Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-49253770-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 2 de Mayo de 2023

Referencia: Tamarindo. Sentencia. 2DA. Nominacion

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O´Donnel (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el Expediente N° 33.492-I caratulado ***“TAMARINDO S.A.I.C.I.F y A. s/Apelación” y su acumulado Nro. 36.726-I*** de igual carátula.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 120/136 y 391/403 se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP-DGI de fecha 30 de noviembre de 2009 y 29 de agosto de 2012 en virtud de las cuales se determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el impuesto a las ganancias por los períodos 2004 y 2005 con más intereses resarcitorios y se aplicó una sanción con sustento en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal.

Plantea que su derecho de defensa se vio afectado debido a que durante la etapa de inspección no se le requirió la documentación respaldatoria de las deducciones impugnadas.

Explica que la sociedad se dedica a la actividad agropecuaria de siembra y cosecha de cereales y a la actividad de cría e invernada de ganado bovino.

Manifiesta que con fecha 15 de julio de 2003 firmó un contrato complejo con la compañía inglesa Barnes & Miles Ltda., a través del cual dicha firma se comprometía a ejecutar distintos contratos financieros de futuros en nombre y por cuenta de la actora, y a enviarle confirmación escrita de cada contrato ejecutado.

En base al contrato señalado, aduce que la empresa B&M abriría una cuenta a nombre del presidente del directorio de la empresa actora para adquirir y/o vender contratos de futuros de comodities conforme las instrucciones orales o escritas recibidas de la compañía.

Afirma que le abonaría como contraprestación a B&M, las comisiones, cargos y aranceles que ésta le impusiera periódicamente y otorgaría una garantía a favor de dicha empresa hasta el cumplimiento total de las obligaciones contenidas en el contrato.

Aduce que la definición del contrato de derivados debe encontrarse, conforme lo explica la AFIP en su resolución, en el Decreto N° 1.130/97, luego incorporados en la Ley N° 25.063.

Afirma que la norma los define como aquellos contratos cuyo contenido económico depende de los valores de otras variables básicas subyacentes.

Alega que la finalidad perseguida con la celebración del contrato es la obtención de una cobertura para el desarrollo de la actividad.

Sostiene que, el organismo fiscal, tras analizar los elementos que delinearían una operación de cobertura, concluye que el contrato en cuestión no encuadra en lo que puede definirse como tal, y en consecuencia, expone que las pérdidas sufridas a raíz de su firma constituyen quebrantos específicos que pueden deducirse del impuesto a las ganancias en forma limitada.

Luego de citar el art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias, afirma que la ley dispone claramente cuando existe una operación de cobertura y no resulta necesario recurrir a otra normativa.

Sostiene que, con la prueba pericial, se podrá constatar que el contrato celebrado guardaba una relación razonable con la cantidad de productos que la compañía normalmente vende, como exige –dice- el organismo fiscal en este tipo de operaciones.

Dice que, por aplicación del principio de realidad económica, la operación en cuestión, debe ser interpretada conforme la intención tenida en vista por las partes al momento de llevarla a cabo, toda vez que si no se hiciera así, se estaría efectuando una recalificación impropia del negocio, resultando contraria a la propia norma fiscal, y sobre todas las cosas al principio calificador del art. 2 de la ley 11.683, incumpliendo de forma manifiesta la función de dar contenido y alcance basado en la intención tenida en vista por el contribuyente al efectuar el negocio jurídico.

Explica que la firma del contrato resultaba necesaria para el desarrollo de la actividad, pues tratándose de un mercado altamente volátil, debía protegerse de los riesgos a los que podría ver sometidas sus operaciones si el precio de los productos sufriera una baja importante.

Manifiesta que se trata claramente de operaciones de cobertura, cuya deducibilidad está expresamente prevista en la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Expresa que el precio de los activos subyacentes, en este caso la soja, el maíz y el trigo, si bien en algunos casos fue inferior al pactado en los contratos de cobertura, resultando una ganancia a favor de la empresa, en el conjunto de todas las operaciones de cobertura celebradas por B&M en nombre de la firma actora, se generó una pérdida que se debió abonar a B&M, debido a que el precio de los commodities era mayor al definido en los contratos de cobertura celebrados.

En cuanto a los intereses resarcitorios reclamados, sostiene que no corresponde el pago de intereses cuando el incumplimiento material no resulta subjetivamente imputable al deudor. Agrega que, aún en el hipotético caso que se confirmara la pretensión fiscal, debería admitirse que no ha existido mora culpable como

presupuesto generador de los accesorios, por considerar que se adoptó una posición razonable frente al tributo, y en todo caso, sostiene que existió un error de derecho que exime de la aplicación de intereses.

Posteriormente, respecto del cargo sustentado en la valuación en defecto de la existencia final de bienes de cambio del período fiscal 2004, sostiene que, teniendo en cuenta que el organismo fiscal aplicó un ajuste simétrico en el período fiscal 2005, al incrementar el inventario de inicio de los bienes de cambio por el mismo importe, la empresa sólo adeudaba los intereses resarcitorios pertinentes, que –dice- canceló mediante compensación con el saldo a favor del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2009.

Asimismo, en cuanto a la impugnación como gasto de mantenimiento, de los servicios contratados para la construcción de un tanque de 30.000 litros, que fue considerado por el Fisco como un activo sujeto a amortización, efectúa un detalle sobre la metodología que utilizó para calcular el impuesto e intereses resarcitorios, que canceló, según sus dichos, con el saldo a favor del impuesto a las ganancias del período fiscal 2009.

Con respecto a la multa aplicada, dice que el Juez Penal resolvió sobreseer a Martín Alejandro Goldstein del delito de evasión en concepto de Impuesto a las Ganancias, correspondiente a los ejercicios fiscales 2004 y 2005. Entiende que, para así resolver, el magistrado tuvo en consideración, por un lado el caudal probatorio aportado y por el otro, la intrascendente hipótesis planteada por la AFIP, que partía de basar la inexistencia del contrato por la ilegibilidad de las firmas que lo suscribían, la falta de certificación y la omisión de aclaración.

Plantea que el art. 20 de la ley penal tributaria consagra la posibilidad de que, a pesar de haberse radicado una denuncia penal por un delito previsto en dicha ley, ello no impide la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional. Agrega que se establece un claro límite al disponer que no se podrá dictar resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial en sede penal, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos.

Por su parte, alega que en concordancia con la jurisprudencia y la doctrina aplicables, debe admitirse que la figura descripta en el tipo infraccional requiere que se acredite la culpabilidad en el obrar, circunstancia que -dice- no ha tenido lugar en la causa.

Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 209/219 vta. y 410/415 contesta el Fisco Nacional los traslados de los recursos, y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos de la causa.

III.- Que a fs. 246 se abre la causa a prueba. A fs. 423 obra el decisorio del Tribunal en Pleno que ordenó la acumulación del Expte. N° 36.726-I al que lleva el N° 33.492-I.

A fs. 451 se clausura el período de instrucción y se elevan los autos a conocimiento de la Sala A.

A fs. 454 se ponen los autos para alegar obrando a fs. 461/465 y 466/485 los alegatos de la apelada y actora, respectivamente.

Finalmente, a fs. 486 pasan a sentencia.

IV.- Que en primer lugar corresponde expedirse sobre la vulneración del derecho de defensa planteada por la recurrente, al considerar que durante la etapa de la inspección no se le requirieron los elementos que respaldaban la deducción de los gastos que fueron impugnados por el Fisco.

Sobre el particular, cabe señalar que surge de los antecedentes acompañados, como también de la resolución apelada ante esta instancia, que el Juez Administrativo analizó los elementos probatorios aportados por la empresa, durante el proceso seguido ante el organismo fiscal, pero los consideró insuficientes, por las razones que expone, para tener por acreditadas las operaciones que respaldarían los gastos impugnados, no surgiendo, por lo demás, que la recurrente se haya visto impedida de aportar los elementos que consideró conducentes, por lo que debe concluirse que no resultó afectado su derecho de defensa.

V.- Que conforme se desprende de la resolución apelada, como así también de los antecedentes administrativos acompañados, como consecuencia de una fiscalización llevada a cabo a la responsable, el organismo fiscal procedió a impugnar ciertos gastos computados en la liquidación del impuesto a las ganancias por un monto de $ 1.220.500,85 y $ 990.246,34 en los períodos fiscales 2004 y 2005 que no contaban, según el criterio fiscal, con el debido respaldo documental que demuestre su real existencia y en consecuencia, el Juez Administrativo entiende que tampoco se acreditó su condición de necesarios para obtener, conservar o mantener ganancias gravadas por el impuesto a las ganancias.

Sobre el particular, la recurrente manifiesta ante esta instancia, que tales gastos se originaron como consecuencia de la celebración de un contrato con la firma inglesa Barnes & Miles Ltda. (en adelante B & M), por medio del cual la empresa del exterior se comprometía a ejecutar distintos contratos financieros de futuros en nombre y por cuenta de la actora, y a enviarle confirmación escrita de cada contrato ejecutado. Agrega que para el cumplimiento del contrato, la empresa B&M abriría una cuenta a nombre del presidente del Directorio de la recurrente, para adquirir y/o vender contratos de futuros de *commodities* conforme las instrucciones orales o escritas recibidas de la compañía.

En cuanto a la naturaleza del contrato celebrado, sostiene la actora que configura una operación de cobertura cuyo objeto es disminuir el riesgo propio de la actividad desarrollada.

Asimismo, expone la recurrente que, durante la ejecución del contrato, y como consecuencia de los débitos generados en su cuenta en fechas 22 de junio de 2004 y 21 de junio de 2005, que surgen del estado de cuenta envíado por B&M, se procedió a cancelar los pagos mediante transferencia bancaria, los días 28 de junio de 2004 y 24 de junio de 2005. Afirma que lo expuesto se acredita con los comprobantes de transferencia a B&M por $ 1.125.586,10 y $ 895.084, ambos en concepto de pagos por cancelación de contratos de cobertura de precios de commodities.

Ello así, la recurrente fundamenta el cómputo de los gastos en cuestión, en la firma de contratos de derivados destinados a reducir el efecto de las posibles bajas en el precio futuro de los commodities comercializados, al fijar un precio futuro de los bienes señalados, a través de la firma de un “Acuerdo Marco” que autorizaba a una empresa del exterior, a la comercialización de los contratos a futuro en nombre y representación de la firma actora. Explica, en su escrito de recurso, que si en el momento en que se producía el vencimiento del contrato, el precio de la mercadería resultaba inferior al pactado, la empresa recibiría la diferencia, y por ende no se vería afectada por una baja en el precio de los commodities. En cambio, si el precio de mercado resultaba superior al pactado, la empresa debería pagar la diferencia, este último supuesto es el que se produjo –según afirma la actora- en el caso de autos y provocó las erogaciones que sustentaron los gastos computados en el impuesto a las ganancias por los períodos 2004 y 2005, que consideró necesarios para el desarrollo de su

actividad de productora agropecuaria.

VI.- Que sentado lo que antecede, cabe recordar que esta Sala -en su anterior integración-, se expidió sobre la naturaleza y características de los contratos derivados, en la causa "Ecim SRL" de fecha 13/12/2007, cuyos fundamentos se comparten. Se expuso allí que *"…ante todo, y en procura de alcanzar precisiones respecto a la conceptualización que corresponde atribuir a este tipo de instrumentos, resulta menester apuntar que la misma no aparece específicamente contenida en las normas del tributo u otras disposiciones legales.*

En todo caso, y en pos de hallar una definición con base legal, la misma debe extraerse de los considerandos del decreto 1130/1997. Cabe recordar que el precitado decreto regulaba –vía reglamentaria- determinados aspectos fiscales vinculados a la materia que nos ocupa, los cuales –a la postre- fueron incorporados en la reforma introducida por la ley 25063.

Así puede observarse que en los considerandos del mentado decreto se alude a los instrumentos o contratos derivados como "…aquellos cuyo contenido económico depende de los valores de otras variables básicas subyacentes".

Por su parte, partiendo desde otras fuentes de distinta naturaleza pueden encontrarse definiciones igualmente congruentes con la transcripta precedentemente. Así, por caso, cabe citar lo dictaminado por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, la cual a través de su Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT) en informe número 17, define a los instrumentos derivados como contratos, los cuales son llamados contratos derivados porque su valor depende (deriva) de variables subyacentes constituidas, en general, por el valor de activos, ya sea financieros o productos básicos. Agrega que se pueden agrupar los contratos derivados en cuatro grandes grupos: 1) los contratos a término ("forwards"); 2) los contratos de futuro; 3) los contratos de opciones; 4) los contratos de canje ("swaps")".

Asimismo, el fallo citado sostiene que *"…los derivados constituyen contratos nominados, en virtud de encontrarse mencionados en la ley 24083 de fondos comunes de inversión y en la ley 24241 de jubilaciones y pensiones. Empero, por otra parte, cabe encuadrarlos en la categoría de atípicos en el marco de la autonomía de la voluntad (art. 1197, CC), toda vez que no existe una legislación que regule sus cláusulas esenciales.*

Ello así, ante la ausencia de pautas normativas, deviene particularmente relevante en esta materia, recurrir a aquellas que puedan emanar tanto de elaboraciones doctrinarias como de las prácticas mercantiles.

V. Que acudiendo a tales apoyaturas, aparece como un primer elemento excluyente que caracteriza a este género de contratos, y tal como emerge de su propia definición, la circunstancia de que su valor se encuentra relacionado con el valor de una variable subyacente mencionada en el mismo. En consecuencia, no es posible determinar la utilidad o pérdida que emergerá de un contrato derivado sin conocer el de la variable subyacente.

Por otro lado, otro de los puntos distintivos que aparecen en este tipo de contratos es que su cumplimiento o "liquidación" puede hacerse de dos formas, esto es, por entrega del activo subyacente, o por pago de diferencias en efectivo ("cash settlement"). La liquidación por diferencias se denomina de tal manera pues implica el pago de la diferencia entre el precio del ejercicio determinado en el contrato y el precio del mercado a contado de ese día.

En cuanto a la finalidad específica que se persigue con la celebración de los derivados, la misma puede consistir en la obtención de cobertura frente a la cual se encuentra expuesta la empresa o individuo; la

especulación con el objeto de obtener una ganancia; o el arbitraje, donde el objetivo buscado es la obtención de una ganancia a partir de la compra y venta de un mismo producto por diferencias de cotización en diferentes mercados o en diferentes momentos de la rueda de negociación; o de productos distintos pero que presenten precios vinculados o con alta correlación positiva (vgr. trigo-harina)…".

Por su parte, en dicho precedente se afirma, -en forma específica sobre los contratos derivados a futuro- que *"…desde un punto de vista jurídico se puede definir al contrato de futuro o "forward" como aquel contrato alternativo en virtud del cual una de las partes o un tercero tiene el derecho a determinar la concertación del contrato en una compraventa a plazo con precio cierto, o una operación en virtud de la cual las partes pagarán entre ellas, según corresponda, una suma de dinero equivalente a la diferencia entre el valor de mercado del bien determinado como subyacente y el precio fijado en el contrato".*

VII.- Que en ese contexto, corresponde señalar que en el presente caso, la recurrente acompaña un contrato que configuraría un "acuerdo marco", a través del cual autoriza a una empresa del exterior, para que adquiera o venda contratos a futuro de commodities por cuenta de la empresa actora y se establecen los términos y condiciones para cada una de las partes.

En efecto, en base a dicho "acuerdo marco" la empresa Barnes & Miles Ltda. habría comprado y vendido contratos a futuro de commodities, con el objeto, según lo expuesto por la recurrente, de reducir el efecto de futuras fluctuaciones de precios de los commodities comercializados, al fijar el precio futuro de tales bienes.

Asimismo, afirma la recurrente que a través de dicho acuerdo buscaba asegurarse un precio de venta que le fuera redituable para su negocio ante una eventual baja del precio de sus productos. Puntualiza que, el precio de los activos subyacentes, configurados en este caso por los commodities comercializados (soja, maíz y trigo), si bien en algunos casos fue inferior al pactado en los contratos de cobertura, resultando una ganancia para la firma actora, en el conjunto de todas las operaciones de cobertura celebradas por B&M, se generó una pérdida que la recurrente debió abonar -debido a que el precio de los bienes fue mayor al definido en los contratos de cobertura celebrados- que fue computada en las liquidaciones del impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2004 y 2005 e impugnada por el organismo fiscal en la resolución recurrida.

VIII.- Que en principio, cabría considerar que la operatoria examinada en estos actuados, reúne los características propias de los contratos de derivados, como ser: la existencia de variables subyacentes, representadas en este caso, por el precio de los commodities involucrados en las operaciones, como así también que, dentro de las distintas categorías de contratos de derivados, configurarían contratos a futuro, que se liquidan a su vencimiento a través de la diferencia entre el precio pactado con el precio real del bien involucrado.

No obstante, el organismo fiscal centra su postura en la ausencia de respaldo documental de la operatoria, toda vez que se aportó copia simple del contrato celebrado entre la actora y la empresa extranjera Barnes & Miles Ltd., luego se aportó documentación original de una parte del instrumento, debidamente traducido pero sin protocolizar; el contrato acompañado es un instrumento privado sin fecha cierta, se acompañaron copias simples de un contrato modelo de la firma del exterior y su traducción; documentos en idioma extranjero sin traducción pública y documentos con membrete de la firma Barnes & Miles Ltd., algunos traducidos. Con sustento en estas observaciones que impiden –a criterio del juez administrativo- considerarlos como prueba fehaciente de lo expuesto por la actora. Además, el Fisco considera que tampoco se encontraría probado que se trate de una "operatoria de cobertura", con las consecuencias que en materia impositiva generaría.

IX.- Que sentado ello, corresponde analizar ahora la probanza acompañada por la recurrente para probar la realidad de la operatoria objetada por el Fisco Nacional.

Al respecto, se encuentra agregada a fs. 65/79 una copia certificada de la traducción del contrato denominado “Condiciones para manejar Contratos Financieros de Futuros” celebrado entre la recurrente y la empresa Barnes & Miles Ltda., con la correspondiente legalización emanada por el Colegio de Traductores Públicos de la Ciudad de Buenos Aires, que certifica únicamente que la firma y sello que aparecen en la traducción adjunta, concuerdan con la de una profesional que obra en los registros de la institución. Cabe señalar que el contrato fue observado por el Fisco Nacional por carecer de fecha cierta.

Entiendo oportuno destacar, en primer término, que la circulación internacional de documentos requiere de una serie de recaudos a fin de otorgarles eficacia probatoria fuera del Estado de su producción.

Pues bien, se considera que un documento extranjero debe reunir tres requisitos, a saber: la legalización, la autenticación y la traducción en caso de ser necesaria. La legalización es nacional en tanto la autenticación refiere a la certificación de firma y cargo de un funcionario externo al documento. En resumen, a través de la legalización se comprueba que la firma y rúbrica de un escribano autorizante coincide con los registrados ante la autoridad certificante, y que se encuentra habilitado para el ejercicio del cargo. En tanto, si ese documento va a traspasar la frontera, deberá contar con la legalización diplomática por la cual un funcionario de rango correspondiente o equivalente autenticará la firma y cargo de quien certificó la firma del notario. Este procedimiento se fue simplificando por el contenido en el Convenio de La Haya, conocido como “apostilla de la Haya” (Cfr. Rapallini, Liliana E., “La forma de los actos jurídicos en el Derecho Internacional Privado Argentino”, Revista Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, UNL, Año 13, N° 46, 2016).

Ello así, al carecer el contrato acompañado de esta certificación, considero que le asiste razón al Fisco Nacional en cuanto a que la operatoria alegada por la recurrente no encuentra el debido respaldo documental.

Ahora bien, y en relación a las copias certificadas de los estados de cuenta con membrete de la empresa B&M acompañados –vid. fs. 30/56-, corresponde señalar que resultan insuficientes para demostrar la realidad de las operaciones allí descriptas. En efecto, tales elementos solo cuentan con una nota en idioma ingles, firmada por una persona, quien dice ser empleada de Barnes & Miles y afirma que la documentación acompañada configuran copias fieles de sus originales, junto a una certificación notarial, también en idioma inglés, de la firma consignada en la nota señalada (fs. 28/29).

En este sentido, no surge de autos que la empresa Barnes & Miles Ltda. se haya manifestado corroborando los dichos y la documentación aportada por la recurrente, es decir, no obra información brindada por esta firma, confirmando la realidad de la operatoria expuesta que habría generado los gastos computados en la liquidación del impuesto a las ganancias por los períodos referidos. Cabe puntualizar que la recurrente desistió –vid. fs. 284- de la producción del oficio dirigido a la empresa señalada, para que se pronuncie sobre la autenticidad del contrato y del estado de cuenta acompañado ante esta instancia.

En razón de lo expuesto, es dable señalar que las copias certificadas de los Comprobantes de Transferencia a B&M por $ 1.125.586,10 (a través de la agencia de negocios cambiarios Transcambio S.A.) y $ 895.084 (a través de Giovinazzo S.A.) -Anexo III-, resultan insuficientes para demostrar que el egreso de divisas efectuado por la recurrente a través de las agencias señaladas, tuviera como destino la cancelación de las pérdidas generadas por los contratos de cobertura de precios de commodities, al encontrarse desprovista de otras probanzas conducentes a tal fin.

Por su parte, la información brindada por el representante de la empresa Bloomberg L.P., quien informó en respuesta al oficio cursado, la evolución del precio internacional del trigo, soja y maíz a futuro durante los años 2002 a 2005 utilizado por el Chicago Mercantile Exchange, tampoco resulta conducente para probar las erogaciones cuestionadas, en tanto que se trata de información que no se encuentra cuestionada en la presente causa.

En cuanto al informe pericial contable (vid. fs. 287/295), corresponde señalar que la respuesta brindada en el punto pericial en el cual se le solicitaba a los peritos, que digan si la operación celebrada con B&M guardaba una relación razonable con la cantidad de productos que la compañía terminó cosechando, tampoco resulta hábil para corroborar los dichos de la actora, en tanto que, como se expuso, no se encuentra acreditada la veracidad de la operatoria señalada. Cabe señalar por lo demás, que los peritos no responden en forma conjunta.

En función de lo expuesto, ante la ausencia de probanza suficiente para acreditar la veracidad de las operaciones que habrían generado los gastos impugnados, no cabe más que confirmar el ajuste en cuestión.

X.- Que debo ahora expedirme sobre los argumentos vinculados a la sentencia penal que obra agregada a fs. 226/232. En su presentación la recurrente peticiona que la resolución de la presente causa guarde congruencia jurídica con lo resuelto en el fuero penal.

En principio resulta necesario precisar que el artículo 20 de la ley 24.769 dispone que *"La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad, ni de los recursos administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos.*

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, la que deberá ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al Organismo Fiscal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Asimismo, una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la autoridad administrativa respectiva y esta aplicará las sanciones que correspondan, ***sin alterar las declaraciones de hecho contenidas en la sentencia judicial".***

Es conteste la doctrina y la jurisprudencia en sostener que de una correcta interpretación de dicho precepto se establece allí un claro deslinde entre las atribuciones de la justicia penal, la administrativa y la contencioso administrativa. En efecto, es competencia exclusiva de la justicia penal decidir si hubo o no delito en orden a las figuras establecidas en la ley penal tributaria, lo que viene a significar que en dicha sede sólo se indaga sobre la posible comisión de un ilícito dentro de ese marco represivo, ya que sólo es competencia del Organismo fiscal, el Tribunal Fiscal de la Nación, y en su caso, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, delimitar el encuadre fiscal (cfr. Entre otros, C.N.A.C.A.F., Sala I, "MASCARDI, Carlos Gustavo¨, 30/11/04¨). Es clara la norma, en el sentido de permitir que aun cuando se radique una denuncia penal por la presunta comisión de un delito previsto en la ley 24.769, se sustancien los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinaciòn y cobro de la obligación tributaria o previsional.

Mas establece un límite, cual es el de impedir que se dicte un acto administrativo sancionatorio hasta tanto haya quedado firme la sentencia judicial en sede penal, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la

materialidad de los hechos. Límite que tiene el claro objeto de evitar el escándalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos, ya que resultaría un dislate que, por un lado, la sentencia judicial afirmara que el hecho imputado no existió, y que por otro, la resolución administrativa decidiera la existencia de ese mismo hecho (cfr. C.N.A.C.A.F., Sala V, "Almeida, Nora Mabel", 18/3/06, entre otros).

En idéntica dirección, la norma establece la limitación a la causa administrativa, cual es la de **no alterar las declaraciones de los hechos contenidas en la sentencia penal.**

En ese sentido, este Tribunal no debe prescindir de las valoraciones jurídicas contenidas en la sentencia penal sino que es obvio y razonable que las tenga en cuenta. Debe considerar, pues, los hechos materialmente probados en sede penal.

Bajo ese contexto, es dable señalar que el sobreseimiento se sustentó en la existencia de un razonable margen de duda que no puede sino favorecer al imputado, decisión sustentada en base a las pruebas producidas en dicho proceso, como se expone en el considerando 9º y 10º. Cabe agregar que el magistrado -vid. Cons. 11- aclara que **"...no puede dejar de mencionarse que las falencias o irregularidades de la documentación cuestionada en sede administrativa podría, eventualmente, ser considerada en el ámbito de la determinación de la deuda**, mas no puede desbaratar aquel estado de duda, en el marco de este proceso penal..." (el destacado es propio).

De lo expuesto, se desprende en forma evidente que el Juez Penal no se expidió sobre los hechos vinculados con la determinación tributaria, sino que sustenta su decisorio en la "existencia de un razonable margen de duda" en base a la probanza producida en el proceso penal, por lo que no resulta vinculante lo allí decidido para resolver en esta instancia, conforme lo dispuesto por el art. 20 de la ley 24.769.

A mayor abundamiento, merece destacar que en sede penal se pone enfásis en las falencias e irregularidades de la documentación que la recurrente acompaña para probar su operatoria.

XI.- Que en cuanto al ajuste por valuación en defecto de la existencia final de bienes de cambio del período fiscal 2004 por un importe de $ 248.104,97, que generó un ajuste en el período fiscal 2005, por aplicación de la "teoría de las correcciones simétricas", la recurrente se limita a manifestar que no adeuda importe alguno en concepto de impuesto a las ganancias y que sólo adeudaba los intereses resarcitorios pertinentes, que según sus dichos, ya fueron calculados e ingresados al organismo fiscal.

En efecto, conforme surge de la resolución apelada, como así también de los papeles de trabajo -vid. Ant. Adm. A fs. 529/530 del cpo. Imp. a las gcias III-, el ajuste relativo a la valuación en defecto de la existencia final de bienes de cambio del período fiscal 2004, originó un ajuste simétrico en el período fiscal 2005, al incrementar el inventario de inicio de los citados bienes por un importe de $ 248.107,97.

En virtud de lo expuesto, y toda vez que la recurrente no introduce agravios específicos sobre los fundamentos del ajuste en cuestión, y encontrándose acreditado que el Fisco Nacional aplicó lo dispuesto por el penúltimo párrafo del art. 81 de la ley de procedimiento fiscal, sólo cabe confirmar el presente ajuste.

Sentado ello, corresponde señalar que se desprende del acto apelado que el Fisco calculó correctamente el impuesto e intereses correspondientes, por lo que no corresponde hacer lugar a las manifestaciones introducidas sobre el particular.

XII.- Que corresponde referirse respecto del ajuste sustentado en la impugnación –en la liquidación del impuesto por el período fiscal 2004- de los gastos vinculados con la construcción de un tanque de 30.000 litros que el organismo fiscal consideró que se trataba de un activo sujeto a amortización, y no un simple gasto de mantenimiento, y que a su vez, habilitó la deducción de la amortización correspondiente en los períodos siguientes, por aplicación de lo dispuesto por el art. 81, penúltimo párrafo de la ley N° 11.683, hasta agotar la vida útil del bien de uso.

Sobre el particular, y toda vez que la recurrente tampoco introduce agravios sobre los fundamentos del presente ajuste, corresponde que sea confirmado.

Ahora bien, en cuanto a las manifestaciones relativas al cálculo e ingreso del impuesto y los intereses correspondientes, no corresponde que sean aquí analizadas, en tanto que se refiere a cuestiones ajenas a la litis y surgiendo de la resolución apelada, que el impuesto y los intereses han sido correctamente cálculados.

XIII.- Que, en cuanto a los intereses resarcitorios aplicados, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido la contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Para la constitución en mora es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de la inimputabilidad.

El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo (mora automática) en tanto que el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor. La ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre el origen de la mora del deudor, conduce a recurrir a los preceptos del derecho privado, por aplicación supletoria de dichas normas conforme lo autoriza el artículo 1º de la ley de rito, ya que no discrepan con la letra de la normativa fiscal ni resultan inadecuadas para la solución de los problemas impositivos. Sobre el particular, el art. 888 del actual Código Civil y Comercial de la Nación dispone que para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora el deudor debe probar que la misma no le es imputable (por ej. cuando existe caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor).

La consideración de este elemento posibilita la exoneración del deudor cuando pruebe que la mora no le es imputable, lo que conduce a inferir que la causal de excusación es restringida y su sustantividad se ve constreñida a la manifiesta imposibilidad de cumplimiento por razones excepcionales ajenas a su voluntad.

En el subexámine el actor no arrimó causales exculpatorias como para eximirla de responsabilidad, por lo que corresponde confirmar la liquidación de intereses resarcitorios.

XIV.- Que, finalmente corresponde expedirse respecto a la multa aplicada con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683.

Al respecto, corresponde señalar que, el Juez Administrativo en el acto que aplicó la sanción que aquí se discute, dejó constancia que, en base a las consideraciones vertidas en el pronunciamiento dictado en sede penal, se verifica un impedimento para encuadrar la conducta en el tipo infraccional previsto en el art. 46 de la ley de procedimiento. Expone, en consecuencia, que del nuevo análisis de la conducta del responsable en atención a los ajustes efectuados, se evidencia un comportamiento negligente por parte de la empresa, en atención a la naturaleza y significatividad de los mismos, procediendo a encuadrar la conducta en las previsiones del art. 45 de la ley de procedimiento fiscal.

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de "declaraciones engañosas", además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó dicho, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, el organismo fiscal efectuó sendos ajustes en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2004 y 2005, que fueron confirmados.

Con respecto al elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión, cabe efectuar algunas consideraciones. En ese sentido, debe tenerse presente que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo.

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que *"…surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen"*.

"Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos – 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997)".

"Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas" ("Elen Valmi de Claret", del 31/3/99).

En tales condiciones, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, toda vez que la recurrente omitió ingresar el impuesto en su justa medida, ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada, la que luce correctamente cuantificada.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones venidas en recurso, en todos sus términos, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

II.- Que, en cuanto a la graduación de la multa aplicada, entiendo que corresponde reducirla a su mínimo legal en atención a que el acto atacado no ha fundamentado el agravamiento de la pena del contribuyente de autos, y que el mismo carece de antecedentes infraccionales -hecho que, en principio, llevaría a reducir el quantum de la multa al mínimo legal de la escala punitiva-.

Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce la sanción.

La Dra. O´Donnell dijo:

Adhiero al voto de la Vocal Instructora.

En mérito a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.02 14:08:17 -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: 2023.05.02 14:55:44 -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: 2023.05.02 18:02:45 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.02 18:02:50 -03:00