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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-19959509-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 26 de Febrero de 2024

Referencia: Sentencia EL POTRILLO S.R.L. EX-2023-17525453-APN-SGAI#TFN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "A" Dres. Pablo A. Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Armando Magallón (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa **EX-2023-17525453-APN-SGAI#TFN** caratulada **"EL POTRILLO S.R.L.** s/ recurso de apelación",

El Dr. Porporatto dijo

I.-Que por RE-2023-13824826-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 1229/22 (DV JUPA), de fecha 06 de diciembre de 2022, suscripta por la Jefa (Int.) de la Sección Penal Tributario a Cargo de la División Jurídica de la Dirección Regional Paraná, por la que se le aplicó una multa de $367.500 (pesos trescientos sesenta y siete mil quinientos), equivalente a un cuarto de dos (2) veces el Impuesto al Valor Agregado omitido de ingresar oportunamente para el período fiscal 08/2021, encuadrada en los artículos 46 y 47 incs. a) y c) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

En su escrito de inicio, la parte actora explica que el monto determinado para el período fiscal 08/2021 se debió a un "error de cálculo" por el traslado de saldos que se originaban con la rectificación en el mes de noviembre de las declaraciones juradas de los períodos abril y mayo del mismo año, los que fueron abonados mediante la inclusión en la moratoria de la ley 27.562, y que por el efecto liberatorio de dicho pago, no procedería la aplicación de las sanciones correspondientes.

Afirma que la conducta defraudatoria del art. 47 de la ley 11.683 que la Administración pretende imponerle no se encuentra configurada. Agrega que ésta adopta como primera medida la valoración de la presunta conducta engañosa del contribuyente en relación a los impuestos rectificados, aceptados y pagados en declaraciones anteriores -períodos fiscales 04 y 05/2021-, en los cuales los funcionarios detectaron la omisión de declarar ventas, cuando la determinación se realizó de manera conjunta con la empresa, que prestó colaboración aceptando y pagando las diferencias y sanciones correspondientes en la oportunidad procesal. Agrega que estas sanciones

fueron liberadas en el marco del plan suscripto de la ley 27.562, pero que el organismo recaudador omite completamente tener en cuenta esta acción.

Se agravia de la falta de existencia de los presupuestos del tipo requerido por el art. 47 de la ley 11.683 y la ausencia de los presupuestos subjetivos, toda vez que la rectificación de la declaración jurada del 08/2021 por "re-determinación" por cálculo no encuadra en ninguno de ellos.

Asimismo, sostiene en cuanto a la intención detrás de la conducta, que se ha demostrado que la diferencia en la base imponible se debió exclusivamente a la trasferencia de saldos realizadas a través de las declaraciones juradas rectificativas de los períodos 04 y 05/2021, los que fueron evaluados por separado y recibieron su sanción correspondiente.

En este sentido refiere que los montos rectificados del período fiscal 08/2021 son una consecuencia directa de las nuevas declaraciones ajustadas por los períodos 04 y 05/2021 y que lo alegado por la tesis fiscal en cuanto a que a pesar de que se encuentren alcanzados por los beneficios de la ley 27.541, no significa que la conducta no haya sido dolosa, lo que repercute en los períodos posteriores implica el reconocimiento de la doble sanción de una acción que ya ha sido castigada y condonada.

Cita los lineamientos previstos por la Instrucción General 6/07 para la aplicación de sanciones, refiere a lo previsto por el art. 20 de la ley 27.430 y se queja de que el organismo fiscal esta juzgando el mes de agosto de 2021 pero reprocha la conducta desplegada en los períodos abril y mayo de 2021, adecuando el análisis a su conveniencia.

Por otra parte destaca que la fiscalización argumenta que no se encuentra alcanzada por los beneficios de la ley 27.653 sin explicar con claridad los motivos, sin embargo la ley 27.541 y sus posteriores ampliaciones permiten regularizar las obligaciones vencidas al 31/08/2021, inclusive, y las infracciones relacionadas con las mismas, por lo que opina que se encuentra dentro del universo de contribuyentes previstos por el art. 12 de la R.G. 5101/2021.

Puntualiza que contrariamente a lo estimado por el Juez Administrativo nunca ha reconocido que las diferencias en la base de cálculo se deban a una conducta ardidosa de "Venta de Caballos sin declarar".

Por último, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y peticiona se anule la sanción apelada por ser contraria a derecho.

II.- Que por IF-2023-47153213-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido y opone excepción de improcedencia formal como de previo y especial pronunciamiento con fundamento en que la actora habría presentado el recurso de apelación fuera de término. Plantea que la Resolución recurrida fue notificada el 12/12/2022 por lo que el plazo de 15 días para interponer el recurso de apelación venció en las dos primeras horas del día 07/02/2023, en consecuencia afirma que la presentación realizada con fecha 15/02/2023 resulta extemporánea.

En subsidio, contesta el fondo de la cuestión negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos, quien en orden a las razones que expone solicita que se confirme la resolución apelada, con costas a la parte actora. Hace reserva del caso federal y acompaña los antecedentes administrativos.

III.- Que mediante PV-2024-14776006-APN-VOCIII#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala "A" y por IF-2024-17333822-APN-VOCIII#TFNse llaman los autos a sentencia.

IV.- Que en primer lugar corresponde por lógica procedencia tratar la excepción de improcedencia formal planteada por la representación fiscal, la que debe ser rechazada.

Ello es así por cuanto, no resulta correcta la observación realizada por el organismo fiscal, toda vez que la actora ha interpuesto el presente recurso de apelación el día 06/02/2023 como puede observarse en su presentación RE-2023-13824826-APN-SGAI#TFN, esto es antes del vencimiento del plazo del día 17/02/2023 en sus dos primeras horas, como lo indica el propio Fisco Nacional.

En tanto que el escrito aludido por el ente recaudador de fecha 15/02/2023 se corresponde a la presentación RE-2023-17517269-APN-SGAI#TFN, realizada por la apelante en forma posterior en el contexto de la intimación cursada en PV-2023-15236729-APN-SGAI#TFN, para que inicie un nuevo expediente correctamente caratulado.

Por todo ello, corresponde rechazar la excepción de improcedencia formal opuesta por el Fisco Nacional. No corresponde imposición de costas autónomas toda vez que el planteo no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento.

V.- Que, a continuación, corresponde tratar el planteo de la actora relativo a la aplicación de los beneficios liberatorios de la ley 27.541, el que adelanto debe ser desestimado.

En efecto, en este sentido debemos recordar que el régimen de regularización previsto por la ley 27.541, a partir de su última ampliación realizada por la ley 27.653 (B.O. 11/11/21), contempla a las "**obligaciones vencidas al 31 de agosto de 2021 inclusive o infracciones relacionadas con dicha obligaciones"**. En tanto que la sanción que se apela se corresponde con el período fiscal 08/2021 para el Impuesto al Valor Agregado, cuyo vencimiento operara en el mes de septiembre de 2021, esto es con posterioridad a la fecha límite prevista por la ley para la inclusión en el mentado régimen.

VI.- Que conforme lo resuelto en el Considerando anterior, corresponde analizar si la multa aplicada se encuentra ajustada a derecho.

En este sentido, del acto apelado y de los antecedentes administrativos surge que la contribuyente fue verificada bajo la Orden de Intervención N° 2016216, a raíz de los allanamiento realizados en el marco de la causa "SAP JORGE FABIAN Y OTRO s/Violación Leyes Policía Sanitaria Animal, infracción Ley 24769 e infracción artículo 303 del C.P". Este procedimiento concluyó -en lo que aquí interesa- en dos ajustes en el Impuesto al Valor Agregado para los períodos fiscales 04/2021 y 05/2021, al haberse detectado ingresos por ventas de caballos omitidos de declarar, lo que derivó en una disminución de los saldos a favor que arrastraba la firma (Cfr. INFORME FINAL DE INSPECCIÓN fs. 7/11 A/A).

Estas observaciones fueron conformadas por la contribuyente, que presentó las declaraciones juradas rectificativas y regularizó las obligaciones determinadas a través de un plan de facilidades de pago, en los términos de la ley 27.653.

Posteriormente, el Fisco Nacional le instruyó un sumario por haber presentado Declaración Jurada engañosa dado que rectificó la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado del período fiscal 08/2021, surgiendo una diferencia a ingresar a favor del organismo.

En sus fundamentos, el Juez Administrativo expresa que durante el proceso de fiscalización se detectaron ingresos por ventas de caballos omitidas de declarar, en los períodos de abril y mayo de 2021, lo que incidió en el período imputado por el traslado del saldo a su favor, configurando la circunstancia descripta en la presunción de

los incisos a) y c) del art. 47 de la ley 11.683, por lo que encuadró la conducta desplegada dentro del art. 46 de la misma ley, dictando el acto sancionatorio que aquí se apela.

VII.- Que sentado cuanto antecede, la sanción que se endilga a la actora encuentra sustento normativo en los arts. 46 y 47 inc. a) y c) de la ley 11.683.

Cabe recordar que el art. 46 de la ley 11.683 dispone "*El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido.*"

En este contexto, como sostuvo la Sala "B" que integro como Vocal titular *in re* "Sanguinetti Sergio Claudio" (Expte. n° 25.562-I) y en "Kank y Costilla S.A." (05/11/2004) entre otros: "… *el ilícito tributario previsto por el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración la intención deliberada de no pagar el tributo en su justa medida y la realización de maniobras aptas para lograr este resultado, sin que ello sea advertido por el Fisco…* ". En el caso del art. 47: "… *Se produce por mandato legal, la inversión de la carga de la prueba, correspondiendo en consecuencia a la contribuyente probar que en la materialidad de los hechos que se enrostra y admite, no se asentaba el dolo presumido o el acaecimiento de alguna circunstancia imprevisible, caso fortuito, fuerza mayor, error de hecho o de derecho excusable, a fin de ser eximida de responsabilidad…*"

No resulta controvertido en autos que el Fisco Nacional practicó ajustes respecto del Impuesto al Valor Agregado para los períodos 04 y 05/2021, lo que modificó los saldos a favor declarados por el contribuyente y que ello devino en la rectificación de las declaraciones juradas para los períodos posteriores, entre ellos el correspondiente a 08/2021, a raíz del arrastre del saldo a favor que fuera impugnado.

Asimismo, de las constancias obrantes en autos se desprende claramente que la rectificación de la declaración jurada bajo análisis -08/2021- ha sido solamente en cuanto al saldo a favor de libre disponibilidad, permaneciendo los restantes conceptos que componen la base imponible para la determinación de la obligación tributaria sin modificación alguna (Cfr. fs 4/6 A/A).

Es en este contexto, que no puedo más que concluir que el juez administrativo pretende asimilar el acto de rectificar una declaración jurada -con motivo del traslado del saldo a favor ajustado- a una conducta defraudatoria, la que como ya hemos expuesto requiere ineludiblemente de un ardid para su configuración, cuando dicha acción no es más que la lógica consecuencia derivada de la propia mecánica liquidatoria del impuesto, para reflejar la real magnitud del saldo de libre disponibilidad trasladado de un período anterior, que fuera modificado por los ajustes practicados en los períodos 04 y 05/2021.

Además, utiliza como sostén de la conducta dolosa endilgada las presunciones previstas por los incisos a) y c) del art. 47 de la ley 11.683, pretendiendo hacer extensiva al período bajo análisis -08/2021- la conducta desplegada por la recurrente en los períodos 04 y 05/2021, por el mero hecho de que se haya trasladado el saldo de libre disponibilidad, la que lógicamente ya fue merituada en oportunidad del procedimiento determinativo desarrollado.

En tales circunstancias, cabe concluir que las presunciones no se encuentran correctamente aplicadas por el organismo fiscal y la multa bajo trato no se ajusta a la realidad de los hechos acaecidos, toda vez que no se verifica en la especie la grave contradicción ni la manifiesta disconformidad con las normas legales requeridas, que permita aseverar la existencia de un actuar doloso, en tanto, no se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible.

Por lo expuesto, concluyo que la conducta reprochada por el organismo fiscal no ha sido adecuadamente ponderada, por lo que voto por revocar la multa aplicada, con costas.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Porporatto.

Que en virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE**:

Revocar la multa apelada en autos, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.02.23 15:57:01 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: 2024.02.26 12:50:28 -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: 2024.02.26 13:24:09 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.26 13:24:10 -03:00