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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-64149438-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 5 de Junio de 2023

Referencia: VOCXI - Expediente N°33.867-I - "Cremona S.A. s/ recurso de apelación". Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente **N° 33.867-I** caratulado **"Cremona S.A. s/ recurso de apelación".**

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Cremona S.A. interpuso el recurso de apelación que establece el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 100/10 dictada el 11 de junio de 2010 por la Dirección Regional Mar del Plata de la Administración Federal de Ingresos Públicos en la que se le aplica una multa de defraudación de $222.428,64 por la presentación inexacta de la declaración jurada del impuesto al valor agregado de los períodos fiscales abril a agosto, octubre y diciembre de 1999, febrero y marzo de 2000, en los términos del art. 46 de dicha ley (t.v.).

En su presentación ante este Tribunal, Cremona S.A. solicitó en primer lugar que se tenga presente "tal como lo reconoce la AFIP-DGI y se acreditó con el descargo" que realizó la reserva de acogerse, por la obligación principal cuyo incumplimiento originara la multa apelada, al régimen de regularización de deudas tributarias y de recursos de la seguridad social, exención de Intereses, multas y demás sanciones contenido en el decreto 1384/2001.

Para ello, en relación a dicha deuda, acompañó copia de la sentencia dictada por la Sala C de este Tribunal el 16 de abril de 2010 en el Expediente N° 20.680-I (y su acumulado N° 20.681-I). En esas actuaciones, Cremona S.A. había apelado la Resolución N° 408/02 en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias del período fiscal 1999 al mismo tiempo que se le aplicó una multa de omisión (art. 45, ley). También, apeló la Resolución N° 409/02 en la que se le determinó de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales abril a diciembre de 1999, febrero y marzo de 2000 y se hizo reserva de juzgar su conducta infraccional una vez resuelta la causa penal (conf. art. 20, ley 24.769, t.v.). De dicho decisorio surge que se resolvió confirmar la determinación de oficio respecto del impuesto a las ganancias en su totalidad y, parcialmente, con relación al impuesto al valor agregado, ordenando su reliquidación.

En base a ello y a raíz de encontrarse en trámite su concurso preventivo por ante el Juzgado en lo Civil y Comercial Nº 4 del Departamento Judicial de Mar del Plata, hizo saber que efectuó la reserva antes mencionada por lo que aseguró que la tramitación de la presente causa iba a implicar un dispendio de recursos innecesario ya que, una vez verificada que fuera dicha deuda en el concurso, procedería la condonación de la sanción que aquí se apela en los términos del decreto

1384/01.

Para el caso de no hacerse lugar a la condonación en los términos precedentes, planteó que las infracciones tributarias tienen naturaleza penal y que por lo tanto le son aplicables todos los principios del derecho penal y procesal penal. En tal sentido, consideró que la aplicación de la sanción en base a presunciones de dolo importa una flagrante violación al estado jurídico de inocencia consagrado en la Constitución Nacional.

Por otro lado, solicitó la nulidad de la multa en base a que en el impuesto a las ganancias del período fiscal 1999 como la diferencia ajustada en la Resolución N° 408/02 no superaba la condición objetiva de punibilidad del art. 1 de la ley 24.769 se le aplicó la multa del art. 45 de la ley 11.683, que fue confirmada —aunque reducida a su mínimo legal— en la sentencia de la Sala C que acompaña. Sin embargo, a pesar de que los hechos que originaron los ajustes son los mismos, en el impuesto al valor agregado el Fisco Nacional le aplicó la multa del art. 46. Ello así, invocó el incumplimiento de la Instrucción General N° 6/2007 —que entiende de aplicación obligatoria para la AFIP— según la cual, en el supuesto de mismos antecedentes fácticos, la apreciación de la conducta del contribuyente en cuanto a la tipificación de las sanciones debe ser la misma.

Por otro lado, se agravió que al iniciarse el sumario administrativo sobre la base de los mismos hechos ya analizados en sede penal y en donde se resolvió el sobreseimiento de Cremona S.A. se vulneró la garantía constitucional del *ne bis in ídem.* Además, por la misma razón, planteó la inconstitucional de la ley 24.769.

Aseguró que tampoco se configuraron los hechos de base para la aplicación de las presunciones contenidos en el art. 47 de la ley 11.683 y que de su parte no hubo maniobra u ocultación maliciosa tendiente a ocultarle al Fisco Nacional su verdadera situación tributaria. Dijo que la firma perdió la documentación que respaldaba el crédito fiscal declarado en medio de una severa crisis económica que incluyó sucesivas mudanzas. Frente a ello, trató de reconstruirla para lo que se valió de los soportes informáticos de libros y balances sumado a la información aportada por los proveedores durante el procedimiento de fiscalización. De hecho, del informe pericial presentado ante el Tribunal Fiscal —y que sirvió de base para el dictado de la sentencia de la Sala C y de la sentencia penal que resolvió su sobreseimiento— surge el relevo del 82,34% de la documentación de los proveedores, lo que demuestra que no tuvo intención de ocultar información.

Ofreció prueba documental e informativa y solicitó que se deje sin efecto la Resolución, con costas.

II. Por su parte, el Fisco Nacional contestó el traslado del recurso a fs. 63/76 y solicitó que se confirme la Resolución, también con costas.

Explicó que en la Resolución N° 409/02 en la que se determinó de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales en cuestión, se difirió aplicar la sanción conforme lo previsto en la ley penal tributaria. Posteriormente, una vez dictada la sentencia penal el 5 de agosto de 2009 por el Juzgado Federal N° 3 de Mar del Plata —que declaró extinguida la acción penal— se resolvió aplicar la sanción que se apela en este Expediente.

En cuanto a la reserva efectuada según el decreto 1384/01 señaló que no le correspondía expedirse en esta instancia y que su procedencia tenía que ser evaluada por la Agencia.

Resaltó, contrariamente a lo invocado por Cremona S.A., que las presunciones previstas en el art. 47 son relativas, es decir, si bien dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ellas pueden ser refutadas por el contribuyente mediante prueba conducente. Sin embargo, agregó que ello no ha ocurrido en el caso bajo análisis. Además, afirmó que la multa se sustentó en los hechos detectados en la verificación y fiscalización desplegada y que justifican la aplicación de las presunciones.

Expresó que las garantías constitucionales invocadas por la recurrente no fueron vulneradas en el caso y que las instrucciones generales son de aplicación en el ámbito interno del organismo. Sin perjuicio de ello, aclaró que la figura defraudatoria es procedente siempre que cuente con el debido sustento de pruebas directas que permitan acreditar la

existencia del elemento subjetivo requerido por dicha figura, lo que ha quedado evidenciado en su comportamiento. Por ello, solicitó se rechace también la nulidad de la Resolución.

III. El Expediente se abrió a prueba a fs. 78 y se hizo lugar a la informativa dirigida al Juzgado Civil y Comercial N° 4 del Departamento Judicial de Mar del Plata en el que tramitara el concurso preventivo de Cremona S.A. y a la Sala C, Vocalía de la 8va Nominación de este Tribunal a fin de que se certificara la copia de la sentencia acompañada como documental a fs. 36/48. Los resultados se encuentran agregados a fs. 85/89 y 113.

A fs. 128 se le requirió al Fisco Nacional para que informara si la multa se encontraba alcanzada por el beneficio de condonación establecido por la ley 27.260. A fs. 148 el organismo contestó que no constaba la presentación de las declaraciones juradas rectificativas ni la regularización de la deuda. De ello se le corrió traslado a la recurrente (v. fs. 150), el que no fue contestado.

Posteriormente, con motivo de la sanción de la ley 27.541 y sus modif., se le requirió a las partes para que informen si la obligación principal que dio lugar a la multa apelada se encontraba regularizada a efectos de la eventual aplicación al caso de dicha normativa.

Mediante la presentación RE-2022-41218894-APN-SGAI#TFN la apoderada de la empresa ante este Tribunal hizo saber que, según lo que la recurrente le manifestara, la deuda fue regularizada en el concurso preventivo de acreedores y que por su antigüedad no se habían podido localizar los instrumentos que así lo acreditan. Dijo también que el concurso fue concluido por sentencia del 15 de febrero de 2019 por cumplimiento del acuerdo.

Como prueba de ello, acompañó copia de un escrito presentado por la AFIP en el Expediente del concurso en el cual el 27 de julio de 2018 informó que se había pagado el crédito allí declarado admisible. Asimismo, surge su conformidad con la oportuna conclusión del proceso concursal. De esta manera, según la apoderada de Cremona S.A., se encuentra acreditada la regularización de la obligación principal por lo que entiende procedente la condonación en el marco de la ley 27.541 y sus modif. No obstante, ofreció prueba informativa a la Dirección Regional Mar del Plata a efectos de que informe si existe deuda pendiente de pago, e “Instrumental” a fin de que “se consulte en la MEV de la S.C.B.A.” las constancias del concurso de Cremona S.A. (Expte. N° 71.946).

De dicha presentación se le corrió traslado al Fisco Nacional, el que, en el RE-2022-113815159-APN-SGAI#TFN, contestó que, a partir de lo informado y de la documentación acompañada por la recurrente, se consultó al área interviniente —Sección Juicios Universales de la Dirección Regional Mar del Plata— la cual informó que las obligaciones no formaron parte del crédito oportunamente insinuado en dicho concurso , no habiendo sido canceladas y/o regularizadas en el marco del mismo. Y agregó que:

“… De acuerdo a lo que me informa el abogado que ha tenido a su cargo el concurso preventivo de la contribuyente CREMONA S.A., CUIT 30689990092, los conceptos y períodos fiscales detallados en tu correo del 6 de octubre ppdo. nunca han sido insinuados en dicho Expte., dado lo cual nuestro escrito del 25 de julio de 2018 en tales actuados no se refería a los mismos… En efecto, en mi consideración la colega apoderada de la firma yerra cuando indica en su presentación ante el Tribunal Fiscal de la Nación que "… la A.F.I.P.-D.G.I. informó el 27 de julio de 2018 que se había pagado toda la deuda de causa y título anterior a la presentación … (el subrayado me pertenece) … Ello no se ajusta a la realidad … De la simple lectura del escrito citado surge claramente que la Repartición solamente afirmó allí que "… el concursado ha satisfecho la totalidad del crédito declarado admisible en los presentes autos a este Organismo Fiscal … (el subrayado nuevamente me pertenece)… Entre una y otra frase hay una evidente diferencia … La contribuyente solamente abonó el crédito insinuado y posteriormente admitido en su concurso, pero no la totalidad de la deuda anterior a su presentación concursal … Los conceptos y períodos detallados en tu correo nunca fueron insinuados y consecuentemente verificados en el concurso en trato, a mérito de lo cual no puede argüirse con razón que nuestro escrito del 25 de julio de 2018, que daba cuenta de la exclusiva cancelación de tales créditos insinuados y reconocidos, también comprendía a los no puestos a verificar… ”.

Mediante la PV-2023-16279300-APN-VOCXI#TFN se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala. Por el IF-2023-61595374-APN-VOCXI#TFN quedó el Expediente en estado de dictar sentencia.

IV. En atención a como quedaron planteadas las cuestiones en el Expediente, corresponde en primer lugar resolver si la multa recurrida fue alcanzada por alguno de los beneficios de condonación establecidos en los regímenes de regularización que invoca Cremona S.A. en sus presentaciones, tanto en el recurso de apelación, como en las posteriores, más precisamente en los previstos en el decreto 1384/01 y en la ley 27.541 y sus modif. Para ello cabe tener en cuenta que el decreto 1384/01 (B.O. 02/07/2001) dispuso con alcance general la exención parcial de los intereses resarcitorios y/o punitorios, las multas y demás sanciones emergentes de obligaciones e infracciones tributarias y de los recursos de la seguridad social, en la medida que los deudores hayan cancelado el capital o que fuera incluido en alguno de los regímenes de regularización dispuestos con anterioridad al dictado del decreto —y que no se encuentren caducos— o en los planes de facilidades de pago instituidos en el mismo.

La R.G. (AFIP) N° 1159 reglamentó los requisitos formales y materiales que debían cumplir los contribuyentes y/o responsables a fin de regularizar su situación en los términos del decreto, para lo cual, en lo que aquí interesa, en su art. 30 estableció que quienes hayan solicitado su concurso preventivo hasta la fecha fijada para el acogimiento en el primer párrafo del art. 1 de la misma R.G. (15 de marzo de 2002) debían presentar hasta la fecha aludida una nota en los términos de la R.G. 1128 en la dependencia de la AFIP en la que se encontraban inscriptos manifestando su voluntad de incorporarse al régimen y la forma en la que se iba a cancelar el capital adeudado. Asimismo, los contribuyentes que habían solicitado su concurso preventivo, también debían efectuar la propuesta para el acuerdo preventivo respecto de la totalidad de la deuda verificada o declarada admisible, sin considerar los beneficios del art. 1° del decreto 1384/01. Dictada la sentencia homologatoria en el proceso concursal, el contribuyente podía ejercer, por las deudas preconcursales, la opción de acogerse a los beneficios del decreto, siempre que hubiera realizado la reserva de tal derecho y cumplido con los demás requisitos y condiciones fijados por la reglamentación del régimen.

Por su parte la ley 27.541 (B.O. 23/12/2019) y su reglam. estableció un régimen de regularización de deudas tributarias y de condonación de intereses, multas y demás sanciones, por las obligaciones vencidas al 30 de noviembre de 2019 inclusive, para contribuyentes y responsables de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que encuadren y se encuentren inscriptos como Micro, Pequeñas o Medianas Empresas, según los términos del art. 2° de la ley 24.467 y sus modif. y demás normas complementarias. En cuanto a los beneficios, por un lado, en su art. 12, se dispuso que las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 30 de noviembre de 2019, quedarían condonadas de pleno derecho siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de la ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha. Por el otro, para quienes se acogieran al régimen a efectos de la regularización de la deuda, resultaba de aplicación el art. 11, inc. a) que establecía asimismo, con alcance general, la condonación de multas previstas en la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modif.

Es claro que en el caso de empresas concursadas ambos regímenes requieren como condición la verificación de las obligaciones fiscales y su regularización, condición que Cremona S.A. no ha probado en forma fehaciente haber hecho, y que el Fisco Nacional informa que de acuerdo a la información obrante en sus sistemas a la fecha no ha tenido lugar, es decir que las obligaciones fiscales que dieron lugar a la aplicación de la multa recurrida en este Expediente no fueron regularizadas en el concurso, ni tampoco canceladas ni exteriorizadas en otros regímenes posteriores y, por ende, no corresponde reconocerle el excepcional beneficio de condonación.

V. En atención a la forma en que se resuelve en el apartado anterior, corresponde ahora decidir si la Resolución se ajusta a derecho.

Con respecto a la nulidad, cabe decir que fue planteada como un agravio más en relación a la cuestión de fondo debatida, por lo que así será tratada a continuación.

Ello así, no puede soslayarse lo ya resuelto en la sentencia dictada por la Sala C de este Tribunal el 16 de abril de 2010 en la que se confirmó parcialmente la Resolución N° 409/02, ordenando reliquidar el impuesto que en definitiva debía pagarse, sobre la que cabe agregar que se encuentra firme, conforme surge de la sentencia de Cámara del 21 de agosto de 2014 que puede consultarse en la página web del Poder Judicial de la Nación -www.pjn.gov.ar-.

Ahora bien, de allí surge que la multa aplicada en relación al impuesto a las ganancias del período fiscal 1999 fue encuadrada —aunque reducida a su mínimo legal por falta de antecedentes similares— en el art. 45 de la ley 11.683 (t.v.). Sin embargo, respecto del impuesto al valor agregado de los mismos períodos, el Fisco Nacional, en base a la reliquidación ordenada, aplicó la sanción de defraudación del art. 46 de la misma ley, sin que el juez administrativo de una justificación razonable.

Así, debe estarse al encuadramiento efectuado en dicho decisorio y por las razones allí invocadas la conducta de Cremona S.A. debe ser sancionada bajo la figura de omisión del art. 45 de la misma ley. Ello, teniendo en cuenta, además, que la determinación de oficio fue realizada sobre base presunta, por lo que resulta de aplicación la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Fallos* 312:447 en cuanto a la imposibilidad de fundar la pena exclusivamente en la presunción fiscal y tener así por probado el dolo que como requisito insoslayable exige la figura del art. 46 de la ley 11.683.

Con respecto a los restantes agravios, no resultan de entidad suficiente para revisar la solución a la que se arriba en el apartado anterior por lo que corresponde remitirse a las consideraciones de hecho y de derecho ya expuestos en la sentencia citada.

Por todo lo expuesto, corresponde:

Reencuadrar la sanción aplicada en la Resolución N°100/10 en la figura de omisión (art. 45 ley 11.683) reducida al mínimo legal. Las costas se imponen en el orden causado (art. 184, ley 11.683).

El Dr. Martín dijo:

1. Que adhiero a los considerandos I a V del voto de la Dra. O’Donnell.

2. Que en cuanto a la decisión que adopta comparto con el reencuadre de la multa aplicada por defraudación, en el tipo previsto en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), exclusivamente por la ausencia de justificación y argumentos en la resolución administrativa que la establece, no así con la graduación a su mínimo legal, sino en un 70% del impuesto, atento que en los propios considerandos se acredita que se trata de una reincidencia en materia infraccional.

3. Las costas se imponen en el orden causado.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Reencuadrar la sanción aplicada en la Resolución N°100/10 en la figura de omisión (art. 45 ley 11.683) reducida al mínimo legal. Las costas se imponen en el orden causado (art. 184, ley 11.683).

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.05 11:06:20 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.05 13:58:13 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.05 14:23:44 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.05 14:23:45 -03:00