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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-39745075-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 12 de Abril de 2023

Referencia: EX-2022-137510256- -APN-SGAI#TFN -YARIGUARENDA S.A-SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2022-137510256- -APN-SGAI#TFN, caratulado “YARIGUARENDA S.A s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que mediante RE-2022-137492597-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el 25 de noviembre de 2022 por la Dirección Regional Salta de la AFIP- DGI, por la que se le impuso una multa, conforme lo previsto por los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la ley de rito fiscal, equivalente a tres tantos del Impuesto a las Ganancias período 2014 atribuido como evadido (RE-2022-137508367-APN-SGAI#TFN).

La recurrente relata que se le imputa no haber declarado como ingresos alcanzados en el impuesto a las ganancias la suma percibida en función del acuerdo con la empresa Tecpetrol S.A. como indemnización de los daños sufridos en el inmueble de su propiedad como consecuencia de la intervención en dicho predio a causa de las tareas de exploración y explotación hidrocarburífera. Expone que el ajuste que dio origen a la sanción fue apelado y confirmado por la Sala “D” de este Tribunal mediante sentencia del 13 de diciembre de 2021 (Expte. 47.156), reconociendo que el acto determinativo se encuentra firme.

Sostiene estar en desacuerdo con la decisión del Tribunal Fiscal sobre la determinación del tributo y, especialmente, en cuanto afirma no probó el deterioro del predio. Hace notar que la sentencia no tuvo a la vista los expedientes administrativos promovidos ante la Secretaría de Medio Ambiente de la Provincia de Salta en los juicios en cuyo marco quedó acreditado dicho perjuicio. Resalta que el convenio y la indemnización están motivados en la existencia y quantum de tal daño; no tratándose de una liberalidad de Tecpetrol S.A. Expone que la indemnización constituyó un restablecimiento del valor perdido; con lo cual no sólo que no hacía falta acreditar que lo cobrado se utilizó para recuperar el fundo, sino que el daño inutilizó definitivamente el predio.

Aduce que la situación descripta habilita considerar la existencia de error excusable de derecho, en razón de la

complejidad propia de la situación y de la interpretación del art. 2° de la ley del Impuesto a las Ganancias, que no prevé expresamente que el hecho descripto se encuentre alcanzado por la normativa citada. Plantea que el acto impugnado, formula caracterizaciones teóricas del “dolo” pero no explica, en absoluto, en qué consistió el ardid o engaño o la ocultación maliciosa; cuál fue la conducta dolosa, quien fue, en todo momento, transparente y colaboradora con el Fisco, explicitando desde un comienzo el criterio que presidió su actuación.

Ofrece prueba informativa. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque el acto apelado. Con costas

II- Que a través del IF-2023-31337535-APN-DTD#JGM contesta el recurso el Fisco Nacional.

Trae a colación que la multa tiene como origen la determinación de oficio confirmada por esta Sala del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia de fecha 13 de diciembre de 2021. Relata que el acto determinativo había diferido la aplicación de la sanción respecto al período 2014 en virtud de la ley penal tributaria y luego de que en sede penal se decretara la extinción de la acción, el organismo recobró las potestades sancionatorias atribuidas por la ley de rito fiscal.

En cuanto a la imputación, considera que en base a las probanzas producidas y demás elementos tenidos en cuenta por el Juez Administrativo interviniente, que la responsable actuó con pleno conocimiento del hecho material defraudatorio en que incurría y este conocimiento o actitud subjetiva es lo que el derecho declara apto para acarrear responsabilidad, no verificándose –según la representación del organismo- la causal de error excusable.

Se opone a la producción de prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme el acto apelado. Con costas.

III- Que mediante PV-2023-34040936-APN-SGAI#TFN se resuelve desestimar la prueba ofrecida por la recurrente.

Por PV-2023-37422609-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”.

A través del IF-2023-38669365-APN-VOCX#TFN pasan los autos a sentencia.

IV- Que corresponde analizar la procedencia de la multa aplicada por el acto apelado, ello con sustento en las previsiones de los artículos 46 y 47 incs. a) y b) de la ley 11.683.

Cabe señalar que surge de las constancias administrativas (vide esencialmente IF-2023-32399110-APN-DTD#JGM), que mediante Resolución N° 147/2016 (DV RSAL), fechada el 15 de julio de 2016, el Fisco determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2010 y 2014, intimando gravamen e intereses a ingresar y aplicando respecto al período 2010 una multa equivalente a tres veces el tributo dejado de ingresar, ello en los términos de los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la ley de rito fiscal. Respecto al período 2014, se hizo reserva de aplicar sanciones en virtud de lo dispuesto por el artículo 20 de la ley 24.769.

Apelado dicho acto, esta Sala “D” resolvió con fecha 13 de diciembre de 2021, confirmarlo en todas sus partes. En lo que aquí interesa, el ajuste correspondiente al período 2014 consistía en considerar gravado en el Impuesto a las Ganancias, la indemnización percibida por la reparación del daño sufrido en un inmueble de su propiedad como consecuencia de una servidumbre de ocupación, uso y tránsito, ello en virtud de un acuerdo transaccional con la firma Tecpetrol S.A.

En efecto, surge de la sentencia de este Tribunal, que “no caben dudas de que dicho resarcimiento carece de notas de gratuidad, y por ende por aplicación de la teoría que rige respecto de la tercera categoría de ganancia se encuentra sometida al impuesto”.

“Que a mayor abundamiento, como bien se expresa en la resolución apelada, la recurrente en apoyo de su postura tampoco intentó, ni en instancia administrativa ni ante este Tribunal, demostrar el deterioro sufrido en su predio por la acción de Tecpetrol S.A. ni informó sobre la reinversión del monto cobrado por indemnización para recuperar el fundo, todo lo cual fortalece la postura fiscal”

“En cuanto a su pedido subsidiario, el mismo debe ser desestimado por su improcedencia en atención a que las deducciones admitidas son aquellas que permite la ley del impuesto en trato”.

Que no resulta controvertido por las partes que la citada sentencia se encuentra firme.

Por su parte, se desprende de la resolución aquí cuestionada que el 4 de julio de 2022, el Juzgado Federal N° 2 de Salta resolvió declarar extinguida por prescripción la acción penal incoada respecto a período 2014 en la causa tramitada bajo el Expte. N°1072/2017 caratulado “Yariguarenda S.A. s/Infrac. Ley 24.769”.

Frente a ello, en este caso en particular, la sentencia que desestimó la denuncia efectuada por el Fisco, no se adentró a analizar los hechos y la conducta del aquí recurrente, sino que desestimó la imputación por la extinción de la acción penal, con lo cual resulta que no existe óbice alguno para analizar la procedencia de la sanción aplicada.

V- Que el ajuste es el que da origen a la sanción aquí discutida se encuentra firme, y por lo tanto se encuentra acreditado el ingreso de gravamen en menos de parte de la recurrente en el Impuesto a las Ganancias período 2014, esto es el aspecto objetivo de la figura prevista en el art. 46 de la ley de rito.

Que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014).

Por su parte, el artículo 47 de ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Vale decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”). En el caso concreto –según el Fisco- existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas en virtud del art. 47 inc. a), esto es que: “ medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11”; y el inc. b) que establece que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando en los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Sentado ello, del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado

defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales.

En efecto, ante la grave contradicción entre los ingresos registrados y la información recolectada por la AFIP que concluyó que existía una omisión de declarar una parte de los mismos (inc. a] del art. 47 de la Ley Nº 11.683), y el hecho de que se consignaron datos inexactos en las declaraciones juradas que incidieron sobre la determinación de la materia imponible (inc. b] del art. 47 de la Ley Nº 11.683), resulta aplicable en el caso la presunción de que existió una conducta dolosa por parte del contribuyente.

Que en esta línea, el Cimero Tribunal sentenció in re “Industrias Delta S.A.I.C. y Otros”, sentencia del 11/09/84: “de la frase referida a la "inversión de la carga de la prueba", no debe inferirse la posibilidad de obligar al procesado a demostrar la falsedad de toda imputación huérfana de apoyo que se le formule, sino la necesidad de acreditar que las defensas que alegue tienen visos de seriedad suficientes para desvirtuar la presunción legal basada en hechos que corresponde probar a la parte acusadora”.

Cabe destacar que la actora para sostener su defensa, esencialmente formula agravios sobre el criterio expuesto en el acto determinativo respecto al período 2014. Ante ello y no existiendo controversia sobre el carácter de firme adquirido por tal resolución luego de la sentencia dictada por esta Sala, considero conveniente remarcar que no procede la revisión del ajuste que da origen a la multa aquí apelada, quedando circunscripta la presente cuestión a examinar si la sanción se ajusta a las previsiones contenidas en el tipo penal del art. 46 de la ley N° 11.683.

Por lo demás, la recurrente sólo ha realizado manifestaciones genéricas sobre la infracción imputada sin sustento probatorio alguno sumado a que tampoco se vislumbra la existencia de una norma legal cuya interpretación la haya inducido a un error esencial para presentar las declaraciones juradas con menor impuesto del que correspondía ingresar.

Sobre tales premisas, es posible concluir que las declaración jurada inexacta presentada inicialmente tuvo una grave incidencia en la determinación de la materia imponible y, por su parte, no se acreditó en autos ninguna circunstancia que la eximiera de responsabilidad por dichas inexactitud (cfr. criterio de la Sala V de la Alzada in re “Proms S.A.”, sentencia del 2 de julio de 2019).

En definitiva, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa a la sanción impuesta como así tampoco para modificar la graduación dispuesta en el acto recurrido, corresponde disponer su confirmación en todas sus partes. Con costas a la vencida.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 219.341 (pesos doscientos diecinueve mil trescientos cuarenta y uno, equivalente a 14,69 UMA) y por el patrocinio letrado, la suma de $ 548.353 (pesos quinientos cuarenta y ocho mil trescientos cincuenta y tres, equivalente a 36,72 UMA), los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en

cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N° 3/2023 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala“D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Regístrese y notifíquese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.12 11:24:41 -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: 2023.04.12 11:26:52 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.12 11:26:53 -03:00