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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-104234789-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 5 de Septiembre de 2023

Referencia: PESQUERA SAN DANIEL S.R.L. Multa. Prescripción.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia GUZMÁN (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro PORPORATTO (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O´Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el Expediente **N° 40.452-I,** caratulado: “ **PESQUERA SAN DANIEL S.R.L.s/ apelación”.**

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 66/80 se interpone recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 24 de julio de 2014 (resoluciones 073/2014, 074/2014 y 075/2014) en virtud de las cuales se le aplica a la contribuyente sendas multas en los términos de los art. 46 y 47 incisos a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), relativas al impuesto al valor agregado (periodos fiscales 03/2003, 04/2003 y 09/2003 a 06/2004), impuesto a las ganancias (periodo fiscal 2003) y al impuesto a las ganancias – salidas no documentadas - (periodo fiscal 2003 y 2004), respectivamente.

En primer lugar, la recurrente realiza una reseña de los antecedentes del caso y mediante dicho relato expone sus argumentos por los cuales considera que la acción del Fisco Nacional se encuentra prescripta con respecto al periodo fiscal 2003 de todos los impuestos antes mencionados.

Entiende que el inicio de la prescripción en los presentes autos se produce el día 01 de enero de 2004, según lo establecido en el artículo 56 de la Ley 11.683.

Ello así, argumenta que se produce la suspensión de la prescripción por una de las causales que se encuentra taxativamente estipulada en el inciso d) del artículo 65 de la ley de rito, como es la denuncia penal por parte del Fisco Nacional. Informa que dicha suspensión acaeció el día 10 de octubre de 2008 al formularse la respectiva denuncia penal.

Bajo ese razonamiento, manifiesta que según lo establecido por dicho artículo el plazo de prescripción se encuentra suspendido hasta los 180 (ciento ochenta) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva. En efecto, señala que la sentencia penal obtuvo firmeza el día 12 de diciembre de 2012, reanudando así el plazo de prescripción el día 12 de Junio de 2013.

En consecuencia, afirma que las facultades del Fisco Nacional para imponer las multas por los periodos fiscales que aquí se discuten fenecen el día 01 de octubre de 2013.

Ello así, indica que con fecha 07 de marzo de 2014 el organismo recaudador inició el proceso sumarial, encontrándose prescripta la causa.

En base a ello afirma, que la causal de interrupción que pretende alegar el juez administrativo es improcedente. Según entiende, dicha causal - contemplada en el art. 68 inciso a) de la ley 11.683 -, establece como necesario que el pronunciamiento se encuentre firme y pasado en autoridad de cosa juzgada, cuestiones que – según sus dichos - no se cumplen en la presente causa.

Alega que no debe acogerse al régimen de la Ley 26.476 con respecto a la suspensión de la prescripción allí prevista por encontrarse comprendida la presente causa en la investigación realizada por el Juez Federal al momento de dictar la sentencia definitiva en sede penal.

Manifiesta, que si se hace lugar a la remisión que realiza el Fisco a la ley 26.476, se estaría vulnerando el principio de irretroactividad de la ley más gravosa en materia penal.

Por otra parte, considera que no existe omisión del impuesto, toda vez que el ente Fiscal no puedo establecer el elemento subjetivo.

Agrega además, que las multas venidas en recurso se sustentan en meras presunciones, ya que la apelada no logra probar los hechos en los que funda la aplicación de la sanción.

Solicita que de no compartirse la inexistencia de una conducta punible, se revoque la multa por encontrarse prescriptas las acciones del Fisco en razón de que las diferencias cuestionadas corresponden al ejercicio 2003.

Agrega que las sanciones pretendidas por el Fisco Nacional han sido calificadas por nuestro más Alto Tribunal como de naturaleza penal, no resultando procedente la extensión de los términos de prescripción -como lo pretende el art. 44 de la ley 26.476- puesto que implicaría la aplicación retroactiva y por lo tanto inconstitucional de una ley más perjudicial, violando el principio de irretroactividad de la ley penal más gravosa. Cita jurisprudencia, ofrece prueba y deja planteado el caso federal.

II.- Que a fojas 94/108 contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme la sanción impuesta y hace reserva del caso federal.

Finalmente, a fs. 138 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “A” y a fs. 139 se elevaron a sentencia

III.- Que en primer lugar, es preciso destacar, que el ajuste efectuado por el organismo fiscal que dio sustento a las sanciones que aquí se discuten, se encuentra circunscripto a la impugnación de facturas de ciertos proveedores de la actora, y concluyó en la impugnación de créditos fiscales en el IVA y gastos en impuesto a las ganancias, considerando a tales egresos de fondos como salidas no documentadas.

Ahora bien, cabe advertir que si bien el organismo recaudador al momento de aplicar la sanción correspondiente al impuesto a las ganancias en las salidas no documentadas no discrimino las posiciones mensuales en las que se efectuaron las erogaciones bajo análisis – periodos 2003 y 2004 - , lo cierto es , que las mismas se vinculan operaciones realizadas con los proveedores impugnados por los periodos fiscales coincidentes con en el impuesto al valor agregado por los meses 03,04 y 09 del 2003 al 06/2004. (vid. fs. 13 de la resolución)

En consecuencia, corresponde expedirse sobre el planteo de prescripción articulado por la recurrente tanto en el impuesto al valor agregado como el de salidas no documentadas por los periodos fiscales 03,04 y 09 a 11 del 2003.

Ello así, cabe señalar que el art. 56 de la ley 11.683 (t.v.) dispone - en lo que aquí interesa - que las acciones y poderes del Fisco para aplicar y hacer efectivas las multas previstas por la norma prescriben por el transcurso de cinco (5) años. Por su parte, el art. 58 establece que el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras comenzará a correr desde el 1° 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.

De tal modo, el término de 5 años para la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para aplicar sanciones (cf. art. 56 inc. “a” de la ley 11.683) comenzó a computarse, en el caso, el 01/01/2004, venciendo el 17/08/2013, teniendo en cuenta la suspensión del plazo (cf. art. 65 inc. “d” de la ley 11.683) por la denuncia penal realizada por la apelada el día 15/10/2008, cuya sentencia recayó el día 05/12/2012. En consecuencia, la prescripción operó finalmente el 17/08/2013, mientras que el inicio del proceso sumarial comenzó el día 07/03/14 con la que concluyó en las resoluciones sancionatorias que se dictaron recién el 24/07/14.

IV.- Que, por otra parte, corresponde considerar si lo dispuesto por el art. 44 de la ley 26.476 suspende el curso de la prescripción tal como lo manifiesta el organismo recaudador en la contestación del recurso.

Dicha norma establece: “*suspéndese 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 esté 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”.*

La Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho incontables veces que no debe olvidarse que el conjunto de normas aplicables a un caso, debe ser interpretado de manera de no poner en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, sino que, por el contrario, cabe procurar que todas ellas se entiendan entre sí de modo "armónico", teniendo en cuenta tanto los fines de las demás,

como el propósito de las restantes normas que integran el ordenamiento jurídico -por caso la ley 11.683 y la ley 26.476 -, de modo de adoptar como verdadero el sentido que las concilie y deje a todas con valor, de manera tal de dar pleno efecto a la intención del legislador (CSJN; Fallos: 1:297; 252:139; 271:7; 296:372; 302:973; 315:38, entre muchos otros).

Mucho se ha discutido acerca de la naturaleza material o procesal del instituto de la prescripción, así como también de las derivaciones que habrían de seguirse según se adopte una u otra postura. Entre tales derivaciones, cabe traer a colación aquí la que se refiere a la posibilidad -o no- de operar modificaciones legales que impliquen el prolongamiento de los plazos prescriptivos, aun cuando ello tenga lugar mediante la incorporación de causales suspensivas o interruptivas de su curso.

En efecto, cabe destacar que de acuerdo con la doctrina actual no existen diferencias entre la naturaleza de las infracciones fiscales y penales, ya que como lo ha dicho nuestro Mas Alto Tribunal *"..el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción no altera la naturaleza sustancialmente punitiva de las multas tributarias y aduaneras que llevan a la aplicación a su respecto de los principios del Código Penal.."* (Fallos 267:457). Ello, claro está, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos 211:1567; 287:74, entre muchos otros).

En ese sentido, como con acierto lo señaló esta Sala en su anterior integración *"…si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, (fiscales y penales) se debe convenir que el correspondiente a las primeras tiene un carácter fundamentalmente represivo o punitivo, que hace a que ambas tengan idéntica sustancia…la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido carácter penal a las multas de la ley de impuestos internos, así como a las figuras de omisión y defraudación fiscal* (Fallos 200:340; 211:1381; 212:240) (cfr. "Apache SA", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A" 29/5/00; "Suple Centro S.A., 20/9/2007, entre otras).

Acorde con el criterio expuesto nuestro máximo Tribunal ha dicho que en materia penal tributaria resultan aplicables las normas del Código Penal, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código, por ser incompatible la norma penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella, con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos: 211:1567; 287:74 entre muchos otros).

Y, uno de los principios rectores del derecho penal que resultan aplicables en el campo penal tributario, es aquel que establece la aplicación de la ley penal más benigna, establecido en el artículo 2 del C.P.N. que establece que "Si una ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuera distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna…".

Entendiendo que tales leyes no sólo son aquellas que contiene precepto, sanción y norma implícita sino también aquellas relacionadas con el derecho penal de fondo, y por lo tanto lo complementan, por ejemplo, las disposiciones relativas a la extinción de las acciones penales, la probation, etc. Y la ley penal más benigna receptada en el mencionado artículo 2 del C.P., debe ser aplicada a todas las normas que conforman el concepto de ley penal.

Y ello es así por cuanto se entiende por ley penal más benigna no simplemente a la que en su sanción conmina con "menor pena" sino aquella que, aun cuando tenga mayor pena contemple, por ejemplo, una excusa absolutoria o una causa de justificación específica o cualquier condición que excluya la punibilidad, como puede ser la inclusión o exclusión de una causal de prescripción.

El derecho penal es un todo sistemático que exige que sus disposiciones se interpreten concordantemente, respetando la jerarquía de las normas y en la medida de lo posible, conservando la validez de todas sus disposiciones. De tal forma el tipo penal debe ser interpretado en esa inteligencia y sólo puede ser modificado por otras disposiciones que amplían o restringen su aplicabilidad: Por ejemplo disposiciones relativas a la tentativa y/o la participación criminal" (Conf. "Pinto, Roberto Vicente", 10/4/2006).

Ello es así por cuanto no puede limitarse el concepto de ley penal más benigna a las prescripciones que describen el tipo penal o la sanción, sino que comprende a cualquier condición que se establezca, siempre que sea más beneficiosa para el imputado, procesado o condenado.

En efecto, esta consideración de que las normas que regulan la prescripción deben ser consideradas "ley penal", es la que ha adoptado nuestra Corte Suprema de Justicia, incluso dentro del ámbito de las infracciones tipificadas en las normas fiscales, al señalar que *"Reconocido el carácter principalmente punitivo de las multas aduaneras, la incidencia a su respecto de leyes penales ¨ex post facto¨ que implican empeorar las condiciones de los infractores, transgrede el principio constitucional de la irretroactividad de la ley penal, en cuyo concepto se incluye el estatuto de la prescripción..."* (Fallos 294:68; 304:849; 304:892; 305:332).

Que tal como puede extraerse de la doctrina jurisprudencial transcripta precedentemente, la citada regla de no operatividad de la ley penal más gravosa exhibe raigambre constitucional, toda vez que ella deriva del principio de legalidad material, instituido en el art. 18, razón por la que considero que la causal de suspensión establecida en el art. 44 de la ley 26.476 no resulta aplicable en el *sub examen*, atento a que dicha norma entró en vigencia cuando ya se encontraba iniciado el curso del plazo prescriptivo inherente a la multa aplicada con respecto a los impuestos al valor agregado y salidas no documentadas por los periodos fiscales 03,04 y 09 a 11 del 2003.

No ocurre lo propio con respecto a los impuestos al valor agregado e impuesto a las ganancias – salidas no documentadas – correspondiente al periodo fiscal 01/2004 al 06/2004 y en el impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2003.

Conforme a lo expuesto, teniendo en cuenta que el organismo recaudador aplicó la sanción discutida en autos el 24 de julio de 2014, corresponde declarar prescripta la acción para aplicar las sanciones relativas al impuesto al valor agregado y al impuesto a las ganancias – salidas no documentadas - periodo fiscal 03,04 y 09 a 11 del 2003. Con costas.

V.- Que en ese contexto corresponde resolver si las sanciones aplicadas en relación a los impuestos al valor agregado (periodo fiscal 01/2004 al 06/2004) e impuesto a las ganancias (2003), que aquí se discuten se ajustan a derecho.

Ello así, tal como surge de las resoluciones en cuestión (vide fs. 10/65) y conforme se desprende del

informe de inspección que obra a fs. 240/273 del cuerpo principal N° II de las actuaciones administrativas acompañadas con motivo a las tareas de fiscalización que le son propias el organismo fiscal y -en lo que aquí interesa- se estableció que los fundamentos de la pretensión fiscal se basan en las diferencias en el impuesto y periodos señalados, provenientes de computar los créditos fiscales derivados de operaciones inexistentes colectados por la administración en la Resolución N° 149 del 2007.

Ello así, los actuantes solicitaron al Banco Patagonia S.A (ex Lloyd´s Banck) y al Banco Sudameris las fotocopias de los anversos y reversos de los cheques con que fueron canceladas las facturas cuestionadas.

Ello asi, de la circularización de los siguientes proveedores: Aguirre Sonia Mabel, C.U.I.T. N° 27-14066832-5, Di Julio Sergio Fabián, C.U.IT. N° 20-13763223-4, El puente S.A., C.U.I.T. N° 30-67053104-6, Estación de Servicio Rawson S.R.L., C.U.I.T. N° 30-70783036-7, Martín Bajda S.R.L., C.U.I.T. N° 30-65900730-0, Palladino Luis y Palladino Enzo, C.U.I.T. N° 30-60687413-9, Repuestos MP S.A., C.U.I.T. N° 30-69895511-9, Rixa S.A., C.U.I.T. N° 30-68732015-4, Rodríguez Juan Carlos, C.U.I.T. N° 20-14795753-0 y Vazquez Esteban Adrián, C.U.I.T. N° 20-17374255-0, concluyó que los mismos no constituyeron verdaderos proveedores para la firma y que los comprobantes mediante los cuales se intentó sustentar las operaciones comerciales, resultaron ficticios.

Informa que con fecha 27 de junio de 2006 se puso a disposición de la contribuyente los ajustes practicados en los impuestos al valor agregado, impuesto a las ganancias y salidas no documentadas.

Con sustento en esos elementos, el ente fiscal inició los sumarios correspondientes que concluyó con los actos en crisis.

Que por otra parte se advierte que la actora con fecha 30/04/2009, se acogió al régimen de regularización de la Ley 26.476, el cual caduco, conforme lo informado por la representación Fiscal a fs. 113. En consecuencia las multas que aquí se discuten no se encuentran alcanzadas por los beneficios de la condonación establecidos por la mentada ley.

Que toda vez que en el "sub iudice" se debate la procedencia de las sanciones establecidas por el Fisco Nacional, esto es, la multa prevista en el artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), se debe reparar en los requisitos legales exigidos por dicho dispositivo legal y cotejarlos con la situación fáctica planteada.

VI.- Que sentado lo que antecede, debe precisarse, 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.

VII.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta del 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 engañosos 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.

VIII.- Que analizados los antecedes administrativos, el informe del inspector actuante y las resoluciones dictadas en consecuencia, se desprende que el Fisco Nacional actuó diligentemente en razón de las consideraciones que paso a exponer.

En el acto administrativo impugnado se imputa al recurrente la voluntad de presentar declaraciones engañosas o realizar ocultaciones maliciosas donde *"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 o cuando en la documentación indicada se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible." (conf. Art. 47 de la ley 11.683 –t.v-)*

En efecto, el presente cargo se basó en que a raíz de que la actora –en lo que aquí interesa- computo créditos fiscales originados en operaciones inexistentes, registrando en sus libros contables operaciones comerciales también inexistentes. Respaldando así, gastos computados en la determinación del impuesto mediante la utilización de facturas apócrifas, y efectuando erogaciones sin la documentación respaldatoria, circunstancia esta, que llevo a la administración a aplicar las sanciones que aquí se discute.

Obsérvese que el ente recaudador pudo comprobar la grave contradicción entre las DDJJ presentadas y la información recabada con motivo de las tareas investigativas. Efectuó observaciones que conllevaron a considerar el accionar de la actora en una conducta dirigida a defraudar al organismo fiscal, originándose un mayor impuesto a ingresar; y en consecuencia encuadró su conducta en las previsiones del art. 47 incisos a), b) y c) al presumir una conducta dolosa que permite extraer la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.-

IX.- Que resulta oportuno destacar que las presunciones aplicadas *"guardan un orden lógico entre los hechos económicos (entre los cuales se halla el imponible), sus comprobantes contables o documentos jurídicos destinados a servir de prueba de aquéllos, las registraciones o asientos, donde se sintetiza esa información, incluyendo el balance impositivo, donde esa síntesis se estructura en relación con la determinación de los impuestos. Cualquier interrupción en esa cadena, voluntaria o involuntaria, que ocasione o no perjuicio fiscal, por error o inexistencia de alguno de sus pasos daría por configurada la materialidad de un ilícito. Formal, si no hay perjuicio fiscal; material en caso contrario. A título de culpa, si no hay error excusable ni intencionalidad probada por prueba directa o presuncional; a título de dolo en la hipótesis contraria"* (Conf. L.N. Gurfinkel de Wendy y E.A. Russo, "Ilícitos tributarios", pág. 201 y sgtes). En esa dirección, no puede decirse que el ente fiscal extrajo "automáticamente" la conclusión de que cabía la responsabilidad establecida en las normas en las que funda su acto sancionatorio. Muy por el contrario, funda el mismo en hechos concretos y probados, claramente determinados.

Que frente a ello, es dable considerar que la contradicción entre lo declarado por la recurrente y los registros y antecedentes de las operaciones supuestamente efectuadas por la misma con los

proveedores impugnados, así como también la incidencia sobre la determinación de la materia imponible, ha demostrado suficiente gravedad como para activar las presunciones legales aplicadas por el Organismo Fiscal.

Sentado lo expuesto, habiendo actuado diligentemente el Fisco Nacional en el encuadre de la sanción aplicada, correspondía a la actora derribar la presunción de defraudación, lo cual no hizo, al no haber presentado ante esta instancia probanza con entidad suficiente para acreditar la aducida falta de intención dolosa.

En función de lo expuesto, corresponde confirmar las multas aplicadas por los impuestos al valor agregado (periodo fiscal 01/2004 al 06/2004) y las ganancias (2003), las que se advierten han sido correctamente cuantificada, con costas.

X.- Que por último, corresponde analizar la procedencia de la sanción aplicada, en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas en el impuesto a las ganancias (periodo fiscal 01/2004 al 06/2004), la que entiendo debe ser revocada

En efecto, no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descriptos en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósito contempladas para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el artículo 46 requiere.

Ello así por cuanto para nuestro sistema tributario, la declaración jurada es aquélla que efectúa el contribuyente o el sujeto obligado a declarar, mediante la cual realiza una operación de interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (conf. Jarach, Dino; “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Abeledo-Perrot, pág. 432 y sgtes). Es así, que como con justeza lo dice el Profesor Giuliani Fonrouge, la declaración tributaria es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. Es el medio por el cual el contribuyente fija el monto del impuesto, mientras no sea impugnada, regula la existencia y medida de la obligación tributaria. (conf. CNACAF, Sala I, “MOUKAREL S.A.C.I. y F”, 20/5/94)

En definitiva, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

En ese contexto, y más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893 del 11/9/2000, que contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta –a mi criterio- una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos –según se vio- es distinta. (vid. doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, “Gaseosas La Tablada S.A.”).

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11683. En efecto, de consuno con dicho precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los artículos 39. 45 y 46 de la LPT, las

boletas de depósito, deben cumplir con los siguientes elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte (conf. CNFED. CONT. ADM, Sala I; “Smurfit Kappa de Argentina S.A.”, 17/5/2016). Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que aquellos fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.-

Asimismo, cabe traer a colación, un reciente decisorio, de la Sala I de la Excma. Cámara en el que definió cuales son los elementos que, de consuno con el artículo 15, deben tener las boletas de depósito para tener carácter de declaración jurada. Es indudable, dice la Cámara, que “para que la boleta de depósito fuera asimilada o tuviera el carácter de declaración jurada, debe cumplir estos elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte” (CNFED. CONT. ADM., Sala I; “Smurfit Kappa de Argentina S.A.”, 17/5/2016. Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que los que fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

A mayor abundamiento, tal como lo he expuesto en otros precedentes, la “salida no documentada” no constituye un ilícito tributario tipificado en la figura de la defraudación prevista en la norma represiva que se aplica. En todo caso, aquélla podrá configurarse en la deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o, eventualmente, en el cómputo improcedente de un crédito fiscal frente al impuesto al valor agregado, al no contar el contribuyente o responsable con los correspondientes comprobantes respaldatorios, pero no por el solo hecho de la existencia de una erogación sin aportar la documentación respectiva (conf. Entre otros, T.F.N., Sala A, Interbaires S.A., 28/8/2003).

Que sentado lo expuesto, voto por revocar la multa aplicada correspondiente a las salidas no documentadas en el impuesto a las ganancias por los periodos fiscales de 01/2004 a 06/2004. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I- Que adhiere al relato de los hechos efectuado por la Dra. Guzmán.

II- Que en cuanto al planteo de prescripción opuesto por la actora por los períodos 03, 04 y 09 a 11 de 2003 del Impuesto al Valor Agregado y por idénticos periodos del Impuesto a la Ganancias -Salidas no Documentadas, cabe señalar que la acción del Fisco para aplicar y hacer efectivas las multas prescribe a los *5* años en el caso de contribuyentes inscriptos (artículo *56* ley N° 11.683), plazo que se computa desde el 1° 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 (artículo 58 ley N°11.683).

Teniendo en cuenta la comisión de las infracciones relativas a los períodos fiscales 3, 4, y 9 a 11 de 2003, las facultades sancionatorias del fisco vinculadas con dichas obligaciones prescribían el

1/01/2009.

Sin embargo, cabe señalar que el artículo 68 de la ley procedimental dispone que la prescripción para aplicar multa *“se interrumpirá: a) Por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el **1°** de enero del año siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible"*

Con relación a esta disposición, la Alzada tiene dicho que “*no es menester que la infracción haya sido juzgada por la autoridad fiscal, pues en esta materia, como en lo penal ordinario, el efecto interruptivo deriva del acto ilícito en sí mismo, de su comisión, y no de la decisión judicial acerca de su punibilidad" (Sala V de la CNACAF in re Parques Interama SA (TF 8151-1 c/ DGI, del 04/09/02; con cita de Guiliani Fonrouge y Navarrine, Procedimiento Tributario, De Palma, 1979, comentario al artículo 70, actual art. 68 T.O. 1998).*

Es por lo antes señalado que al haberse cometido la última infracción en el período 6 de 2004 respecto al impuesto al valor agregado, el plazo de prescripción inició el 1/01/2005 y todos los períodos prescribirían junto a este último, el 1/01/2010.

Que siendo ello así, los períodos correspondientes al año 2003 en el impuesto al valor agregado y ganancias salidas no documentadas, el computó de las sanciones comenzó a correr el 1/1 de 2005, hasta 14/10/2008 -fecha en que el organismo fiscal realiza la denuncia penal-.

Ahora bien, el art. 65 inc. d) de la ley N°11.683 establece una suspensión desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 del Régimen Penal Tributario, por la presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores a la comunicación a la Administración Federal de Ingresos Públicos de la sentencia judicial firme que se dicte en la causa penal respectiva.

Respecto a la ampliación del plazo antes señalada, corresponde aclarar que se tratan de días hábiles administrativos de conformidad con lo normado en el artículo 40 de la ley de procedimiento tributario.

En efecto, el Fisco interpuso la denuncia penal el 10/10/2008, por el delito de evasión simple previsto en el artículo 1° de la ley N° 24.769, recayendo sentencia el 05/12/2012, y los 180 días se cumplieron el 17/08/2013.

Que ello así el plazo de prescripción comenzó a correr el 1/1 de 2005 hasta el 10/1/2008 -denuncia penal- habiendo transcurrido 3 años, 9 meses y 10 días, se reanuda el plazo el 17/8/2013 con la culminación de la sentencia penal más los 180 días (conforme art. 68), y conforme el artículo 56 se extiende por el plazo remanente de 1 año, 2 meses y 21 días considerando que resoluciones apeladas son de fecha 24/7 de 2014, cabe concluir que no encontraban prescriptos los poderes del fisco para aplicar las sanciones.

Que por su parte la ley, tanto la ley 26.476, que entró en vigencia el 24/12/08 y la ley 26.860 entró en vigencia el 3/6/2013, no resultan de aplicación pues no se puede suspender un plazo que ya se encuentra corriendo.

No corresponde la imposición de costas, toda vez que el planteo de prescripción no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N., in re "Colorín IMSSA (T.F.N. (24.123-1), sentencia del 2 de julio de 2013).

III- Que sentado cuanto antecede, corresponde tratar si se ajustan a derecho las sanciones aplicadas respecto del impuesto al valor agregado y a las ganancias que encuentran sustento normativo en los arts. 46 y 47 inc. a), b) y c) de la ley 11.683. Como sostuvo la Sala "B" que integro como Vocal titular *in re* "Sanguinetti Sergio Claudio" (Expte. no 25.562-1) y en "Kank y Costilla S.A." (05/11/2004) entre otros: "... *el ilícito tributario previsto por el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración la intención deliberada de no pagar el tributo en su justa medida y la realización de maniobras aptas para lograr este resultado, sin que ello sea advertido por el Fisco...".* En el caso del art. 47: "... *Se produce por mandato legal, la inversión de la carga de la prueba, correspondiendo en consecuencia a la contribuyente probar que en la materialidad de los hechos que se enrostra y admite, no se asentaba el dolo presumido o el acaecimiento de alguna circunstancia imprevisible, caso fortuito, fuerza mayor, error de hecho o de derecho excusable, a fin de ser eximida de responsabilidad..."*

Que, en lo que atañe al aspecto material de las multas aplicadas, debe destacarse que la presentación de DDJJ rectificativas lo que revela, y así ha quedado plasmado en el actor que aquí se recurre, es que el contribuyente primitivamente no ha declarado el impuesto en sus justa medida, siendo dicha declaración defectuosa la que, al no haberse producido prueba en contrario, lleva a este juzgador a tener por configurado el aspecto objetivo de la infracción que se endilga.

Que, en cuanto al aspecto subjetivo, si se analizan las presunciones utilizadas en la especie, debe puntualizarse que en los incisos a), b) y c) de dicho artículo no cualquier incidencia allanaría el camino hacia una presunción adecuadamente conformada, sino que es necesario que el juez administrativo fundamente que la merma de materia imponible reúne la calidad de "grave".

Que conforme surge de las constancias relatada de los antecedentes administrativos, así como de la falta de elementos aportados por la contribuyente, entiendo que las presunciones se encuentran activadas conforme a derecho y a los hechos del caso, y correspondía a la parte actora demostrar la ausencia de dolo que la ley, de conformidad con lo expuesto, autoriza a presumir al Organismo Fiscal.

Que la recurrente manifiesta, pero no demuestra la existencia de operaciones, se agravia que el Fisco presumiría la utilización de facturación apócrifa cuando ha consentido el ajuste de créditos fiscales y rectificado sus declaraciones juradas.

Respecto de ello, el apelante sólo presenta argumentos desprovistos de prueba.

En resumidas cuentas, y sin perjuicio de las aseveraciones vertidas por la recurrente en su recurso de apelación en torno a su buena fe, corresponde señalar que las presunciones se encuentran correctamente aplicadas por el organismo fiscal y la multa aplicada se ajusta a la realidad de los hechos acaecidos, toda vez que se verifica la grave incidencia requerida por la norma anteriormente apuntada sobre la determinación de la materia imponible, que permita aseverar sobre la existencia de un actuar doloso de parte de la aquí apelante.

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente fundados en la resolución, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al Organismo Recaudador, computando facturas de proveedores apócrifos, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del Fisco. Por lo expuesto, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en cuanto aplican sanciones.

IV- Que, en lo que respecta a la multa aplicada, derivadas del impuesto sobre salidas no documentadas por los períodos 2003 y 2004, tal como lo sostuvo la Sala "B" de este Tribunal al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A." de fecha 25/10/04, "Transiavial S.A." de fecha 21/11/2005 y más recientemente con la actual composición de la Sala en "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia" de fecha 26/03/2019, el instituto previsto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme el criterio sustentado por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Radio Emisora Cultural S.A.", del 9/11/00, y "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley N° 11.683.

Por otra parte, la cuestión ha sido tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TI` 16.3314) c/ DGI", donde compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el Organismo Fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

En cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) N° 893 (esto es, 20/10/2000), tal como es el caso de autos, conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley N° 11683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben serían pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Que sentado lo que antecede, resta analizar el aspecto infraccional determinado con sustento en lo dispuesto por los arts. 46 y 47, inc. a), b) y c), debiendo remitirme a los argumentos expuestos en el considerando III, por lo que corresponde confirmar las sanciones aplicadas, con costas.

La Dra. O´Donnell dijo:

Adhiero a la solución propuesta por la Vocal Instructora, salvo respecto del tratamiento de la multa aplicada por la falta de pago del impuesto a las salidas no documentadas en el Considerando X de su voto, la que entiendo por encontrarse configurados los elementos objetivo y subjetivo del tipo reglado en el art. 46 de la ley 11.683, también debe ser confirmada, con costas

Por ello, por mayoría SE RESUELVE:

1°) Hacer lugar a la excepción de prescripción de la acción del Fisco Nacional para aplicar las multas relativas al impuesto al valor agregado y al impuesto a las ganancias – salidas no documentadas - (periodo fiscal 03,04 y 09 a 11 del 2003).

2°) Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto aplican multas en los impuestos al valor agregado (periodo fiscal 01/2004 al 06/2004), las ganancias (periodo fiscal 2003) y a las salidas no documentadas en el impuesto a las ganancias (periodos fiscal 01/2004 a 06/2004).

3°) Imponer las costas según los respectivos vencimientos.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.05 17:02:46 -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: 2023.09.05 17:06:59 -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: 2023.09.05 18:40:07 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.05 18:40:07 -03:00