República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-18874727-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 22 de Febrero de 2024

Referencia: El Arroyito SA. Sentencia

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Armando Magallón (Vocal subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el expediente N° **EXPTE N° 36.674-I,** caratulado: "**EL ARROYITO S.A** s/apelación-".

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 1922/1935 se interpone recurso de apelación contra las resoluciones de la AFIP-DGI de fecha 31 de julio de 2012 mediante las cuales, por un lado, se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 2007, 2008 y 2009 –habiendo optado la recurrente por la liquidación del gravamen en forma anual–, se liquidan intereses resarcitorios y se aplica una multa en virtud del artículo 46 y 47 inciso a) de la ley de rito por los periodos fiscales 2007 y 2008, y del artículo 45 de dicha normativa por el periodo fiscal 2009. Por otro lado, se determina la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2007 y 2008, se liquidan intereses resarcitorios y se aplica una multa por dichos periodos que el Fisco subsume en el artículo 45 de la ley de rito.

En el escrito del recurso plantea la nulidad del procedimiento en consideración de que la fiscalización que sirvió como antecedente de los actos apelados se realizó con total ausencia de control de parte en virtud de errores por parte del Fisco Nacional en la notificación que impidieron al recurrente tomar conocimiento del proceso verificativo y luego determinativo llevado adelante. Se agravia también de la falta de fundamentación jurídica y fáctica de las ajustes propiciados por el Fisco.

Asimismo, cuestiona la presunción utilizada por el ente fiscal por irrazonable, utilizada para presumir ventas como si no hubieran sido declaradas, lo cual no guarda relación con la realidad de las operaciones. A dicho tenor dice acompañar la totalidad de los comprobantes de ventas y de compras, junto con los respectivos libros de IVA. Más desconoce tanto el cálculo utilizado por el Fisco para presumir los gastos como la distribución de las

ventas entre las distintas actividades gravadas que realiza el recurrente.

En relación con las multas aplicadas correspondiente a los gravámenes y periodos cuestionados, plantea su improcedencia por ausencia del elemento subjetivo como elemento configurador de las sanciones. Dice que el Fisco no puede pretender presumir la subjetivad necesaria para tener por acreditados los elementos necesarios para su configuración

En otro orden, plantea que pueden haber existido errores excusables, tanto de interpretación normativa como de apariencia formal, que escapan a su saber y entender. En este sentido, manifiesta que no hubo intencionalidad, la cual resulta necesaria para la configuración del ilícito que se imputa, y que se trató de un error excusable que fue consecuencia de la buena fe que ha guiado a la recurrente en sus operaciones comerciales.

Cita jurisprudencia y doctrina en apoyo a su defensa

Ofrece prueba y hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a fs. 1943/1957 contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que invoca y solicita se confirmen los actos venidos en recurso. Con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 1969 se abre la causa a prueba por el término de sesenta días.

IV.- Que a fs. 2094 se clausura el periodo probatorio y se elevan los autos a conocimiento de la Sala A. Que ni el Fisco ni la actora han hecho uso del derecho a producir los alegatos.

Finalmente, a fs. 2100 se llaman los autos a sentencia.

V.- Que conforme se desprende de los antecedentes administrativos acompañados, mediante Orden de Intervención n.° 448585 en fecha 04/12/2009 la recurrente –la cual declara como actividad principal la de “Producción de leche de ganado bovino” (Cód. 12171)– fue pasible del inició de un procedimiento de fiscalización en concepto de los gravámenes y periodos cuestionados en virtud de la información aportada por imágenes satelitales correspondientes a la cosecha de maní periodo 2006/2007 y la falta de presentación de declaraciones juradas por los gravámenes cuestionados. Ante el incumplimiento a los requerimientos para que acompañe la documentación correspondiente, los actuantes procedieron a circularizar a proveedores y clientes de la firma –Mastellone Hnos. S.A, Berardo Julio Cesar, Compañía Argentina de Granos S.A, Leones de Bleek S.A, Darwash S.A, Centro Agropecuario Modelo, Raul Aimar S.A, entre otros– solicitando detalles de las operaciones concertadas a efectos de determinar la materia imponible.

Ahora bien, del resultado de la circularización a los proveedores y la información obrante en las bases de datos del propio organismo, a efectos de contar con las retenciones y/o percepciones sufridas por la recurrente, los inspectores proyectaron las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado. Posteriormente, teniendo en cuenta las ventas declaradas en carácter de dicho impuesto clasificadas por actividad económica se obtuvo la base imponible del impuesto a las ganancias para determinar el saldo a favor del Fisco y a pagar por los periodos involucrados.

VI.- Que en virtud de un orden lógico de precedencia corresponde analizar la nulidad planteada por la recurrente en relación con la falta de control de parte que impidió a la recurrente tomar conocimiento de la fiscalización en curso en virtud de errores en la notificación de los actos, lo cual atenta –entiende- contra su

derecho de defensa, sumado a la falta de fundamentación jurídica y fáctica de las impugnaciones efectuadas por el Fisco.

Como precisara en varias oportunidades, la ley establece que el procedimiento de determinación de oficio se inicie con un acto administrativo por el que se confiere vista de las actuaciones, acto destinado a que el contribuyente pueda tomar conocimiento del accionar fiscal y de los cargos e impugnaciones que se formulan a fin de garantizar el derecho de defensa. Dicho procedimiento debe respetar el derecho del administrado de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión del acto, de ofrecer las pruebas y también solicitarlas, y debe concluir con una resolución que haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto resulten conducentes a la solución del caso.

Así definido, el procedimiento de determinación de oficio es un procedimiento administrativo que concluye en un acto administrativo que, como tal, debe reunir los elementos que la Ley 19.549 establece. Dicho texto normativo distingue los requisitos formales (artículo 8) y sustanciales (artículo 7), sancionando con la nulidad absoluta al acto que no cuente con estos últimos, que son, a saber: 1) la competencia de quien suscribe el acto; 2) la causa, 3) el objeto, 4) procedimiento, 5) la motivación y 6) la finalidad". (Vid. Entre otros "Shuberoff, Oscar Julio", 5/10/18).

En dicho sentido, es menester advertir que la nulidad alegada en relación con la falta de motivación de las resoluciones apeladas no puede ser recogida favorablemente en cuanto a que los agravios vertidos reposan sobre el fondo de la cuestión de análisis y su disconformidad con las decisiones adoptadas por el ente fiscal, y no constituyen circunstancias normativas que afecten la validez de los actos cuestionados.

En cuanto a la notificación -tanto de la resolución de Vista del artículo 17 de la ley ritual como de los requerimientos y actos que integran el procedimiento de fiscalización y posterior determinación de oficio-, es menester resaltar que conforme lo informara el Fisco Nacional en su contestación del recurso incoado, y surge de los antecedentes administrativos acompañados, tanto los requerimientos efectuados durante la fiscalización, como los actos que conforman el procedimiento determinativo, fueron notificados debidamente al domicilio fiscal declarado por la firma recurrente.

Ello así, no se vislumbra una afectación propiamente al derecho de defensa por cuanto la firma fue anoticiada y notificada de la fiscalización en curso y de los ajustes propiciados. Por tal razón, voto por rechazar los agravios dirigidos a obtener la declaración de nulidad del acto venido en recurso, con costas.

VII.- Que siguiendo con el análisis de los agravios formulados por la actora en lo atinente a la cuestión de fondo, es pertinente resaltar que en su escrito de apelación se limita a manifestar que lo resuelto por el ente fiscal no guarda relación con la realidad económica de las operaciones y que carecen de fundamentación los ajustes proyectados, lo cual viene a fundamentar a través de la documentación que acompaña y la prueba que ofrece.

Ante todo, cabe aclarar que la determinación efectuada por el ente fiscal –con sustento en los elementos recogidos en las diversas circularizaciones a clientes y proveedores- se advierte acertada en tanto de esos elementos infirió la materia sujeta a impuesto que no contaba con apoyatura documental aportada por la recurrente.

Frente a ello, como se señala supra, la apelante se ha limitado a efectuar meras alegaciones dogmáticas, sin aportar medios probatorios que desvirtúen las conclusiones a las que arribara el juez administrativo, con sustento en la actividad fiscalizadora que desarrollara.

En esa línea, en apoyo a su línea argumental acompaña documental y ofrece prueba pericial contable, cuyo informe pericial obra a fs. 2082/2087. De la lectura de dicho informe, se colige que lo expuesto por los profesionales no resulta apto para desvirtuar los argumentos tenidos en cuenta por el Fisco Nacional. Adviértase que los expertos destacan que no han contado con registros contables rubricados para realizar la tarea encomendada y utilizaron facturas y documentación acompañada por la recurrente, pero nada dicen sobre la información obtenida por los actuantes de sus clientes y proveedores, que dio sustento a la pretensión fiscal.

En suma, siendo aplicable la regla *"onus probandi incumbit el qui dicit"* el resultado desfavorable de la falta de prueba habrá de recaer, necesariamente, sobre la parte que invocó el hecho incierto, corresponde confirmar la determinación de oficio correspondiente al impuesto al valor agregado en crisis, con costas.

En ese contexto y toda vez que la determinación de oficio del impuesto a las ganancias tiene como antecedente las ventas omitidas que conllevaron el ajuste en concepto del impuesto al valor agregado, corresponde que la misma sea confirmada, pues como quedó dicho, la actora no ha logrado desestimar los contundentes argumentos sostenidos por el Fisco, con costas.

VIII.- Que seguidamente corresponde expedirse sobre la procedencia de la sanción apelada respecto al impuesto al valor agregado por los periodos 2007 y 2008 que el ente fiscal subsume en el artículo 46 y artículo 47 inciso a) de la Ley n.° 11.683.

En ese contexto, corresponde analizar los argumentos esgrimidos por la recurrente, los que se adelantan no pueden ser acogidos favorablemente.

En efecto, la recurrente se limita a señalar que no se verificó el elemento subjetivo requerido, sin aportar prueba alguna que acredite lo manifestado.

Por su parte, y más allá de destacar que el legislador excluyó al error como causal eximente de responsabilidad en la figura penal en trato, cabe señalar que es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie.

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes. En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo, corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación. Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción

genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) "Tratado Jurisprudencia¡ y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones' Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

IX.- Que ello así, y teniendo en consideración lo resuelto ut supra, se desprende que el accionar del Fisco resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante en las previsiones del artículo 47, inciso a) de la Ley n.° 11.683 pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones juradas inexactas con el objeto de ocultar el impuesto que correspondía como consecuencia de las operaciones celebradas, por lo cual no ingresó el impuesto debido. De allí, se extrajo la conclusión respecto a la comisión del ilícito en cuestión.

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y en atención a los elementos de juicio tenidos en cuenta en los Considerandos precedentes, cabe concluir que se encuentra acreditado en la litis tanto el elemento material como el elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, lo que surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya producido prueba alguna que demuestre lo contrario.

En consecuencia, evidenciados los presupuestos fácticos a tenor de la configuración de la conducta reprimida que se le enrostra en ambos casos, corresponde confirmar la sanción aplicada mediante el acto apelado, en relación con el impuesto al valor agregado por los periodos 2007 y 2008. Con costas.

X.- Que ahora bien, respecto a la sanción aplicada por el ente fiscal con sustento en el artículo 45 de la ley ritual en concepto del impuesto al valor agregado por el periodo fiscal 2009, resulta necesario efectuar ciertas consideraciones.

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. 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 explicado en los Considerandos precedentes, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó la falta de presentación de declaraciones juradas en lo que respecta al periodo fiscal 2009 del gravamen en cuestión.

Sentado ello, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse 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.*

8º) 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).

9º) 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 que ha quedado firme -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).

XI.- Que en ese contexto corresponde analizar los argumentos esgrimidos por la recurrente, los que se adelantan no pueden ser acogidos favorablemente.

Ante todo debe tenerse presente que si bien la no presentación de declaraciones juradas no puede ser considerada como un elemento constitutivo de la conducta que se le imputa, no menos cierto es que ello acarrea consecuencias jurídicas que deben ser tenidas en cuenta, a sabiendas de que al tratarse de un impuesto de carácter auto-declarativo es, en este caso, el mismo obligado al pago quien efectúa el cálculo e informa con carácter juratorio la materia imponible al ente fiscal, lo que resultará en el monto del gravamen a ingresar.

No menos importante es el hecho de que el deber formal que recae sobre los contribuyentes por excelencia y mediante el cual, a sabiendas de lo expuesto precedentemente, se declaran las sumas a ingresar en concepto de impuesto, es la elaboración y presentación en tiempo y forma de la declaración jurada, lo cual no se verificó en los presentes autos atento a lo informado por el Fisco Nacional, siendo ello causa de la configuración de la infracción pretendida.

XII.- Que por último, no se advierte ni más se encuentra acreditado que se configure un error de derecho excusable o caso de fuerza mayor cuyas consecuencias jurídicas estén dirigidas a dejar sin efecto el acto apelado. En efecto, es conteste la jurisprudencia en considerar dicho error será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie en virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la sanción aplicada en concepto del impuesto al valor agregado por el periodo fiscal 2009, la cual se encuentra correctamente cuantificada. Con costas.

XIII.- Que en relación con la multa aplicada en virtud del artículo 45 de la ley ritual respecto al impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2007 y 2008 corresponde considerar y en consecuencia aplicar los argumentos expuestos en los considerandos precedentes por idéntica sanción en concepto del impuesto al valor agregado –periodo fiscal 2009–.

Por ello, a tenor de la configuración de la infracción constatada y verificada por el Fisco Nacional por la

falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes al gravamen y periodos en cuestión, y los fundamentos precedentemente formulados, corresponde la confirmación de la multa aplicada la cual se encuentra correctamente cuantificada, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I- Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán, pero difiero tanto en la imposición de costas autónomas aplicadas por la vocal preopinante en el planteo de nulidad, así como en el quantum de las multas aplicadas.

Que en cuanto a la imposición de costas del planteo de nulidad, corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica procedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma. En este aspecto, es pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia del 24/08/2007), por cuanto *"…al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o especifica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco el tratamiento especial y distinto –en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial…".*

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto *"Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó 'como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal' (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia"* (B- 485-XLV, "Bolland y Cia S.A", sentencia del 21/02/2013).

II- Que en relación a las multas impuestas en el impuesto a las ganancias y al valor agregado, comparto los argumentos expuestos por la Vocal preopinante en cuanto confirma las sanciones aplicadas, no obstante, **no surge del Informe Final de Inspección ya mencionado en este decisorio que la recurrente presentara antecedentes infraccionales, lo cual conduce reducir la sanción a su mínimo legal en dos tantos del gravamen dejado de ingresar en su justa medida en relación al impuesto al valor agregado por los períodos 2007 y 2008, como asi también al 50 % por el período 2009 y reducir la sanción del impuesto a las ganancias por los períodos 2007 y 2008 a su mínimo legal (50% del impuesto), con costas en la parte que se confirma y por su orden en relación a la reducción de las mismas.**

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

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

Confirmar las resoluciones apeladas, con costas; y reducir las multas aplicadas a su mínimo legal,

con costas en la parte que se confirma, y por su orden, en relación a la reducción de las mismas.

Regístrese, notifíquese y devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.22 10:49:17 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.02.22 14:29:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.22 14:33:08 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.22 14:33:09 -03:00