Informe firma conjunta

Número: IF-2023-90609484-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 4 de Agosto de 2023

Referencia: SENTENCIA: EXPTE N° 36.177-I MAXIFARM S.A. S/Recurso de apelación".

En la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver EXPTE N° 36.177-I MAXIFARM S.A. S/Recurso de apelación".

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 64/81 Maxifarm S.A. interpone recurso de apelación contra la resoluciones N°15/2012 y Nº 14/2012, ambas dictadas por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Microcentro de la D.G.I-A.F.I.P. En la primera de ellas se determinó de oficio la obligación impositiva en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por el ejercicio fiscal 2008, estableciendo un saldo a favor de la contribuyente de $162.212,62. Mientras que, en la resolución Nº 14/2012 se disminuyó el quebranto informado en el Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2007 y se determinó la materia imponible más los accesorios en el ejercicio fiscal 2008; aplicando para éste último una multa equivalente al 80% del gravamen omitido, de conformidad con lo previsto en el artículo 45 de la Ley Nº 11.683 (t. o en 1998 y sus modificaciones).

Plantea la ilegitimidad de la resolución N° 14/2012 respecto del incumplimiento de la ley N°25.345 en los períodos fiscales 2007 y 2008. En este sentido, expresa que el reparo opuesto por la contraparte se circunscribe a una cuestión meramente formal, como es la cancelación de las operaciones; aferrándose a la literalidad de la citada norma, no teniendo en consideración otras disposiciones específicas sostenidas en las leyes N° 11.683 y 20.628, las cuales focalizan en la sustantividad de las operaciones -su efectiva existencia- y la vinculación que éstas tengan con las ganancias gravadas a los fines de admitir su deducción.

Posteriormente, se agravia respecto del ajuste efectuado en la previsión de deudores incobrables. Señala que el organismo fiscal no objeta la existencia de los préstamos, así como tampoco cuestiona los contratos de los cuales surgen estos últimos. En este orden de ideas, indica que incluyó a Raiser S.A. dentro de la previsión de deudores incobrables por los motivos enunciados en el informe efectuado por el Sr. Pearson, letrado de un estudio jurídico externo a la sociedad de autos. Entre ellos se destacan: i) paralización de la actividad de las plantas de Raiser S.A. en distintas ciudades y provincias; ii) suspensión de personal y falta de pago de los haberes y cargas sociales; iii) falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales y previsionales, tanto de la presentación de declaraciones

como el pago del respectivo tributo; iv) existencia de reclamos de terceros por falta de cumplimiento de compromisos contractuales y/o comerciales; v) se dejó constancia que Raiser S.A. inició las gestiones para la presentación de un Acuerdo Preventivo Extrajudicial (APE).

Asimismo manifiesta que tanto la ley del Impuesto a las Ganancias como su decreto reglamentario no contemplan elementos probatorios de la incobrabilidad, sino que sólo exigen la existencia de indicios suficientes para dudar de la posibilidad de efectivizar el cobro. En virtud de ello, destaca que las vicisitudes económicas y financieras por las que atravesó Raiser S.A., provocó que entrara en estado de cesación de pagos y paralización de actividades, hechos que lo condujeron a deducir su acreencia en el Balance Comercial finalizado el 30 de septiembre de 2008 y en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias e Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. En efecto, menciona que el Acuerdo Preventivo Extrajudicial de fecha 3 de julio de 2009 no hace más que ratificar la situación por la que está atravesando Raiser S.A. y que el juez administrativo desconoce sin sustento jurídico y probatorio alguno.

Concluye manifestándose respecto de la multa y de los intereses resarcitorios apelados en marras, sosteniendo su improcedencia en función de la inexistencia de la omisión que se le imputa.

Por los motivos expuestos, solicita que se haga lugar al presente recurso y que se revoquen las resoluciones recurridas, con costas. Ofrece prueba informativa. Cita jurisprudencia. Hace reserva al caso federal.

II.-. Que a fs. 89/111 vta. se presenta el Fisco Nacional contestando el traslado deducido en autos.

En primer lugar, destaca que los informes vinculados a la situación patrimonial de Raiser S.A. fueron firmados por el Sr. Eduardo J. Pearson, quien es apoderado de Maxifarm S.A. y posee amplias facultades de administración y disposición de fondos. En esa dirección, señala que en los ejercicios comerciales 2006 a 2008 de la sociedad deudora, ésta obtuvo un incremento en las ventas del 63% y 12% en comparación con el ejercicio anterior, conforme surge en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, no observándose tampoco bajas de empleados, tal como obra en el informe del Sr. Pearson. En efecto, considera que a pesar de las dificultades económicas que presentaba la mencionada sociedad, la misma logró mantener su capacidad operativa, aumentando sus ingresos, no observándose una interrupción en sus operaciones. Por dichos motivos, sostuvo que la previsión de deudores incobrables respecto de la firma Raiser S.A. no resultaba deducible a los fines de establecer el resultado impositivo sujeto a impuesto, toda vez que no se advirtió una paralización de las operaciones. En consecuencia, teniendo en cuenta que la recurrente no presentó la declaración jurada en el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2008, procedió a liquidar el impuesto bajo trato, considerando como punto de partida el resultado contable que surge del Balance Comercial del mencionado ejercicio.

Continúa refiriéndose a los agravios planteados con relación a la aplicación de la Ley N° 25.345, la cual hace referencia a los medios de pago aceptados para el cómputo de las deducciones respectivas en el Impuesto a las Ganancias -2007 y 2008-. Expresa que si bien el artículo 2° de la citada ley y el artículo 34 de la Ley N° 11.683 regulan idénticas materias, son aplicables a distintos supuestos ya que, en la primera de ellas se establece una clara restricción en función del monto de las operaciones canceladas mediante sumas de dinero, siendo aplicable la ley de procedimiento tributario para aquellas cuyo monto sea igual o inferior a $1000; por lo que considera que no hubo motivo alguno para objetar el ajuste.

Finalmente, con relación al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, consideró los ajustes realizados en los Estados Contables al 30 de septiembre de 2008, dejando constancia que no se presentó la declaración jurada del presente gravamen. En este sentido, destaca que Maxifarm S.A posee una participación societaria del 24% en el

capital de Federalia S.A., por lo que teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 3 inciso e) de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, procedió a detraer dicho activo a los fines de determinar la base imponible. Lo mismo realizó con el valor correspondiente a los bienes muebles amortizables y el saldo técnico en el Impuesto al Valor Agregado.

Concluye manifestándose respecto de la multa aplicada en autos –Impuesto a las Ganancia 2008-. Resalta que la recurrente no presentó la declaración jurada en el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2008, omitiendo así el ingreso del tributo que efectivamente correspondía ingresar, quedando acreditado de tal manera el aspecto objetivo requerido por la norma para que se configure la infracción. Por su parte, el elemento subjetivo, entiende que está dado por la conducta negligente de la recurrente respecto de sus deberes fiscales; toda vez que la actora conocía los obligaciones a su cargo y no adoptó los recaudos conducentes a la satisfacción exacta de su deuda impositiva.

En virtud de lo expuesto solicita que se confirmen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. Cita jurisprudencia. Se opone a la prueba ofrecida. Acompaña los antecedentes administrativos y plantea cuestión federal.

III.- Que en el caso de marras, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 173 de la Ley de Procedimiento Tributario – Apertura a Prueba–, a fs. 119 se admite la prueba informativa ofrecida por la actora a fs. 80/80vta; la que consiste en el libramiento de oficio al Juzgado Nacional de Primera Instancia N°1, Secretaría N°2 a los efectos de que informe el estado de las actuaciones “Raiser S.A. s/Acuerdo preventivo extrajudicial”; Expte N° 95569/09. Dicha prueba luce agregada a fs. 129/130 (26 de diciembre de 2012), en donde se destaca que la causa se encuentra próxima a resolver. En consecuencia, a fs. 141 se declaró cerrado el período de instrucción.

IV.- Que a fs. 169 la Dra. Agustina O´Donnell, en su carácter Vocal Titular de la Vocalía de la 11° Nominación, formula la excusación de intervención en el presente expediente en virtud de lo dispuesto en el artículo 30 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; siendo la misma aceptada en la sentencia obrante a fs. 170/170 vta.

V.- Que a fs. 176 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”; poniéndose los autos a alegar a fs. 181. A fs. 192/194 vta. obran los alegatos del Fisco Nacional y a fs. 195/203 los de la recurrente. Finalmente a fs. 204 se disponen los autos a sentencia.

VI.- Que ello así, cabe establecer si las resoluciones 14/2012 y 15/2012 se ajustan o no a derecho, considerando los agravios planteados por la actora, respecto a las determinaciones de oficio practicadas.

Que en el presente caso el principal tema a resolver se circunscribe a establecer si la apelante procedió conforme a derecho al deducir los créditos que consideró incobrables para determinar el resultado final del ejercicio 2008, a los efectos de liquidar el Impuesto a las Ganancias, como así también la incidencia en el crédito respecto del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. En consecuencia corresponde evaluar la pertinencia, o no, de los ajustes practicados por el ente recaudador.

Que teniendo a la vista los estados contables del ejercicio 2008 (fs. 231/247 Cuerpo N° 2 Impuesto a las Ganancias) se observa que Maxifarm S.A. constituyó una previsión para deudores incobrables por $24.394.676 asignada al proveedor Raiser S.A.

Que el 9 de enero de 2008 y 27 de febrero del mismo año, el Directorio de la sociedad de autos resolvió aprobar sendos préstamos a la firma Raiser S.A. por la suma de $13.620.000 y $10.000.000, respectivamente, los que iban

a ser cancelados en efectivo en el plazo de un año, atento a lo instrumentado en las cláusulas de los contratos de mutuo acuerdo. (fs. 254 y 299/312 Cuerpo Nº2 Impuesto a las Ganancias).

Posteriormente, con fecha 26 de agosto de 2008 y frente a los indicios de interrupción de la actividad de Raiser S.A., el Directorio de Maxifarm S.A. decidió solicitar a un estudio externo un informe legal respecto del estado de situación de la mencionada empresa. Entre los motivos enunciados por el Sr. Pearson, letrado a cargo del mencionado informe, se destacan: i) paralización de las actividades de Raiser S.A. en distintas ciudades y provincias; ii) suspensión de personal y falta de pago de las obligaciones previsionales; iii) caída del nivel de ventas en un 60%; iv) existencia de reclamos de terceros por falta de cumplimiento de los compromisos contractuales y comerciales y v) retraso y/o falta de pago de sus obligaciones bancarias, entre otros.

Que teniendo en cuenta lo señalado en dicho informe el 22 de septiembre de 2008 la recurrente resolvió incorporar a Raiser S.A. en la previsión de deudores incobrables. (fs. 257 Cuerpo Nº2 Impuesto a las Ganancias).

Que sin perjuicio de ello, es importante resaltar que conforme luce del poder acompañado a fs. 15/19 del primer cuerpo Impuesto a las Ganancias, el Sr. Pearson es apoderado de Maxifarm S.A, teniendo amplias facultades de administración y disposición de fondos; pudiendo enajenar y transferir bienes muebles e inmuebles, cobrar y percibir créditos, constituir hipotecas, tomar hipotecas, intervenir en los juicios, solicitar quiebras o concursos civiles, entre otras. Por lo tanto el informe realizado por él está cuestionado en su validez, puesto que se encuentra teñido de subjetividad y aun prescindiendo de esta calidad el contenido y justificaciones del mismo no fueron respaldadas por evidencias que hagan emerger el aspecto objetivo.

Que asimismo, cabe mencionar que los indicios que se indican respecto a Raiser S.A. no coinciden con los datos que surgen de las bases del organismo fiscal. En consecuencia, se observa que dicho informe señala una disminución en las ventas de la deudora cuando las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias muestran un aumento del 63% y 12% en los periodos fiscales 2006 a 2008, comparados con el ejercicio anterior. (fs. 1423/1428 Cuerpo Nº 8 Cuerpo Impuesto a las Ganancias).Tampoco se observó una baja de empleados toda vez que la planta de personal se mantuvo e incluso en algunos meses se incrementó. Lo mismo sucede con los pagos de las obligaciones previsionales e impositivos, los cuales se encuentran pagos a la fecha de inspección.

Que en efecto, a pesar de las dificultades económicas que podría presentar Raiser S.A. siempre estuvo en actividad, logrando mantener su capacidad operativa y económica.

Que si bien el hecho posterior del estado de cesación de pagos ratifica algunos de los ítems mencionados en el citado informe, cabe señalar lo normado en los artículos 87 inciso b) de la Ley del Impuesto a las Ganancias y el 136 de su decreto reglamentario, los cuales disponen que cualquiera sea el método que se adopte para el castigo de los malos créditos, las deducciones de esta naturaleza deberán justificarse y **corresponder al ejercicio en que se produzcan**, siendo índices de ello: la cesación de pagos, real o aparente, la homologación del acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones y otros índices de incobrabilidad" (art. 142).

Que ello así, le corresponde a la recurrente acreditar que se concretaron los índices contemplados en las normas para el castigo de créditos; y a tal fin analizar las probanzas agregadas en las actuaciones administrativas.

Que la única prueba producida y aportada por la actora es el oficio librado al Juzgado Nacional de Primera Instancia N°1, Secretaría N°2 a los efectos de que informe el estado de las actuaciones “Raiser S.A. s/Acuerdo preventivo extrajudicial”; Expte N° 95569/09. Dicha prueba luce agregada a fs. 129/130 (26 de diciembre de 2012), en donde se destaca que la causa se encuentra próxima a resolver.

Que en virtud de lo expuesto, el organismo fiscal consideró que la actora no demostró acabadamente que, respecto al crédito reseñado, existieran índices de incobrabilidad, fundamentando tal decisión en que la normativa vigente y los criterios doctrinarios y jurisprudenciales, contemplan que para asignar el carácter de incobrable a un crédito, el contribuyente debe demostrar que se efectuaron las acciones y gestiones pertinentes para lograr hacer efectivo el cobro de los mencionados créditos, circunstancia que no fue acreditada, puesto que el único fundamento que tuvo la actora para incluir a Raiser S.A. en su previsión fue el informe efectuado por el Sr. Pearson.

Que a mayor abundamiento, cabe remitirse a lo expuesto por la Sala "A" de este Tribunal en la causa "Telecom Argentina Stet France Telecom S.A.", de fecha 25/07/2005, en donde se dijo: "(...) la sustantividad de otros índices de incobrabilidad puede constituir causal suficiente para justificar la deducción de malos créditos, especialmente cuando la actora demuestra que realizó gestiones extrajudiciales debidamente documentadas y/o judiciales, todas ellas tendientes a efectivizar su crédito.

Que en este orden de ideas y si bien la presentación del acuerdo preventivo extrajudicial de Raiser S.A. (fs. 912/927 Cuerpo Nº 5 Impuesto a las Ganancias) ocurrió luego de los períodos bajo análisis (julio 2009), no surgiendo de autos la sentencia de homologación, debe resaltarse que a la fecha de presentación del escrito recursivo (año 2012) la sociedad en cuestión no se encontraba en estado de cesación de pagos, por lo que teniendo en cuenta que la deducción de la previsión debe realizarse en el ejercicio en que se produzca, no corresponde el accionar realizado por la recurrente al querer computar la previsión en el ejercicio en cuestión (2008).

Que dicho criterio también es confirmado en el fallo del Expte. N°22.661-I y sus acumulados N° 22.662-I y 25.857-I caratulado "CÍA. FINANCIERA ARGENTINA S.A. s/ recurso de apelación" del 27/06/2013 al indicar que "la sola petición de quiebra sobre fines del periodo 1998, en base a créditos cuyo vencimiento operaba en el año 1999, no habilita de modo alguno la deducción de los mismos en el ejercicio irregular cerrado al 31/12/1998, sin que proceda hacer mérito alguno sobre la denuncia penal por estafa que invoca la recurrente, atento que la misma fue presentada recién en diciembre de 1998."

Que en esta línea de pensamiento, es importante mencionar que de la presentación del acuerdo preventivo extrajudicial del día 3 de julio de 2009 (fs. 913/925 del cuerpo N° 5 Impuesto a las Ganancia), se desprende que Raiser S.A. ofrece una propuesta en donde se destacan tres aspectos relevantes: i) pago en dólares; ii) pago sin quita y iii) proyecta una doble orden de garantías para que la alternativa de incumplimiento quede reducida a su mínima expresión. Para ello propone celebrar un fideicomiso de garantía y que paralelamente los respectivos titulares accedan a prendar el 100% de sus propias acciones en Raiser S.A.

Que en virtud de ello, cabe advertir que la morosidad no es un indicio de incobrabilidad, sino que dichos conceptos tienen alcances y consecuencias diferentes. El primero de ellos, implica una demora u atraso en el pago; mientras que la incobrabilidad involucra un alto riesgo de que el pago no se efectúe.

Que por lo tanto, de la propuesta ofrecida por Raiser S.A surge la verdadera intención por parte de la misma de saldar su deuda, por lo que de ninguna manera podría ser considerada como incobrable, tal como lo hizo la actora.

Que adicionalmente, debe destacarse que del análisis de los estados contables al 30 de septiembre de 2008 (fs. 232/247 Cuerpo N° 2 Impuesto a las Ganancias) surge que Maxifarm S.A. posee un activo contable de $44.275.252,75 de los cuales $33.084.724 corresponden a la inversión que posee en Federalia S.A., no guardando relación el monto de los créditos respecto del activo remanente y del patrimonio neto ($7.050.928,96). En efecto, resulta extraño el accionar de la recurrente ya que prestar un monto representativo de su activo por encima del

patrimonio neto a la citada sociedad para luego considerarla como incobrable durante el mismo ejercicio, lleva pensar que no se realizó un análisis pormenorizado y tampoco evaluó la solvencia del mismo, puesto que de no cumplir con lo pactado, tal como la recurrente expone, se encontraba en juego la continuidad de su negocio.

Que asimismo, es preciso señalar que el dinero en efectivo prestado a Raiser S.A. fue realizado en enero y febrero 2008 por el plazo de un año, por lo que al cierre de ejercicio de Maxifarm S.A. (septiembre 2008), la deuda aún no se encontraba exigible o vencida.

Que por otra parte, cabe destacar que del análisis de los antecedentes administrativos (fs. 99/100 Cuerpo Nº1 Impuesto a las Ganancias) surge un contrato de mutuo acuerdo donde Raiser S.A., le presta $ 4.000.000 a Maxifarm S.A., el cual fue cancelado durante el ejercicio 2008 de acuerdo al asiento contable registrado a fs. 109/110. Sin embargo dicho hecho no obra en ninguna de las actas de directorio.

Que en consecuencia, teniendo en cuenta que la actora no ha aportado prueba suficiente a los fines de desvirtuar el ajuste fiscal propuesto, corresponde confirmar el criterio adoptado por el Fisco Nacional al impugnar la deducción de previsión deudores incobrables de Raiser S.A.

Que lo resuelto ut-supra es fundamento suficiente para confirmar en iguales términos el acto apelado correspondiente al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, atento que se había reducido la base imponible en la suma de los deudores incobrables cuestionados.

VII.- Que corresponde referirse al resto de los conceptos deducidos y objetados por el Fisco Nacional los cuales resultaban motivos de agravio, ya que la deducción del propio Impuesto a las Ganancias, Impuesto sobre los Bienes Personales y Participaciones, multas y exceso de amortización, no tienen sustento legal.

Que conforme surge de los estados contables, la recurrente realizó pagos en efectivo en concepto de intereses devengados por títulos públicos, honorarios de administración, intereses perdidos de deudas, alquiler de maquinarias, abonos de celulares, entre otros.

Que los artículos 1° y 2° de la Ley de Prevención de Evasión Fiscal (Ley N° 25.345) establece que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos diez mil ($ 10.000)- importe luego reducido a mil pesos ($1.000) por la ley 25.413-, o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, cheques o cheques cancelatorios, tarjetas de crédito y oros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo. Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1° de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acreditaren la veracidad de las operaciones.

Que del análisis de los antecedentes administrativos surge la resolución de vista (fs. 1490/1533 del Cuerpo N° 8 de los antecedentes administrativos) a través de la cual el Fisco Nacional impugna dicha deducción en virtud de lo normado en la ley N° 25.345.

Que en este sentido, es importante mencionar lo dispuesto por la Corte Suprema de la Justicia de la Nación en el fallo “Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/DGI” al destacar que “existe una colisión entre lo dispuesto por el citado art. 2° de la ley 25.345 y el texto del art. 34 de la ley 11.683 (t.o. en 1998), en tanto éste permite al contribuyente demostrar la veracidad de las operaciones realizadas para poder computar a su favor las deducciones y créditos fiscales, aun cuando los pagos se hayan realizado en efectivo. En tal situación, entendió que debía prevalecer la norma del art. 34 de la ley de procedimiento tributario por su carácter de “ley especial”, y

por ser tuitiva del derecho de defensa al posibilitar que el contribuyente acredite la veracidad de las operaciones impugnadas. Señaló además, que el ordenamiento tributario presupone la realidad sustantiva de las operaciones por encima de las formalidades o los medios de pago empleados para su cancelación. En ese orden de ideas, consideró asimismo la jurisprudencia de esta Corte relativa a la arbitrariedad que implica la renuncia consciente a la verdad jurídica objetiva y puso de relieve que en el caso de autos la representación fiscal no niega la veracidad de las operaciones realizadas por la actora con sus proveedores"

Que en virtud de lo expuesto, teniendo en cuenta que la recurrente demostró la veracidad de dichas operaciones, cuestión no objetada por el Fisco Nacional y no habiendo dicho organismo demostrado la falta de pertinencia del gasto, en especial los intereses que provienen de los contratos de mutuo, corresponde rechazar el ajuste propuesto por el ente fiscal. Con costas según los respectivos vencimientos.

VIII.- Que resta referirse a la multa aplicada en autos, conforme el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus mod).

Que el citado artículo establece que el que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. Será sancionado con la misma multa quien mediante **la falta de presentación de declaraciones juradas,** liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos.

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, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297 "Parafina del Plata S.A." (02/09/1968).

Que en el presente caso ha quedado acreditado el elemento objetivo de la norma toda vez que la actora no presentó la declaración jurada en el Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2008; siendo éste y no otro el aspecto temporal que fija el artículo 45 de la ley.

Que conforme lo ha sostenido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en numerosas oportunidades "si bien la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, es de carácter prevalentemente objetivo -por lo cual, en principio, bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada-, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas" (CNACF, Sala IV, "Club Atlético Rosario Central" del 23/05/2006). En este sentido se pronunció la CSJN, señalando que, si bien se ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad rige en el campo del derecho represivo tributario, "...el apelante ni siquiera ha alegado tal como lo exige la doctrina reseñada que, a pesar de haber actuado con la debida inteligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta" (CSJN "Wortman, Jorge Alberto y otros" del 08/06/1999).

Que no se advierte en autos la configuración de un error excusable, es decir, la existencia de una causal

exculpatoria válida que permita al contribuyente eximirse de la responsabilidad endilgada. Por lo que queda configurado el elemento subjetivo de la sanción al requerir la existencia de un accionar culposo y habiendo obrado la recurrente de manera negligente. En consecuencia, sin perjuicio del principio noun reformatio imperius, corresponde confirmar la multa aplicada, con costas

IX.-. Que finalmente, respecto a los intereses resarcitorios reclamados, debe resaltarse que éstos se ajustan a lo dispuesto en el art. 37 de la ley de rito fiscal, por lo que debido a que la recurrente no formuló agravios sobre los mismos, corresponde su confirmación.

X.- Que en virtud de los argumentos desarrollados en los considerandos VI a IX, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con excepción de lo señalado en el considerando VII, el cual debe ser revocado. Costas según respectivos vencimientos.

Asimismo debe ordenarse a la AFIP-DGI para que en el plazo de treinta (30) días proceda a reliquidar la obligación tributaria de acuerdo con lo decidido en la presente sentencia. A tales fines, por Secretaría General de Asuntos Impositivos remítanse los antecedentes administrativos al Organismo Fiscal.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar en todas sus partes, las resoluciones dictadas en los Impuesto a las Ganancias e Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta; con excepción del considerando VII, el cual debe ser revocado. Costas según los respectivos vencimientos.

2°) Ordenar a la AFIP-DGI para que en el plazo de treinta (30) días proceda a reliquidar la obligación tributaria de acuerdo con lo decidido en la presente sentencia. A tales fines, por Secretaría General de Asuntos Impositivos remítanse los antecedentes administrativos al Organismo Fiscal.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite de conformidad con lo previsto en el artículo 8 del Reglamento de este Tribunal.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.04 16:38:21 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.04 17:24:15 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.04 17:24:16 -03:00