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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-153807709-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 28 de Diciembre de 2023

Referencia: "JUGOS DEL SUR S.A. s/recurso de apelación" -sentencia-

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma. Nominación) y Claudio Esteban Luis (Vocal titular de la 8va. Nominación), a efectos de resolver el expediente N° 41.261-I, **"JUGOS DEL SUR S.A. s/recurso de apelación"** y su acumulado N° 41.262-I

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 68/82 y 203/209 Jugos del Sur S.A. interpone recursos de apelación contra las resoluciones dictadas por la Jefa (Int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Neuquén de la AFIP-DGI, ambas de fecha 22 de agosto de 2014, por las que se aplican sendas multas en relación con el impuesto a las ganancias y ganancias -salidas no documentadas- de los períodos fiscales 2008 y 2009, con fundamento en los artículos 46 y 47, incisos a) y b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif).

La recurrente cuestiona en primer término los ajustes efectuados en el impuesto a las ganancias, centrando sus argumentos en discutir el criterio aplicado por la fiscalización en relación con: 1) operaciones con los proveedores Bravo, Daniel y Pelagalli, Héctor, por facturación apócrifa, 2) operaciones de compra realizadas a los proveedores González, Carlos y Morais, Héctor E incumpliendo la ley antievasión y 3) intereses presuntos por haber efectuado disposición de fondos a favor de terceros.

Alega que ha comprobado la validez de las facturas emitidas con los citados proveedores, de acuerdo con la información suministrada por el organismo recaudador en su página web y que posteriormente, a partir de las inconductas fiscales de éstos, dichas facturas resultaron impugnadas, por lo que considera que se han vulnerado los principios de la doctrina de los actos propios.

Aclara que finalizada la inspección procedió a rectificar sus declaraciones juradas con el fin de satisfacer la pretensión fiscal y demostrar que carecía de voluntad evasiva, pero ello no implicó un reconocimiento de conducta ilegítima. Realiza un análisis de la figura de la defraudación fiscal, para concluir que no existió ardid o engaño de su parte que amerite encuadrar la conducta en las previsiones del artículo 46 de la ley de rito. Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura, solicitando se revoque la sanción vinculada con el

impuesto a las ganancias.

Finalmente analiza la naturaleza jurídica del instituto “salidas no documentadas”, para concluir que el encuadre otorgado por el Fisco no constituye el ilícito tributario normado por el referido artículo 46.

Ofrece prueba documental y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 121/130 y 221/231 vta. contesta los traslados de ley la representación fiscal, señalando que los agravios de la contribuyente resultan contradictorios y violatorios de la doctrina de los actos propios, porque niega la existencia de las razones en las que se sustentaron las impugnaciones y por otra parte, reconoce las mismas al conformar los ajustes a partir de la rectificación de las declaraciones juradas originales en la forma pretendida por los funcionarios actuantes.

Aclara que la inclusión en la base APOC casi siempre es posterior a la fecha de emisión de las facturas que se cuestionan, toda vez que los procedimientos de verificación nunca son ejercidos en forma simultánea al momento de la inscripción o autorización de impresión de formularios, siendo que la realidad económica de los contribuyentes únicamente puede ser contrastada a partir de una fiscalización posterior.

Explica que la pretensión fiscal no descansa en el hecho de haberse realizado operaciones con proveedores que incumplían sus obligaciones, sino que se apoya sobre una serie de indicios que señalan que las operaciones no existieron. Entonces, compete a la recurrente demostrar con documentación apropiada que sí tuvieron lugar.

Puntualmente en relación con la sanción vinculada al impuesto a las ganancias, sostiene que no se aplicaría la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Mera, Miguel Ángel”, porque lo que se cuestiona es la idoneidad de las compras efectuadas a ciertos proveedores y no el incumplimiento de los deberes formales, lo que fue conformado por la empresa.

En cuanto a la impugnación del interés presunto por disposición de fondos a favor de terceros, también conformada, afirma que respondió a lo estipulado por el artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias.

Entiende que también quedó configurado el elemento subjetivo en virtud de la grave inexactitud de los datos consignados en sus registros, omitiendo declarar el monto real de la materia imponible y que la maniobra ardidosa con entidad suficiente para inducir a engaño se reflejó en las declaraciones originales con saldo inferior al debido, lo que produce la inversión de la carga de la prueba.

Sobre la impugnación por salidas no documentadas, manifiesta que el volante de pago para la cancelación del ajuste efectuado tiene el carácter de declaración jurada y su falta de presentación de dicha comunicación de pago no obsta a la intencionalidad dolosa por parte de quien paga el impuesto, afirmando que la circunstancia que la recurrente no haya logrado acreditar la causa de la erogación realizada y la individualización del verdadero beneficiario, sirve para tener por acreditado el dolo.

Hace reserva del caso federal y solicita el rechazo de los recursos interpuestos, confirmando las resoluciones apeladas en todos sus términos, con costas.

III.-A fs. 257 el Fisco Nacional informa que si bien los conceptos y montos aquí discutidos fueron incluidos en planes de facilidades de pago, los mismos resultaron caducos.

Asimismo, a fs. 262 este Tribunal requirió a la contribuyente que informara si se encontraba incluida en el universo de sujetos previsto en la ley 27.541 y 27.542 y al organismo fiscal si estaban saldadas las deudas que habían originado la aplicación de las sanciones controvertidas. Este último reconoce la existencia de saldos sin ingresar y Jugos del Sur S.A. incumple el requerimiento y su reiteración, efectuada bajo apercibimiento de continuar la tramitación de la causa según su estado procesal.

A fs. 308 no habiendo prueba a producir se elevan los autos a consideración de la Sala, la que a fs. 314 los pasa a sentencia.

IV.- Que corresponde que este Tribunal se expida sobre la procedencia de las multas aplicada a la luz de la normativa invocada por el organismo fiscal.

Teniendo en consideración que las infracciones tributarias poseen una indiscutida naturaleza penal, corresponde adentrarse en primer término en el análisis de la configuración del elemento del tipo penal y de ser así procederá establecer si, como la figura imputada lo requiere, la conducta del contribuyente ha tenido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

En ese sentido, el artículo 46, texto ordenado vigente al momento de la imposición de la sanción, establece "*El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"*.

Por su parte, el artículo 47 dispone que "*se presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11 b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible "*.

V.- Que en primer término, corresponde expedirse respecto de la sanción aplicada en relación con el impuesto a las ganancias de los ejercicios fiscales 2008 y 2009, equivalente a dos tantos del impuesto dejado de ingresar, con una reducción a un tercio, por aplicación del artículo 49 de la ley de rito.

Conforme surge del informe final de inspección obrante a fs. 15/34 de los antecedentes administrativos, como resultado de las tareas realizadas se produjeron una serie de ajustes por un total de $ 298.367,25 como consecuencia de:

<u>Año fiscal 2008.</u>

1.- Compras al proveedor Bravo, Daniel, quien desconoce las operaciones.

2.- Compras canceladas incumpliendo la ley 25.345. Involucra pagos en efectivo realizados a Morais, Héctor E y González, Carlos.

3.- Amortización de decantadores adquiridos mediante leasing operativo. La responsable reconoce haber duplicado el cargo a resultados (amortización y cánon). En base al análisis de la documentación aportada por la responsable, surge que sólo corresponde ajuste en el ejercicio 2008.

<u>Año fiscal 2009.</u>

1.- Amortización de automotor, por no corresponder su cómputo por importes que superen el monto establecido en el artículo 88 inc. i) de la ley del gravamen

2.- Diferencia de Patrimonio Neto al inicio de 2010 y cierre de 2009

3.- Compras vinculadas al proveedor Pelagalli, Héctor. La responsable informa que no se mantuvo operaciones con dicho proveedor en el período en cuestión.

4.- Interés presunto por disposición de fondos a favor de terceros por aplicación de tasa incorrecta. La contribuyente consideró que los desembolsos de dinero corrienspodían a préstamos a los accionistas y por lo tanto aplicó una tasa de interés equivalente al 8% anual; el Fisco calcula un interés de 18,75%, generando una diferencia de $ 474.731,05.-

VI.-Que cabe poner de manifiesto que en oportunidad de interponer el recurso (fs. 69/82), la recurrente sólo se agravia respecto de tres de los cargo formuldos, esto es, disminución del gasto por utilización de facturas apócrifas respecto de los proveedores Bravo, Daniel y Pelagalli, Héctor; disminución de las compras efectuadas a los proveedores González, Carlos y Morais, Héctor por su cancelación en efectivo e intereses presuntos. Sin embargo, como se refiriera precedentemente, dado la naturaleza penal de las infracción de que se trata, corresponde adentrarse al análisis integral de los fundamentos vertidos por el Fisco Nacional para aplicar la sanción bajo análisis

VII.- Que conforme surge de las constancias de la causa y lo reconoce la propia contribuyente, procedió a rectificar sus declaraciones juradas referidas al impuesto a las ganancias, argumentando que así lo hizo *“con la sola finalidad de satisfacer la pretensión fiscal y demostrar que carecía de una voluntad evasiva”* y sin que ello implique el reconocimiento de una conducta ilegítima y procurando radicar el ámbito de la discusión exclusivamente a la sede administrativa.

Sin embargo, debe recordarse que la previsión legal contenida en el artículo 13 de la ley 11.683 señala que: "*La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte.... El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad*".

De ello se desprende, a criterio de la suscripta, que ha quedado debidamente acreditada la configuración del elemento objetivo de la infracción imputada, habida cuenta de la falta de ingreso en término del impuesto a las ganancias en su justa medida. Por otra parte, la rectificación efectuada no ha tenido el carácter de espontánea, ya que *de no haber sido por el ejercicio de las facultades de verificación del organismo fiscal, la conducta del actor hubiese probablemente pasado desapercibida* (conf. CCAF, Sala I “Refinadora Neuquina S.A.” 23-12-15).

En relación con el elemento subjetivo, cabe distinguir por una parte entre los ajustes motivados por impugnación de proveedores y por disposición de fondos a favor de terceros y por otra los pagos realizados en contravención a la ley 25.345.

a) En el primer caso, el cotejo de los antecedentes de la causa analizados permiten tener por acreditada la conducta endilgada, sin que la recurrente haya aportado elementos de juicio que permitan desvirtuarla. En tal sentido, teniendo en consideración las inexactitudes de las declaraciones juradas originales

puestas de manifiesto como consecuencia de la inspección iniciada, las mismas no resultan justificadas por la mera manifestación referida a la falta de intención de defraudar o por la prueba documental – única ofrecida en esta instancia-, siendo que le incumbía al *recurrente la carga de probar que aquéllas "...habían sido la consecuencia de una omisión imputable a su parte a título de mera negligencia "... "porque.. .si bien es cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de índole penal sin culpa, no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por la ley, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente"* ("Wekser, Marcelo A." -CNACAF Sala V *23-6-15).*

Asimismo, la rectificación efectuada no ha tenido el carácter de espontánea, ya que *de no haber sido por el ejercicio de las facultades de verificación del organismo fiscal, la conducta del actor hubiese probablemente pasado desapercibida* (conf. CCAF, Sala I "Refinadora Neuquina S.A." 23-12-15).

Por lo expuesto, procede confirmar en este sentido la multa aplicada, la que se considera adecuadamente graduada.

b) Distinta es la solución en cuanto a la impugnación por pagos realizados en contravención a la ley 25.345, a la luz de la doctrina fijada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Mera, Miguel Ángel del 19 de marzo de 2014, esto es con anterioridad al dictado de la resolución bajo análisis. En dicho fallo se declara la inconstitucionalidad del artículo 2° de la ley 25.345 en cuanto prohibe el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias, por motivos estrictamente formales.

En ese sentido, de fs. 24/26 del informe final de inspección el organismo recaudador manifesta que por las razones allí expuestas corresponde validar la existencia de la operaciones vinculadas al proveedor Morais, Héctor Eduardo y no formular ajuste respecto del proveedor González, Carlos O. en función de la información adicional por él brindada sobre las operaciones de venta de frutas a la recurrente. Por ello, procede revocar en este aspecto la multa impuesta en relación con el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal 2008.

Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos

VIII.- Que finalmente cabe expedirse respecto de la multa aplicada en relación con el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas- períodos fiscales 2008 y 2009 en los términos de los artículos 46 y 47 inc a) y b) de la ley 11.683.

Que a fin de establecer el encuadre efectuado por el organismo recaudador y con el objeto de esclarecer los elementos necesarios para la configuración del ilícito que se le imputa a la recurrente, ha de tenerse presente que las infracciones materiales reguladas por la ley procedimental requieren por su indiscutida naturaleza penal, en primer término, de la configuración del "elemento objetivo"; y en segundo término de la configuración del "elemento subjetivo". Es decir, primero debe determinarse si existe una conducta penalmente reprochable a título de infracción, para recién luego, analizar si dicha conducta es imputable y a quién.

1.1 Que respecto del "elemento objetivo" no se cumple en la especie la tipicidad exigida por la figura infraccional invocada por el Fisco Nacional, ante la imposibilidad de otorgar a los conceptos volante o comprobante de pago el carácter de declaración jurada.

Que el concepto declaración jurada implica la cuantificación de los presupuestos del hecho imponible, materializados por el sujeto pasivo y sujeta a la verificación fiscal y como expone el Profesor

Damarco *"es un acto de conocimiento porque a través de ella el contribuyente informa al Fisco su situación fiscal y éste toma conocimiento de ella y en cuanto a su contenido es un acto voluntario y el contribuyente queda obligado patrimonial y penalmente por los datos que ella contiene. Desde el punto de vista patrimonial es la misma ley 11.683 la que determina que el contribuyente está obligado al pago del impuesto que declaró y desde el punto de vista penal, en razón de su contenido puede quedar configurado alguno de los ilícitos materiales descriptos por aquella ley, dolosos o culposos y eventualmente alguno de los delitos tipificados por la ley* 24.769."(Tratado Jurisprudencia 1 y Doctrinario. Procedimiento Tributario Tomo 1 pag. 85).

Que por otra parte, tampoco es posible atribuirles a los comprobantes en cuestión naturaleza de declaración jurada por invocación del artículo 15 de la ley procedimental, pues ello es pretender otorgarles un alcance del que carecen. En efecto, las boletas de depósito y comunicaciones de pagos contempladas en dicha normativa son confeccionadas por el responsable **con datos que él mismo aporte** (el destacado el propio), situación que no acontece en la especie, toda vez que la calificación de no documentada de la salida de fondos es efectuada por el fisco con posterioridad a su tarea de verificación, razón por la que los instrumentos pretenden asimilar integran una etapa posterior que es la referida al cumplimiento de la obligación tributaria mediante el pago.

1.2 Que sin perjuicio de lo dicho, y a mayor abundamiento, respecto del "elemento subjetivo" corresponde señalar que el artículo 40 de la ley del impuesto a las ganancias crea una ficción al establecer un impuesto especial a las salidas no documentadas, con base en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el impuesto a las ganancias, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación o con una reputada apócrifa, a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto de ese cobro (Fallos 323:3376 considerando 7°; 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987). Tanto es así -impuesto de un tercero- que la propia LIG en su artículo 41 exime del pago del impuesto especial cuando se presuma que "no llegan a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario".

En ese sentido, cabe recordar que el derecho penal tributario se conforma con el derecho penal infraccional –con las figuras punitivas previstas en la ley 11.683- y el derecho penal delictual –con las figuras actuales del régimen penal tributario creado por el art. 279 de la ley 27.430, aplicándose en ambos los principios propios del derecho penal, entre los que se encuentra el de personalidad de la pena. Sobre la naturaleza "penal" de las infracciones tributarias –y más allá de la vasta doctrina y jurisprudencia existente sobre la materia- es inveterada y pacífica la doctrina de nuestro Máximo Tribunal desde el precedente de Fallos 271:297. Dicho principio de personalidad de la pena debe ser respetado al momento de analizarle en cada caso particular el llamado "elemento subjetivo" de la figura, es decir, una vez que se haya concluido en la existencia del "elemento objetivo".

Dicho esto, corresponde advertir que los antecedentes obrantes en la causa no evidencian que se haya configurado el llamado "elemento objetivo" de la figura infraccional según los términos descriptos en el punto 1.1 del presente considerando. Tal conclusión torna inoficioso el tratamiento del "elemento subjetivo" de la figura achacada.

En ese entendimiento, corresponde revocar la multa aplicada en relación con el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas- períodos fiscales 2008 y 2009. Con costas.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto precedente

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Confirmar parcialmente la multa apelada respecto del impuesto a las ganancias en la forma en que da cuenta el Considerando VII punto a) y revocarla conforme a lo dispuesto en el punto b) de dicho considerando, con costas en proporción a los respectivos vencimientos.

2°) Revocar la sanción aplicada respecto del impuesto a las ganancias –salidas no documentadas-, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación (cfr. art. 184, 2do párrafo, ley 11.683 t.o. vigente y art.52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal)

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.21 17:39:32 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.28 12:11:47 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.28 12:11:48 -03:00