos 56 y 58 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones).

En subsidio manifiesta que no corresponde el encuadre del artículo 47 inc. a) b) y c) de la Ley de Procedimiento Tributario. Sostiene la falta de atribución subjetiva; señala que las infracciones tributarias constituyen contravenciones penales tanto por la estructura de la infracción como por la naturaleza de la misma.

Por dichos motivos, solicita que se dicte sentencia revocando la resolución apelada, con costas, peticionando de manera subsidiaria el reencuadre de la multa en los términos del artículo 45 de la citada ley, con costas. Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable. Hace reserva del caso federal.

II.- Que en el IF-2022-106974593-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado deducido en autos.

Señala que para acceder a la condonación dispuesta por el citado art.12, párrafo cuarto, de la ley 27.541 y modificaciones, los sujetos que hubieran cancelado sus obligaciones con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.653, debían

concretar -de corresponder- la “repatriación” de acuerdo a lo previsto por el art. 8° pues, de lo contrario, el responsable se encontraría excluido del régimen. En efecto explica que la falta de cumplimiento de la situación fáctica tenida en cuenta por el legislador en el mencionado artículo, es decir, la existencia de bienes en el exterior que no se repatrien es considerada una causal para privar al sujeto del goce de sus beneficios, ya sea para el acceso al régimen de regularización como para la condonación de sanciones e intereses, previstos por el art. 12 de la citada ley.

Que en virtud de ello, considerando que la recurrente no es un sujeto MI Pyme, encontrándose caracterizada como “grandes empresas” y toda vez que no dio cumplimiento al régimen informativo dispuesto por el artículo 59 de la Resolución General 4816/2020 como tampoco al dispuesto en el artículo 48 de la R.G. 5101/2021, entiende improcedente el beneficio de condonación de multas previsto en la ley 27541, modificada y ampliada por las leyes 27.562 y 27.653.

En subsidio y en contraposición a los dichos de la recurrente destaca que las operaciones impugnadas por la fiscalización actuante y las declaraciones efectuadas, en consecuencia, por la responsable, revelan la existencia de una maniobra defraudatoria para perjudicar al Fisco Nacional, teniendo por acreditado el elemento subjetivo del tipo previsto en el artículo 46 de la ley de rito, en base a las presunciones legales de dolo que refiere el articulo 47, incs. a), b) y c) de dicho cuerpo legal, esto es, la intención dolosa de la sumariada, quien, por otra parte, no ha aportado elementos probatorios procedentes a fin de desvirtuarla, pese a contar con amplias posibilidades de hacerlo. En efecto, solicita que se confirme la resolución apelada en autos, con expresa imposición de costas. Se opone a la prueba ofrecida, aporta antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal.

III.- Que previo a todo trámite, el 12/12/2022 mediante la PV-2022-133342465-APN-VOCXII#TFN esta Vocalía Instructora intimó a la actora para que informe – y acompañe- si presentó la declaración jurada informativa que prevé el art. 59 de la RG N° 4816/2020, a los efectos de dilucidar lo establecido por el art. 8 de la ley 27.541 (receptado ley N° 27.653) respecto de la repatriación de bienes.

Que el 26/12/2022 a través del IF-2022-137055087-APN-DTD#JGM la recurrente manifiesta que no le corresponde presentar la declaración jurada informativa prevista en el art. 59 de la RG N° 4816/2020, ante lo cual, por medio de la PV-2022-140246212-APN-VOCXII#TFN se corrió traslado al Fisco Nacional, quien respondió en el IF-2023-17804807-APN-DTD#JGM indicando que tuvo acceso a la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2021, y del análisis de la misma surge que la responsable posee una cuenta bancaria en el exterior en el JP MORGAN CHASE BANK, siendo el número de cuenta 5026805202 y el saldo al 31 de diciembre de 2021 de $ 192.473.170,77. Asimismo menciona que MFG HOLDING (CUIT N° 30-71630616-6) es la sociedad controlante de la contribuyente, y que no surgen del padrón datos de presentaciones de declaraciones juradas de la misma.

En virtud de lo expuesto, toda vez que la contribuyente no presentó la declaración jurada informativa del artículo 59 de la Resolución General AFIP N° 4816/2020 considera improcedente el beneficio de condonación de multas previsto en la ley 27541, modificada y ampliada por las leyes 27.562 y 27.653.

Que con fecha 24/02/2023 a través de la PV-2023-20340082-APN-VOCXII#TFN se dio traslado a la actora de lo manifestado por el Fisco Nacional, el cual es contestado en el IF-2023-27554270-APN-DTD#JGM informando que posee una cuenta bancaria en el JPMORGAN CHASE NEW YORK- bajo el número 400915561 en donde ingresan las divisas por el cobro de operaciones de exportación. Expone que por norma del Banco Central de la República Argentina, la empresa liquida dichas divisas dentro de los 5 días hábiles de recibidas, por lo que al 31/12/2021 se registraron USD 1.108.757 equivalentes a $113.669.767, 64 (TC $102.52) y que éstas divisas se debitaron de la cuenta bajo análisis, quedando como colocaciones interbancarias overnight al cierre del ejercicio 2021 un saldo de USD 1,20 equivalente a $ 123,02. En este sentido, considera que se produjo la repatriación de los depósitos en moneda extranjera conforme las normas establecidas en la liquidación de divisas. A los fines de argumentar sus dichos acompaña resumen de cuenta del banco en el exterior en donde surge el saldo al 31/12/2021, anexo con la composición de las operaciones que generaron divisas y su liquidación durante el mes de enero 2022 y resumen de cuenta del banco local –Banco Patagonia Cuenta Corriente N° 329-109996469-000- correspondiente a enero 2022, en donde figura la liquidación e ingreso de dinero en PESOS por las operaciones indicadas en el punto anterior.

Que el 22/03/2023 esta Instrucción por medio de la PV-2023-31666044-APN-VOCXII#TFN corrió traslado al Fisco Nacional de lo manifestado por la recurrente, quien contestó en el IF-2023-34647174-APN-DTD#JGM reiterando lo mencionado anteriormente.

Finalmente con fecha 13/04/2023 la recurrente destaca que solicitó el beneficio del 3er párrafo del art. 12 de la ley 27.541 sancionada en diciembre 2019 – condonación de la multa de pleno derecho- al entender que cumplía con los requisitos normados toda vez que las obligaciones principales no se encuentran incluidas en la moratoria y fueron abonadas el

20/12/2018, es decir con anterioridad a la sanción del mencionado régimen. (RE-2023-40464327-APN-DTD#JGM).
IV.- Que a los fines de continuar con el trámite del expediente por medio de la PV-2023-63474100-APN-VOCXII#TFN pto. 1) esta Vocalía no hizo lugar a la prueba ofrecida por la recurrente en su escrito recursivo toda vez que la misma resulta dilatoria. En este orden de ideas se resalta que con la prueba citada se trata de justificar la veracidad de las operaciones consideradas apócrifas, sin embargo el ajuste fiscal propuesto en la prevista fue conformado en dicha oportunidad por la recurrente.
V.- Que ello así, en el punto 2º) de la PV-2023-63474100-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D".
VI.- Que en primer lugar por una cuestión de procedencia, corresponde establecer si aplica el beneficio de condonación para la multa apelada en autos correspondiente al Impuesto al Valor Agregado.
Que el régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras para MiPyMEs previsto en el Capítulo 1 del Título IV de la ley 27.541 contempla los beneficios asociados al acogimiento que se realice por alguno de los conceptos allí incluidos o que lo adeudado ya hubiera sido cancelado con anterioridad a la vigencia de la mencionada norma.
Que el artículo 12 de la citada ley dispone que el beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 30 de noviembre de 2019 (ampliado al 31/7/2020 por ley 27.562), quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.541 (posteriormente ley 27.562) y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha. (diciembre 2019 o agosto 2020, respectivamente).
Que aquí corresponde detenerse para hacer algunas observaciones sobre el caso de autos. La ley 27.541, creó el régimen de solidaridad social y reactivación productiva que, por su amplia trascendencia temática, se podría decir que se trató de una ley ómnibus. Los primeros tres títulos fueron reservados para: I. Emergencia Publica; II. Sostenibilidad de la Deuda Pública y III. Sistema energético. A partir del título V, se abarcaron entre otros, los derechos de exportación; emergencia sanitaria, reservas de libre disponibilidad y modificación de la Ley de Administración Financiera.
Ahora bien, en lo que es de interés en el presente, el Título IV versa sobre la materia tributaria, habiéndoselo denominado Obligaciones Tributarias y consta de 10 Capítulos. Al primero de ellos –Capítulo I- que incluye los artículos 8 a 17 se lo tituló Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras para MiPyMEs.
En su redacción original el artículo 8° contemplaba -en su parte pertinente- el siguiente texto:"Los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que encuadren y se encuentren inscriptos como Micro, Pequeñas o Medianas Empresas, según los términos del artículo 2° de la ley 24.467 y sus modificatorias y demás normas complementarias, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 30 de noviembre de 2019 inclusive, o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen por el presente Capítulo. A tal fin, deberán acreditar su inscripción con el Certificado MiPyME, vigente al momento de presentación al régimen que se aprueba por la presente ley, conforme lo establecido por la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del actual Ministerio de Desarrollo Productivo. Podrán acogerse al mismo régimen las entidades civiles sin fines de lucro.
Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las deudas originadas en: ……..
a. Cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo y los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales.
Los artículos siguientes versan: 1) artículo 9°: Incluye en forma explícita las deudas que se encuentren en discusión administrativa o judicial y fija las condiciones para el acogimiento.; 2) artículo 10°, se ocupa de las denuncias penales y de la prescripción vinculada a ellas, resultando relevante en este punto la condición de pago de las obligaciones sustanciales.
A su vez el artículo 11° se refiere a las exenciones y condonaciones, su alcance y medida. Entre las condiciones exige el cumplimiento del pago de acuerdo al artículo 10.
El artículo 13 complementa lo dispuesto en el artículo 11 definiendo las distintas formas de cancelación a través de pago contado, compensaciones y/o plan de pagos.
En ese marco el artículo 12 estando bajo el paraguas del Título IV – Capítulo I que como ya se dijo se lo tituló Regularización ….para MiPyMEs, trata sobre multas e intereses correspondientes a obligaciones ya abonadas con anterioridad a la sanción de la ley 27.541. No existe ningún indicio ni razonable interpretación que el artículo 12 haya

cambiado el sentido del título del capítulo I al que pertenece, ni del artículo 8° que ratifica que el acogimiento se refiere también al régimen de condonación de multas, intereses y demás sanciones que se establecen en el capítulo. Y si bien no hay acogimiento expreso en el caso de la condonación de pleno derecho, no ha estado en discusión que ese artículo 12 requiere que se cumpla la condición de MiPyME para su goce. Una interpretación en contrario alteraría el espíritu del legislador y discriminaría frente a aquellos que pagan lo adeudado en los términos que exige el régimen (acogimiento según los arts. 11 y 13), quienes deben demostrar su calidad de MiPyME.

Tampoco cabría la posibilidad de entender que las exclusiones que contempla el artículo 8° no son aplicables al artículo 12, porque a modo de ejemplo llegaríamos a la conclusión de que las deudas de obras sociales no se incluyen en el régimen de regularización, pero se condonan los intereses y multas. En una lectura armónica y concordante al momento de desmenuzar la redacción del artículo 12° entiendo que debe hacerse el análisis dentro de un respetable marco de cada una de las exclusiones que prevé el Capítulo I de regularización, ya se trate de las incluidas en el artículo 8° (ínsitas en el alcance del régimen) o en el artículo 16° -anexas o colaterales, utilizadas en forma transversal en la mayoría de los regímenes que otorgan beneficios-.

Posteriormente se extendió el alcance de la ley 27.541 mediante su similar N° 27.562, y entre los destacados, se eliminó la condición de MiPyMEs a cambio de exigencias referidas a la eventual tenencia de bienes en el exterior. Todo ello se materializó modificando la titulación del Capítulo I - Regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduanera- y la redacción del artículo 8°, destacándose en lo pertinente su segundo y tercer párrafo referido a las exclusiones en esta nueva versión de regularización. Su contenido es el siguiente: “se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las deudas originadas en cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo, los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales y a los siguientes sujetos:

Personas humanas o jurídicas que, no revistiendo la condición de: i) MiPymes, ii) entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias inscriptas como fundaciones, asociaciones civiles, simples asociaciones y entidades con reconocimiento municipal y que, con domicilio propio y de sus directivos fijado en territorio nacional, no persigan fines de lucro en forma directa o indirecta y desarrollen programas de promoción y protección de derechos o actividades de ayuda social directa, y iii) personas humanas y sucesiones indivisas que sean consideradas pequeños contribuyentes en los términos que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, posean activos financieros situados en el exterior, excepto que se verifique la repatriación de al menos el treinta por ciento (30%) del producido de su realización, directa o indirecta, dentro de los sesenta (60) días desde la adhesión al presente régimen, en los términos y condiciones que determine la reglamentación.

Para el caso de personas jurídicas, la condición de repatriación será de aplicación para sus socios y accionistas, directos e indirectos, que posean un porcentaje no inferior al treinta por ciento (30%) del capital social de las mismas. Quedan incluidos en estas disposiciones quienes revistan la calidad de uniones transitorias, agrupamientos de colaboración, consorcios de cooperación, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, incluidos fideicomisos.”

De lo expuesto se puede apreciar que el legislador en el mismo párrafo unificó las exclusiones, abarcando tanto las objetivas –deudas referidas a riesgos de trabajo y obras sociales- como las subjetivas o mixtas. Respecto del alcance de estas últimas se refiere a personas humanas o jurídicas que posean activos en el exterior, supuesto que no se aplica si se repatrían en forma parcial o total los activos financieros situados en el extranjero. La exclusión tampoco es aplicable a Mipymes, entidades sin fines de lucro y otras.

No cabe ninguna duda que la redacción le otorga el mismo rango de exclusión a las deudas objetivas, subjetivas o mixtas, por ende las mismas tienen tanta o más trascendencia que las contenidas en el artículo 16, atento que las del artículo 8° hacen al alcance del régimen mientras que las del artículo 16 se prevén subjetivamente por determinadas razones, entre otras penales, ajenas prima-facie- a la definición del régimen de regularización por tratarse de una razón adyacente y ajena al corazón de la definición.

En consecuencia, así como dijimos que para la ley 27.541, no resultaba razonable ni factible escindir el artículo 12° del artículo 8° porque las condonaciones sobre deudas objetivas (p.ej. obras sociales) implicaría no incluir las deudas por dichos conceptos pero sí condonar sus intereses o multas vinculadas; con la ley 27562, lo único que se hizo es agregar en el mismo artículo 8° una nueva condición para acceder al régimen, no resultando posible en esta nueva instancia sostener que una parte del mismo artículo 8° queda desprendida del artículo 12 y otra parte no, como así tampoco argumentar que eventualmente debió haber formado parte del artículo 16.

Por ende, no abrigo dudas de la dependencia del artículo 12 al capítulo al que pertenece y al régimen en su conjunto, caso

contrario el legislador estaría regulando una situación excepcional fuera de contexto (art. 12) entre dos artículos que regulan un mismo aspecto (artículos 11 y 13).
Al mismo tiempo considero que no resulta aplicable el antecedente TELCOM VENTURES DE ARGENTINA S.A. (sentencia Tribunal Fiscal de la Nación- Sala "D", de fecha 25/11/2020) que tramitó ante esta Vocalía por dos cuestiones. En primer lugar, porque en el caso de autos, durante su etapa de instrucción el Fisco Nacional puso en conocimiento de este Tribunal la existencia de bienes en el exterior (hecho que no había ocurrido en TELCOM no permitiendo en esa oportunidad hacer una interpretación del art. 12) y agregó en segundo término que "no surge que la actora (Quickfood S.A) haya presentado el Régimen Informativo previsto en el art. 59 de la RG 4816/20". En el caso de marras, la recurrente se limitó únicamente a hacer hincapié en la condonación de pleno derecho conforme art. 12, 4° párrafo de la ley 27.562, alegando que no exige repatriación alguna de bienes, pero sin negar su existencia en el exterior.
Que en virtud de lo expuesto cabe señalar que en el plano fáctico la empresa en primer término planteó una condonación de pleno derecho basada en el artículo 12 de la ley 27.541, restablecido por las leyes 27.562 y 27.653, no existiendo a su entender obligación de "repatriación".
Posteriormente manifiesta que sí procedió a la "repatriación", aunque lo hace con un formato particular, tal como se describió en el Considerando III, fuera de las normas reglamentarias.
Entonces, habiéndose descartado, para quien suscribe, la aplicación del artículo 12 para los sujetos que no encuadran en la definición de Mipyme, excepto que demuestren la "repatriación" -en caso de corresponder-, cabe preguntarse si constituye una cuestión formal la falta de presentación de la declaración jurada informativa y demás requisitos exigidos por la ley y su reglamentación. Para ello corresponde analizar la normativa aplicable.
Que el artículo 59 de la Resolución General N° 4816/2020, texto sustituido por el artículo 1° de la Resolución General N° 4910/2021 preve que se debe "...proceder a informar, con carácter de declaración jurada, los socios, accionistas y/o similares, titulares de por lo menos el TREINTA POR CIENTO (30%) del capital social y/o similar, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, a través del servicio denominado "Régimen de Información – Ley N° 27.562" disponible en el sitio "web" institucional (http://www.afip.gob.ar).
Adicionalmente, los sujetos alcanzados por el requisito de repatriación dispuesto por el artículo 8° de la ley 27.541 y sus modificaciones deberán informar con carácter de declaración jurada, el monto total de los activos financieros situados en el exterior que posean a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.562.
A esos fines, los contribuyentes que efectúen la adhesión deberán adjuntar en formato ".pdf", un informe especial extendido por contador público independiente matriculado encuadrado en las disposiciones contempladas por el Capítulo V de la Resolución Técnica (FACPCE) Nº 37, encargo de aseguramiento razonable, con su firma certificada por el consejo profesional o colegio que rija la matrícula, quien se expedirá respecto de la razonabilidad, existencia y legitimidad de los activos financieros situados en el exterior.
La información mencionada en este artículo deberá suministrarse hasta el 17 de febrero de 2021, inclusive."
Lo transcripto se complementa con un Anexo II, el cual trata el cumplimiento de las normas del artículo 8° de la ley en cuanto se refiere a "repatriación".
La norma reglamentaria dictada en orden a las facultades que le otorgaran al Organismo Fiscal las leyes 27.562 y 27.541 resulta por demás clara y contundente respecto al requisito de informar: a) nómina de accionistas, socios, y titulares que posean más del 30% de participación, estando ello ligado directamente con el requisito legal de repatriar por parte de quien pretende gozar de los beneficios impositivos que surgen del régimen, como así también de los sujetos antes mencionados. Su incumplimiento priva al organismo fiscal de poder verificar el cumplimiento de repatriación del 30%, en caso de corresponder; b) montos de los activos financieros situados en el exterior, ello nuevamente resulta imprescindible para determinar el 30% que como mínimo deben repatriar. Sin el cumplimento de ambas exigencias, el ente fiscal queda huérfano de información a fin de verificar la efectiva y adecuada "repatriación/es". Como se puede apreciar no es un tema formal sino esencial para cumplir y controlar las condiciones del artículo 8°.
La importancia de ambos requisitos queda en manos de los profesionales en ciencias económicas, los cuales deben producir una certificación respecto de la razonabilidad, existencia y legitimidad de los bienes situados en el exterior, tanto del contribuyente como de sus accionistas o socios.
Allí se fijó una fecha, que con la sanción de la ley 27.653 y para los acogimientos en dicho marco, se trasladó al año 2022, a los 30 días después de producida la "repatriación".
Ya en el ámbito de esta última ley, que es en el marco que está solicitada la condonación por parte de QUICKFOOD, se prevé en el artículo 48 de la reglamentación -RG 5101/2021- que serán aplicables las pautas fijadas en el artículo 59 de la

resolución 4816/2020 antes mencionada con el siguiente alcance:
“T - ACTIVOS FINANCIEROS EN EL EXTERIOR. DECLARACIÓN JURADA INFORMATIVA
ARTÍCULO 48.- La obligación de repatriación del producido de los activos financieros situados en el exterior dispuesta por el artículo 8° de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones, correspondiente a los contribuyentes y responsables que adhirieron al régimen de regularización en los términos de la Resolución General Nº 4.816 y sus modificatorias, mediante compensación, pago al contado y/o plan de facilidades de pago -incluso respecto de los sujetos alcanzados por el beneficio de condonación de intereses, multas y demás sanciones en los términos previstos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 12 de la citada ley deberá cumplirse dentro de los SESENTA (60) días corridos contados a partir del día en que finalice el plazo fijado para el acogimiento al presente régimen. El resaltado me pertenece.
Los contribuyentes y responsables que no hubieran presentado la información a que se refiere el artículo 59 de la Resolución General N° 4.816 y sus modificatorias, dentro del plazo allí indicado, deberán hacerlo hasta los TREINTA (30) días corridos posteriores a la fecha límite fijada para repatriar el producido de los activos financieros situados en el exterior conforme a lo establecido en el párrafo anterior.
Respecto de los contribuyentes y responsables que adhieran al régimen de regularización de acuerdo con lo dispuesto por los Capítulos II y III del Título II de la Ley Nº 27.653 -incluso para quienes se encuentren alcanzados por los beneficios previstos en los párrafos cuarto y quinto del inciso e) del artículo 6° de dicha ley-, resultarán de aplicación las condiciones y los requisitos previstos en los artículos 8° y 59 de la Resolución General N° 4.816 y sus modificatorias, así como en el Anexo II de dicha norma, con las siguientes excepciones y/o consideraciones:
a) La existencia y el valor de los activos financieros situados en el exterior se deberán considerar a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.653.
b) La repatriación del producido de los activos financieros situados en el exterior deberá cumplirse dentro de los SESENTA (60) días corridos contados a partir del día en que finalice el plazo fijado para el acogimiento al presente régimen.
c) Las inversiones previstas en el inciso b) del artículo 8° de la Resolución General N° 4.816 y sus modificatorias, deberán mantenerse -en todos los casos- bajo la titularidad del contribuyente durante un período de VEINTICUATRO (24) meses, contado desde la entrada en vigencia de la Ley N° 27.653.
d) El vencimiento para el suministro de la información a que se refiere el artículo 59 de la Resolución General N° 4.816 y sus modificatorias, operará a los TREINTA (30) días corridos contados a partir de la fecha límite fijada para repatriar el producido de los activos financieros situados en el exterior, de acuerdo con lo establecido en el inciso b) precedente.”
De su lectura, no quedan dudas de la ratificación de los términos de la RG 4816/2020 - art. 59 y su anexo-, sino que además en forma expresa ratifica que los sujetos que quieran hacer valer el artículo 12 de la ley 27.541 y modificatorias deben ajustarse a la “repatriación” en los términos de la ley y su reglamentación.
En síntesis, el cumplimento de la presentación de la declaración jurada -art.59- y demás requisitos, conlleva la verificación de: a) la totalidad de los sujetos obligados a repatriar a través de las participaciones que se informen, b) los montos de los bienes situados en el exterior que servirán de base para determinar los montos a repatriar en al menos un 30%, c) formato en que se efectúa la transferencia de fondos, d) el informe con intervención de un profesional independiente que dictamine sobre la razonabilidad, existencia y legitimidad de los bienes en el exterior, e) el destino que exige el artículo 8° de la ley, para los fondos repatriados y el cumplimiento de plazos para su mantenimiento, en caso de corresponder. Como se puede observar, todas ellas constituyen condiciones fundamentales para controlar el cumplimiento de un régimen de excepción, que contempla la figura de la condonación. Por todo lo expuesto no resulta aceptable que el incumplimiento de la normativa legal y reglamentaria, se refiera únicamente a una cuestión formal, como pretende sostener la recurrente.
En consecuencia, no corresponde la condonación de la multa que se solicita en el presente expediente.
VII.- Que ello así, por una cuestión de procedencia corresponde analizar el planteo de prescripción invocado por la recurrente.
Que en primer lugar, cabe referirse a la multa fijada en la resolución N° 57/2022 de fecha 23 de mayo de 2022 respecto del Impuesto al Valor Agregado por el período fiscal 08/2014.
Que el artículo 56 de la ley de rito establece que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben por el transcurso de CINCO (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS

PUBLICOS o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación. Por su parte, el artículo 58 dispone que comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible, por lo que el cómputo del plazo de la prescripción inició el 01/01/2015 y finalizó, según las pautas de dichos artículos, el 01/01/2020.

Sin embargo, cabe agregar como causal de suspensión, lo dispuesto en el artículo 17 de la ley 27.652, el cual suspende con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales. En este sentido, se extendió un año feneciendo en consecuencia el 01/01/2021.

No surgiendo de los antecedentes administrativos otra causal de suspensión o interrupción, al momento del dictado de la resolución 57/2022 -23/05/2022- habían caducado las facultades del Fisco Nacional para aplicar sanciones (IVA 08/2014), debiendo declararse la prescripción para dicho período.

Que con idéntico razonamiento el plazo de la prescripción para las multas aplicadas en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 03/2015, 10/2015 y 12/2015 finalizó el 01/01/2022 – incluida la suspensión-.

Sin perjuicio de ello, aquí debe contemplarse una nueva causal de suspensión prevista en el artículo incorporado a continuación del artículo 65 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), el cual extiende el plazo de la prescripción por 120 días hábiles. En consecuencia, teniendo en cuenta que la resolución de inicio de sumario se dictó el 16/12/2021, es decir, dentro de los 180 días corridos anteriores a que prescribieran las facultades, el Fisco Nacional se encontraba facultado para fijar sanción respecto del período 03/2015.

Finalmente, cabe asegurar que no existía ningún obstáculo para la aplicación de multas con relación a los meses 12/2015, 02/2016 y 03/2017.

VIII.- Que por lo tanto, corresponde analizar si la multa, con sustento en el artículo 46 y 47 inc. a), b) y c) de la ley de rito, aplicada en el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales 03/2015, 12/2015, 02/2016, 07/2016 y 03/2017, se ajusta o no a derecho.

Que el artículo 46 de la citada ley dispone que “el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido”. (texto vigente al momento de los hechos).

Que en el caso de autos, el elemento objetivo del tipo infraccional ha quedado satisfecho a partir de la propia rectificación efectuada por la recurrente al presentar la declaración jurada rectificativa; manifestando en su escrito recursivo que la misma fue realizada antes del traslado conferido por el artículo 17 de la ley 11.683 –prevista-. En este orden de ideas, cabe resaltar que si bien la presentación de declaraciones juradas rectificativas no tiene relevancia exculpatoria, la presentación de éstas últimas por montos mayores a los consignados en las declaraciones juradas originales no hace más que corroborar el reconocimiento de que éstas no reflejaban la realidad económica de la sociedad, por lo que de esta forma se configura el elemento objetivo de la sanción apelada.

Que en relación al elemento subjetivo del ilícito, 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. 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 en el marco de la fiscalización llevada a cabo, se detectó que QUICKFOOD S.A. declaró operaciones con los proveedores Almapor S.R.L. (CUIT N° 30-70870050-5) Rio Hondo Maderas S.R.L, (CUIT N° 30- 71108879-9), Al-Khalifa S.R.L. (CUIT N° 30-71251661-1) y Temujln S.R.L. (CUIT N° 33-71134440-9), reputados como apócrifos, no justificando la procedencia de las facturas cuestionadas ni aportando prueba a los fines de desvirtuar el criterio fiscal. Ello pone de manifiesto la intención de la actora en ocultar su verdadera realidad comercial y una fracción significativa de las obligaciones tributarias, generando en consecuencia un perjuicio al organismo fiscal al no pagar el impuesto debido, puesto que computo más crédito fiscal que el que le corresponde. En virtud de ello, queda configurado el aspecto subjetivo de la sanción requerido por la norma.

Que asimismo, a los efectos de tratar el agravio esgrimido por la recurrente al invocar en su favor la falta de elemento

subjetivo, debe destacarse que la ausencia de dolo debe ser probada; toda vez que haber incurrido en un error de hecho o de derecho es causal de absolución si el mismo es excusable. En esta línea de pensamiento y teniendo en cuenta los motivos expuestos con anterioridad, corresponde dejar sin sustento el argumento de la actora de haber procedido sin dolo, por lo que, el pedido de reencuadre de la sanción en la previsión legal del art. 45 de la ley N° 11.683 no resulta atendible.

Que respecto de las presunciones establecidas en el artículo 47 inciso a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente resultado defraudatorio. Por consiguiente corresponde, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, "Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI" del 12/12/2013 y "Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI" del 08/04/2014).

Que teniendo en cuenta que la presentación de declaraciones juradas inexactas constituye una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible que provee la norma, corresponde confirmar el encuadre en el inciso b) del mencionado artículo. De igual forma, cabe confirmar la tipificación prevista el inciso a) del artículo 47, puesto que el accionar incurrido por la recurrente produjo una contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que obraban de sus declaraciones juradas. Finalmente cabe resaltar que la inexactitud de las declaraciones juradas resulta en disconformidad con las normas legales y reglamentarias, configurándose así el supuesto normado inciso c) del citado artículo.

IX.- Que por lo expuesto, debe concluirse que las razones invocadas por la recurrente no resultan relevantes a los efectos de eximirla de responsabilidad. En consecuencia, corresponde confirmar la multa aplicada en la resolución 57/2022, excepto para el periodo 08/2014 atento a lo expuesto en el considerando VII. Costas según los respectivos vencimientos

La Dra Gómez dijo:

I- Que previo a cualquier otra cuestión, considero que corresponde analizar si la sanción aplicada se encuentra alcanzada por el beneficio de la condonación, tal como lo solicita la actora en el punto IV de su recurso.

En tal sentido, cabe traer a colación que no resulta controvertido por las partes que la contribuyente conformó el ajuste propuesto por la fiscalización interviniente en el IVA, y que diera origen a la sanción impuesta por los períodos fiscales 08/2014, 03/2015. 12/2015. 02/2016, 07/2016 y 03/2017, cancelando el importe adeudado mediante pago bancario de fecha 20 de diciembre de 2018 (vide resolución apelada, RE-2022-82527347-APN-SGAI#TFN).

Que cabe poner de relieve que de conformidad con la regla iuria novit curia, el juzgador tiene la facultad y el deber de analizar los conflictos litigiosos y dirimirlos según el derecho aplicable, calificando de un modo autónomo la realidad fáctica y subsumiéndola en las normas jurídicas que la rigen, con prescindencia de los fundamentos enunciados por las partes (cfr. CSJN en Fallos 296:633; 297:42, 300:103, entre otros). En esta línea, el juez no se encuentra vinculado por la calificación jurídica otorgada por las partes dan a sus pretensiones y pueden suplir el derecho mal invocado por aquellas, en tanto no se alteren los presupuestos fácticos. En lo que se refiere al procedimiento tributario, el artículo 164 de la ley 11.683 establece en lo que aquí interesa que "el Tribunal Fiscal de la Nación impulsará de oficio el procedimiento teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independiente de lo alegado por las partes, norma esta que deriva del principio iuria novit curia ya citado (cfr. CNCAF, Sala III in re "Federación Patronal Coop. Lda. de ICVC y SM- TF-20286-I- c/DGI", sentencia del 3 de febrero de 2006).

En virtud de lo expuesto, entiendo que la condonación de la sanción, conforme ha sido solicitada debe decidirse de acuerdo con lo dispuesto por la ley 27541, texto según ley 27.562 (B.O. 26/08/2020), y no de la de la ley 27.653 como lo pide la recurrente, toda vez que aquella resulta más próxima a la regularización efectuada.

II- En base a lo antes indicado, corresponde dirimir los alcances de la mentada ley 27.562 -B.O. 26/08/20-, la que reformó parcialmente la ley 27541.

Que a partir de la modificación del artículo 8 se estableció que: "los contribuyentes y las contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización estén a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020 inclusive o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen en el presente capítulo. Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las deudas originadas en cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo, los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales y a los siguientes sujetos: Personas humanas o jurídicas que, no revistiendo la condición de: i)

MiPymes, ii) entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias inscriptas como fundaciones, asociaciones civiles, simples asociaciones y entidades con reconocimiento municipal y que, con domicilio propio y de sus directivos fijado en territorio nacional, no persigan fines de lucro en forma directa o indirecta y desarrollen programas de promoción y protección de derechos o actividades de ayuda social directa, y iii) personas humanas y sucesiones indivisas que sean consideradas pequeños contribuyentes en los términos que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, posean activos financieros situados en el exterior, excepto que se verifique la repatriación de al menos el treinta por ciento (30%) del producido de su realización, directa o indirecta, dentro de los sesenta (60) días desde la adhesión al presente régimen, en los términos y condiciones que determine la reglamentación. Para el caso de personas jurídicas, la condición de repatriación será de aplicación para sus socios y accionistas, directos e indirectos, que posean un porcentaje no inferior al treinta por ciento (30%) del capital social de las mismas. Quedan incluidos en estas disposiciones quienes revistan la calidad de uniones transitorias, agrupamientos de colaboración, consorcios de cooperación, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, incluidos fideicomisos".

También la ley 27.562 reemplazó el cuarto párrafo del artículo 12 de la ley 27.541 por el siguiente: "las multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de julio de 2020 quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley modificatoria y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha".

Por su parte, el art. 25 de la RG 4816, reglamentaria de la ley 27562, precisó que "El beneficio de condonación de sanciones que no se encuentren firmes ni abonadas correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria o previsional, resultará procedente cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: a) Haberse efectuado el pago íntegro de la obligación sustancial al momento de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, siempre que la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha. b) Haberse regularizado la obligación sustancial e intereses no condonados mediante compensación, pago al contado o plan de facilidades de pago, en los términos de la presente resolución general, en la medida en que la sanción no se encuentre firme a la fecha de acogimiento al régimen de regularización. c) Haberse regularizado la obligación sustancial y su respectivo interés mediante planes de facilidades de pago vigentes dispuestos con anterioridad al momento de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, siempre que la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha".

Al respecto, cabe señalar que la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal in re "Telcom Ventures de Argentina SA (TF 81319010-I) c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo", sentencia del 10 de junio de 2021, ha sentenciado que "…un análisis integral del plexo legislativo involucrado permite considerar que la condición de repatriación a la que refiere el art. 8° de la ley 27.541 se encuentra establecida únicamente para aquellos sujetos que pretendan acogerse al régimen de moratoria y gozar de los beneficios previstos para las obligaciones tributarias regularizadas en los términos allí dispuestos, pero no para la condonación de las multas correspondientes a obligaciones sustanciales canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha ley, supuesto contemplado en el cuarto párrafo del art. 12 de la referida norma".

En tal sentido, el fallo expone que el art. 59 de la RG 4816 –citado por el Fisco en la resolución aquí apelada- establece que son los sujetos que adhieran al régimen establecido quienes deben informar, con carácter de declaración jurada, tanto datos relativos a la composición societaria a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, como aquellos alcanzados por el requisito de repatriación, informar el monto total de los activos financieros situados en el exterior que posean a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562; finalmente se dispone que los contribuyentes que efectúen la adhesión deben presentar un informe con determinadas características a los fines de demostrar de la razonabilidad, existencia y legitimidad de los activos financieros situados en el exterior. En esta línea, la Alzada resalta que adhesión se refiere a la manifestación de la voluntad a través del reconocimiento de la deuda mediante el plan de facilidades de pago, pago al contado o compensación definición que no condice con el significado de la locución "de pleno derecho" incorporada por el legislador en el art. 12, cuarto párrafo, de la ley 27.541 -y su modificatoria- y utilizada por el Máximo Tribunal para calificar los efectos de aquellas normas que no requieren "petición de parte" (conf. Fallos: 277:347; 281:297; 295:729 y 815; 321:3160 y 330:4544).

Que conforme lo expuesto, en el caso concreto, no resulta controvertido que la obligación por los períodos de IVA que dieran origen a la sanción fue cancelada el 20 de diciembre de 2018, previo incluso a la vigencia de la ley 27.541 en su redacción original (B.O. 23/12/2019), no correspondiendo entonces requerirle a la recurrente la presentación de la declaración jurada prevista en el art. 59 de la RG 4816/2020.

Asimismo, el Fisco trae como antecedente para sustentar su posición (vide fs. 3 del acto apelado) lo resuelto por la Sala B de este Tribunal in re “Ostry, Silvia Beatriz”, sentencia del 19 de abril de 2021. Tal decisión fue revocada por la Sala IV de la Alzada con fecha 10 de noviembre de 2022, por los mismos fundamentos expuestos en el precedente “Telcom Ventures de Argentina S.A.”, agregando que respecto al art. 48 de la RG 5101/2021 (reglamentación de la ley 27563) que incorporó la exigencia de la repatriación para los sujetos alcanzados por los beneficios de la condonación del art. 12, ptos. 4º y 5º, de la ley 27.541, esa normativa no resultaba aplicable a esa actora dado que su situación quedó consumada con anterioridad a su entrada en vigencia de esa norma (18 de noviembre de 2021), tal como sucede en este caso.

A ello, cabe agregar lo resuelto por la Sala II de la CNACAF in re “Smurfit Kappa SA (TF 69809104-I) c/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 5 de abril de 2023, en el cual se confirmó el criterio de la Dra. O´ Donnell al cual adhirió la suscripta. Ello así, la Alzada expuso que de los términos del art.12, 4º parágrafo de la ley 27.562 y de los arts.25 inc. a) y 28 de la RG. 4816, cuando se trata del caso de multas que no se encuentran firmes, correspondientes a obligaciones canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la citada ley, el plexo normativo reseñado establece la condonación de las sanciones con la condición del cumplimiento de ese último requisito (cancelación con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley), de tal suerte que no cabe exigir la concurrencia de otro recaudo para la operatividad de tal consecuencia.

En efecto, corresponde condonar la multa impuesta, debiéndose disponer el archivo de las actuaciones. Costas en el orden causado, atento lo dispuesto expresamente por el art. 12 inciso a) de RG 4816/2020 y el criterio expuesto por esta Sala en cuanto a que en las condonaciones de las multas no hay parte vencida.

III- Por la forma en que se resuelve, no corresponde tratar las restantes cuestiones planteadas en autos.

La Dra. O’Donnell dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez.

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

Condonar la multa impuesta, con costas en el orden causado.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.30 11:57:32 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.30 11:58:02 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.30 14:20:45 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.30 14:20:46 -03:00