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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-77971913-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 6 de Julio de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) COIMEXPOR ARGENTINA S.A. - 36.742-I y acum. - SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expediente **N° 36.742-I y sus acumulados N° 43.234-I y N° 46.326-I** caratulados: **“COIMEXPOR ARGENTINA S.A. s/ recurso de apelación”**.

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 35/47vta., fs. 217/228vta. y fs. 345/353vta. se interpusieron recursos de apelación contra las siguientes resoluciones de fechas 07/09/2012, 20/05/2015 y 26/02/2016:

a) Res. 332/2012, se determinó el Impuesto Interno – Cigarrillos (en adelante IIC), por el período fiscal 09/2010, con más intereses resarcitorios. Asimismo, la aplicación de sanción fue diferida (cfme. art. 20, ley 24.769 entonces vigente).

b) Res. 333/2012, se determinó el Impuesto Adicional de Emergencia sobre los Cigarrillos (en adelante IAEC), por el período 09/2010, intimó su pago con más intereses resarcitorios y aplicó una multa equivalente a 2 veces el gravamen omitido (cfme. arts. 46 y 47, inc. b), ley 11.683).

c) Res. 204/2015, que determinó el IIC, de los períodos fiscales 10/2010 a 12/2011, intimó su pago con más intereses resarcitorios, y difirió la aplicación de sanción fue diferida (cfme. art. 20, ley 24.769 entonces vigente).

d) Res. 205/2015, se determinó de oficio el IAEC, de los períodos 10/2010 a 12/2011, intimó su pago con más intereses resarcitorios, y difirió la aplicación de sanción (cfme. art. 20, ley 24.769 entonces vigente).

e) Res. 206/2015, que determinó de oficio el IIC, de los períodos fiscales 01/2012 a 11/2013, intimó su pago más intereses resarcitorios, y difirió la aplicación de sanción (cfme. art. 20, ley 24.769 entonces vigente).

f) Res. 207/2015, se determinó de oficio el IAEC, de los períodos 01/2012 a 11/2013, intimó su pago con más intereses resarcitorios, y difirió la aplicación de sanción (cfme. Art. 20, ley 24.769 entonces vigente).

g) Res. 26/2016, que determinó el IAEC, de los períodos 12/2013 a 05/2015, intimó su pago con más intereses resarcitorios, y difirió la aplicación de sanción (cfme. art. 20, ley 24.769 entonces vigente).

h) Res. 25/2016, que determinó el IIC, de los períodos fiscales 12/2013 a 05/2015, intimó su pago con más intereses resarcitorios y difirió la aplicación de sanción (cfme. art. 20, ley 24.769 entonces vigente).

II.- Que la recurrente solicitó la nulidad absoluta de las resoluciones apeladas por no respetar lo ordenado por el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal Nro. 2, Secretaría 3, en la sentencia de fecha 25/08/2010, que ordenó la no aplicación de la ley 26.467. A su vez, afirmó que el fisco vulneró el principio de legalidad, toda vez que para reputarse vigente, toda norma de naturaleza impositiva debe encontrar respaldo en una declaración expresa de voluntad del Poder Legislativo.

Planteó que el fisco pretende el pago de los impuestos intimados cuando en función de la medida cautelar dictada por el juez competente, éstos no son exigibles, y pretende la vigencia de una ley hoy derogada en la parte pertinente.

Señaló que la resolución que determinó ajuste por el IAEC posee los mismos vicios, toda vez que la determinación se encuentra íntimamente ligada a la ley de IIC, por tratarse de un porcentaje que se aplica sobre la base imponible establecida por la ley de la materia.

Observó que la aplicación de presunciones en materia impositiva no es suficiente para presumir la intención dolosa del contribuyente y aplicar una multa por defraudación fiscal. Apoyó su postura en el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Mazza Generoso y Mazza Alberto”, para concluir que los sumarios carecen de causa suficiente. Entendió también que se violó el debido proceso adjetivo al no indicarse en los actos apelados la norma que sustenta las sanciones impuestas.

Resumió que no existió instrucción sumarial y notificación, vista ni oportunidad de descargo.

Con relación a los intereses resarcitorios calculados, destacó que su conducta no puede serle atribuida ni siquiera a título de culpa y que resulta de aplicación la doctrina acerca de la improcedencia de la responsabilidad por las consecuencias de la mora aun cuando ésta hubiera existido objetivamente.

Afirmó la existencia de error excusable y la ausencia de culpa en su conducta que tornó improcedente la exigencia de intereses. Asimismo, planteó la irrazonabilidad de la tasa de interés aplicada.

Citó jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba, y peticionó que se revoquen las resoluciones apeladas.

III.- Que a fs. 63/74vta., fs. 238/247 y fs. 392/401vta. se presentó el fisco nacional y contestó los traslados de los recursos, acompañando los antecedentes administrativos (aa), solicitando que oportunamente se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

IV.- Que a fs. 425 se elevaron los autos a consideración de la Sala “C”. A fs. 431 se llamaron autos a dictar sentencia.

V.- Que del informe final de inspección obrante a fs. 93/100 de las actuaciones administrativas (aa), surge

que la controversia se originó con la comunicación, mediante Nota 1579/2010, de la sentencia del 25/08/2010 recaída en los autos caratulados “Coimexport Argentina SA c/ EN Ley 26.467 (art. 2) – AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento”, que tramitó ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal Nro. 2, Secretaría Nro. 3, por la que dispuso que el Estado Nacional – AFIP se abstuviera de aplicar respecto de la recurrente el art. 2° de la ley 26.467 y la RG 2539/2009, cuya suspensión se decretó hasta tanto se dicte sentencia definitiva. Dicha medida fue apelada, resolviéndose no hacer lugar al recurso interpuesto por el organismo fiscal.

Asimismo, mediante la citada nota, se informó que el contribuyente, a partir de la sentencia del juzgado federal, presenta por cada vencimiento de IIC (decanato) un F. 206/I adjuntando una liquidación de Impuestos Internos a la que denomina como “complementaria” de la ddjj presentada en forma automática por el sistema. En la nota mencionada, originada en la Agencia 13, se comunica que no cuenta con los elementos que permitan el cumplimiento de lo ordenado por el Juzgado interviniente, ni tampoco para analizar las presentaciones mencionadas.

También surge de dicho informe final que la actora se dedica a la producción y comercialización de cigarrillos bajo distintas marcas comerciales (Rodeo, V8, Daytona y 357). Dicha actividad se encuentra alcanzada por distintos tributos que junto con el precio neto gravado, finalmente integran su precio de venta, a saber: IVA, Impuestos Internos, Fonde Especial del Tabaco (ley 19.800) —no fiscalizado ni recaudado por la AFIP—, Impuesto Adicional de Emergencia (ley 24.625).

Teniendo en cuenta la metodología especial de liquidación de estos tributos, excepto el IVA, se parte del precio de venta final para su determinación, así como el precio neto gravado. En efecto, la metodología de cálculo de los tributos mencionados se establece a partir de su precio de venta final al público y no del precio de venta al distribuidor, puesto que éste no contiene la utilidad de la cadena comercial, que alcanza el 14% aproximadamente.

Se destaca que a partir del dictado de la ley 26.467 se modificó el art. 15 de la Ley de Impuestos Internos-Cigarrillos, estableciendo que el gravamen que corresponda ingresar no podrá ser inferior al 75% del impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida de cigarrillos. Dicha norma fue reglamentada por la RG 2539/2009. En el caso, los tributos cuya fiscalización y recaudación se encuentran bajo la órbita de la AFIP, excepto el IVA, son los denominados tributos de consumo selectivos que tienen como característica ser considerados *indirectos*, por no coincidir el sujeto de derecho (realizador del hecho imponible) con el de hecho (verdadero incidido por el impuesto). El mismo es componente del precio de un bien en particular y se verifica expresamente el efecto de *traslación* del gravamen. Asimismo, la Ley de Impuestos Internos seleccionó para implementar su estructura técnica el concepto de etapa única, es decir, que grava únicamente la etapa de fabricación o importación. Asimismo, este tributo es de carácter monofásico por tributar solamente el producto final, incidiendo económicamente sólo sobre el consumidor final.

La fiscalización actuante entendió que la resolución judicial suspende la aplicación del concepto de categoría más vendida (primer párrafo del art. 2, ley 26.467), pero no menciona la metodología de liquidación del tributo que grava normalmente a los hechos imponibles ocurridos durante el período bajo análisis.

Ello así, se solicitó a la firma que aporte todos aquellos elementos que sustentan las liquidaciones que practicó y que fueron acompañadas regularmente como complemento de la presentación efectuada por

medios electrónicos. Se solicitó que exhiba registros de salida a sucursales para verificar los valores informados respecto del movimiento físico de mercadería por tipo de producto, coincidiendo dicho registro con la información presentada. Se aclaró que el registro no cumple lo dispuesto por la RG 991/1964, por haberse detectado enmiendas a las registraciones allí asentadas. También se verificaron los montos de ventas declarados para lo cual se analizaron los registros de IVA Ventas, resultando coincidentes. Se requirió que indique el precio de venta al público informado, para lo que aportó copia de multinota del 20/09/2010 y F 5446 donde indicó que su precio de venta al público es de $1,75, habiendo unificado el valor de todas sus líneas de productos en dicho valor. Por último, se solicitó a la actora papel de trabajo con el detalle del proceso de liquidación que efectúa mensualmente, de cuyo análisis se desprende lo siguiente:

a) La firma liquidó los tributos relacionados con la venta de cigarrillos calculando una *carga fiscal total* del 33%; proporcionando a cada componente, entendido por tales al IVA, el Impuesto Interno, el Fondo Especial del Tabaco y el Impuesto Adicional de Emergencia un monto que no sigue ninguna metodología y carece de sustento legal. Dicha ficción es introducida por la rubrada en sus argumentos defensivos pero no fue recogida por el juez al dictar la resolución judicial, toda vez que no limitó la aplicación de la alícuota del impuesto sino la presunción *iure et de iure* de la categoría más vendida establecida por la ley 26.467.

b) La liquidación efectuada tomó como base de cálculo el precio de venta a la "cadena de comercialización" (ej. distribuidores), ya que utilizó para los cálculos el precio de venta mayorista de $1,50, contrariamente a lo establecido por el art. 15 de la ley de Impuestos Internos que indica que *"… Los cigarrillos… tributarán sobre el precio de venta al consumidor…"*. También se observa que el monto neto gravado declarado se "ajusta" en cada caso para no superar el 33% de carga impositiva total.

c) De acuerdo con lo indicado anteriormente y siguiendo la metodología establecida en la normativa vigente, se proyectaron los diferentes componentes impositivos que conforman el precio y con los resultados obtenidos se efectuó una compulsa respecto de lo informado por la recurrente en sus DDJJ presentadas por decanato.

Se efectuó una consulta interna y mediante Nota Nro. 484/2011 se concluyó que *"… de la lectura de la medida cautelar dictada… surge … que el Sr. Juez actuante.. solamente estaría habilitando al organismo a que determine el Impuesto Interno a los Cigarrillos en función de los parámetros establecidos por el artículo 15 primer párrafo de la Ley 24.674…"*.

Ello así, el fisco entendió que las diferencias detectadas por aplicación del primer párrafo del art. 15 de la Ley de Impuestos Internos-Tabaco, arrojan el siguiente resultado: IIC: $531.212,13 + IAEC: $90.321,82= $621.533,95.

VI.- Que primeramente corresponde señalar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso, y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfme. Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

VII.- Que con relación a la nulidad planteada por la actora, por no haberse respetado la resolución judicial del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal que ordenó a la AFIP no aplicar la ley 26.467 y por haberse violado el principio de legalidad, corresponden recordar que nuestro Alto Tribunal señaló que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y

que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (cfme. Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Así, corresponde señalar que los actos apelados fueron dictados con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho que los antecedieron, es decir, que no sólo se cumplió con los requisitos externos de validez, sino que valoró las circunstancias fácticas y jurídicas que los presuponen, más allá del acierto o error en que pudo haber incurrido el ente fiscal al valorarlas.

Por ello, sólo cabe puntualizar que los agravios de la apelante representan una mera discrepancia con el fondo de la materia objeto de litigio, puesto que implica avanzar sobre la procedencia de aspectos centrales que tienen relación con dicha materia, y que resultan de imposible proposición por la vía excepcional de la nulidad.

Con relación a las costas, lo cierto es que ese presunto agravio no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683 sino como una defensa más contra los actos apelados y con la finalidad de obtener la revocación de los mismos, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, resulta improcedente imposición de costas a su respecto.

VIII.- Que a continuación se analizará la cuestión de fondo, precisándose el marco normativo aplicable al momento de los hechos discutidos en la causa.

El primer párrafo del art. 15 de la Ley de Impuestos Internos, 24.674 (BO 16/08/1996) disponía que: "*Los cigarrillos, tanto de producción nacional como importados, tributarán sobre el precio de venta al consumidor, inclusive impuestos, excepto el impuesto al valor agregado, un gravamen del sesenta por ciento (60%).*"

Mediante el art. 2 de la ley 26.467 (BO09/01/2009) se incorporó a continuación del primer párrafo del art. 15 de la ley 24.674 el siguiente texto:

"No obstante lo establecido en el párrafo anterior, el impuesto que corresponda ingresar no podrá ser inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida de cigarrillos."

"A efectos de la determinación del impuesto mínimo a ingresar previsto precedentemente, se entenderá como precio de la categoría más vendida de cigarrillos (CMV), a aquel precio de venta al consumidor en el que se concentren los mayores niveles de venta, el que será calculado trimestralmente, en proporción a la cantidad de cigarrillos que contenga cada paquete, por la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en función de la información que a tales fines deberá suministrarle la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos, dependiente del Ministerio de Producción."

Asimismo, por medio de la RG (AFIP) 2539 (BO 30/01/2009), se dispuso que la AFIP calculará y publicará trimestralmente en el Boletín Oficial, el precio de la categoría más vendida de cigarrillos, referido al envase de 20 unidades, el que podrá consultarse en la página web de dicho organismo.

Por su parte, el art. 1° de la Ley del Impuesto Adicional de Emergencia sobre Cigarrillos, 24.625 (BO 09/01/1996) establecía: "*Créase un impuesto adicional de emergencia del 7% (siete por ciento) sobre el precio final de venta de cada paquete de cigarrillos vendido en el territorio nacional....En todo lo no previsto en los párrafos anteriores serán de aplicación las normas legales que rigen para el impuesto interno a los cigarrillos y a la ley 11.683...".*

El 25/08/2010, el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal Nro. 2, Secretaría 3 dispuso dispuso "*Hacer lugar parcialmente a la medida cautelar solicitada y...ordenar al Estado Nacional y a la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva, que se abstenga de aplicar -respecto de COIMEXPOR ARGENTINA SA- el artículo 2° de la Ley 26.467 y la Resolución General AFIP 2539/2009, cuya suspensión de efectos se decreta hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estos autos..."* (v. fs. 2/11, Cpo. de 22 fojas, aa) —sentencia que fue confirmada por la Alzada el 30/11/2010 (v. fs. 12/16, Cpo. de 22 fojas, aa), encontrándose la misma firme—, por lo que le asiste razón al ente fiscal en cuanto a que -de la lectura de dicho decisorio y su parte resolutiva- no surge prohibición o limitación alguna sobre dicho organismo respecto de la aplicación del primer párrafo del art. 15 de la ley 24.674, por no haber sido modificado por el art. 2° de la ley 26.467. Los términos en los que fue dictada la medida cautelar resultan claramente inequívocos: refieren únicamente al art. 2° de la ley 26.467.

En lo que respecta a la modificación legislativa, no abrigo dudas que si el legislador hubiese querido reemplazar al artículo 15 en forma completa, lo hubiese expuesto en forma expresa, pero lo que se observa es que sólo se trató de la incorporación de los párrafos segundo y tercero que son aquéllos cuya aplicación por parte de la AFIP a la recurrente, fue suspendida.

Como lo tiene dicho nuestro Máximo Tribunal "…*no cabe al tribunal apartarse del principio primario de la sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por éste, pues, de hacerlo así, olvidaría que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquélla (Fallos 218:56; 299:167), de otro modo, podría arribar a una interpretación que - sin declarar la inconstitucionalidad de una disposición legal - equivaliese a prescindir de su texto (Fallos 300:687; 301:958)"* (v. *Fallos* 313:1007).

En consecuencia, siendo que el fisco determinó los tributos conforme las disposiciones del primer párrafo del art. 15° de la ley 24.674 y del art. 1° de la ley 24.625 y que la actora no ofreció prueba alguna tendiente a controvertir las liquidaciones de los tributos efectuadas por el ente fiscal, corresponde confirmar los ajustes practicados, con costas.

IX.- Que en cuanto a los intereses resarcitorios calculados, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que incurrió el contribuyente en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Al respecto, la CSJN, revisó la doctrina del precedente "Ika Renault" al exponer que: *"...si bien en el precedente de Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la*

exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente, entonces, que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello, es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la Corte en otros precedentes.... se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represiva" (cfr. CSJN, "Citibank NA c/. DGI", 01/06/2000).

Por ello, procede confirmar los intereses resarcitorios, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683, no resultando irrazonables.

X.- Que finalmente, con relación a la multa aplicada en la resolución 333/2012, la actora planteó su nulidad por entender que el sumario carece de causa suficiente, que no existió instrucción sumarial, ni notificación ni oportunidad para el descargo y que no se indicó la norma que sustenta la sanción impuesta, violándose su derecho de defensa.

Pues bien, de la lectura de la Res. 196/2012 por la que se confirió vista al contribuyente de las actuaciones administrativas y de los cargos formulados en el IAEC por el período fiscal 09/2010, surge que en el punto 2 de dicho acto se instruyó el sumario correspondiente por hallarse a la recurrente incursa *prima facie* en la infracción prevista en los arts. 46 y 47, inc. b de la ley 11.683. Ello así, se le acordaron 15 días para ejercer su derecho de defensa (v. fs. 128/134, aa), acto que fue debidamente notificado (v. fs. 135/135vta., aa). Es más, la recurrente presentó su descargo con fecha 03/07/2012 (v. fs. 137/143, aa), pudiendo ejercer su derecho de defensa.

Conforme lo tiene dicho reiteradamente nuestro más Alto Tribunal *"cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior"* (Fallos 202:549, 247:52, 267:393, entre otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio *"...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (Fallos 205:249, entre otros).

Ello así, cabe remitirse a los fundamentos expuestos en el Considerando VII con relación al tratamiento del agravio y a la imposición de costas y, en consecuencia, rechazar el planteo de nulidad de la actora.

XI.- Que tal como se expuso en el considerando anterior, la multa impuesta lo fue con fundamento en los arts. 46 y 47 inc. b, habiendo sido graduada en dos veces el IAEC omitido por el período 09/2010. El art. 46 de la ley 11.683 (vigente al momento de los hechos) en su parte pertinente disponía que: *"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"*.

La figura se construye con un "elemento objetivo", consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un "elemento subjetivo", consistente en *"una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco"* (Fallos 323:2172 considerando 4).

Ello así, demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el art. 47 admiten

prueba en contrario. En el caso, el ente fiscal aplicó la presunción del inc. b del art. 47 establece que: "*Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: 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;...*"

Las constancias agregadas en las actuaciones y que fueron relatadas en los considerandos anteriores, dan cuenta de que el fisco practicó la determinación sobre base cierta, sobre la base de los registros de la actora y de información que le suministró, por lo que no puede afirmarse —tal como lo pretende la recurrente— que el ajuste se efectuó sobre base presunta, por lo que cabe rechazar su planteo relativo a la incorrecta aplicación de la presunción de dolo a la que el fisco echó mano y que se encuentra correctamente aplicada, pues lo cierto es que los hechos constatados evidenciaron que en la documentación impugnada se consignaron datos inexactos que incidieron gravemente en la determinación del gravamen.

Como se afirmó, las presunciones que establece el art. 47 de la ley 11.683 admiten prueba en contrario, siendo la apelante quien debió demostrar la falta del "elemento subjetivo" requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que la aplicación de dichas presunciones ocasiona procesalmente. Sin embargo, la actora no aportó ningún elemento probatorio fehaciente que avale su postura.

En efecto, quedó evidenciado con los elementos hasta aquí analizados que el contribuyente incurrió en irregularidades que revelan la intención de ocultar su realidad impositiva, lo que -claramente- no fue puesto en conocimiento por la actora, sino evidenciado por el fisco en su tarea fiscalizadora, sin que aquella parte haya allegado -ni en sede administrativa ni en la presente instancia- prueba alguna que avale sus dichos.

En definitiva, encontrándose configurados los elementos correspondientes para aplicar la sanción prevista en el art. 46 de la ley 11.683, no existiendo elementos que justifiquen una dispensa o un reencuadre de la conducta de la actora, ni para modificar la graduación dispuesta en el acto que la aplica, corresponde confirmar la multa aplicada, con costas.

El Dr. Vicchi dijo:

Que adhiere a los considerandos I a IX del voto del Vocal preopinante.

Que en lo que hace a la multa aplicada en la resolución 333/12 comparte los fundamentos dados por el Dr. Luis para rechazar la nulidad intentada por la recurrente con costas.

Que sin embargo y entrando al análisis de la sanción corresponde que la misma sea revocada en tanto habiéndose basado la determinación en los propios registros de la actora no puede tenerse por configurada la ocultación maliciosa a la que refiere el artículo 46 de la ley de rito. Costas a la vencida.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal instructor.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas, en todas sus partes, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.03 11:17:44 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.03 14:19:46 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.06 16:52:33 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.06 16:52:34 -03:00