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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-135854433-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 14 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA “DABRA S.A.” EX-2023-45755994- -APN-SGAI#TFN

El **Expediente N° EX-2023-45755994-APN-SGAI#TFN, caratulado: “DABRA S.A.”** a resolución de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallon (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), Jose Luis Perez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que mediante IF-2023-45755904-APN-DTD#JGM la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 058/2023 (DV JUGN SM) de fecha 30 de marzo de 2023 dictada por la División Jurídica del Departamento Legal Grandes Contribuyentes Nacionales de la la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales, notificada el 31 de marzo de 2023.

Madiante dicha resolución se aplicó al contribuyente, una multa equivalente a un tercio (1/3) de dos (2) tantos por la infracción imputada en el sumario DJ/48/20, correspondiente al gravamen omitido en los períodos fiscales 2014, 2015 y 2016 respecto del Impuesto a las Ganancias, por otro lado, por los períodos fiscales 2014, 2015, 2016 y 2017 correspondientes al Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas, ambas conforme lo normado en los artículo 46, 47 incisos a), b) y c) y 49 de la Ley 11.683 (t.v.).

Además, se aplicó una multa equivalente a un cuarto (1 /4) de dos (2) tantos por la infracción imputada en el sumario DJ/48/20, correspondiente al gravamen omitido en el período fiscal 2017 respecto del Impuesto a las Ganancias, también en los términos de los artículos 46, 47 incisos a), b) y c) y 49 de la Ley 11.683 (t.v.)

En primer lugar, manifiesta que luego de haber aportado toda la información y documentación requerida en el marco de la fiscalización, la actora presentó voluntariamente las declaraciones juradas rectificativas del Impuesto a las Ganancias y las declaraciones juradas del impuesto a las Salidas No Documentadas de los períodos fiscales 2014 a 2017, ingresando el saldo resultante de las mismas con sus intereses; criterio que adoptó en gran medida para evitar un mayor dispendio procedimental, y los perjuicios, molestias y gastos administrativos que se derivarían de una prolongada fiscalización, más aun en atención a los montos involucrados.

Manifiesta que el Fisco ha dispuesto la irrazonable aplicación de una multa, en los términos del art. 46 de la ley

11.683, por la supuesta defraudación del Impuesto a las Ganancias y Salidas No Documentadas de los períodos indicados, a pesar de que la misma debió tenerse por condonada en función de los argumentos expuestos en el respectivo descargo.

Indica que la presunta infracción imputada a la actora habría sido cometida con anterioridad al 23/12/19 (fecha de entrada en vigencia de la ampliación del régimen de moratoria dispuesta por la Ley 27.541); a su vez, que las obligaciones sustanciales que dan origen a dicha imputación, tal como es reconocido por el propio organismo mediante la resolución instructoria, fue cancelada con sus intereses, con anterioridad la fecha indicada, y, de la misma forma, habida cuenta del estado de estas actuaciones, no hay duda de que la sanción involucrada no se encuentra "firme", a los efectos de tornar aplicable la condonación referida, conforme lo establecido por la normativa en juego.

Alega que el Fisco Nacional de manera equivocada ha desestimado la procedencia de la condonación peticionada en razón de considerar que resulta aplicable al caso la condición de repatriación dispuesta por el art. 8 de la ley 27.541 (texto vigente según ley 27.562 y ampliada por la ley 27.653) con su reglamentación.

Sostiene que la condición de repatriación a la que refiere el art. 8 de la Ley 27.541, así como el citado régimen informativo, al contrario del ilegítimo criterio seguido por el ente fiscal, se encuentra establecida únicamente para aquellos sujetos que se hayan acogido al Régimen de Moratoria, a los fines de gozar de los beneficios previstos para las obligaciones tributarias regularizadas en los términos allí dispuestos, pero no para la condonación de las multas correspondientes a obligaciones sustanciales canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha ley, supuesto contemplado en el cuarto párrafo del art. 12 de la referida norma.

Efectúa planteo de nulidad de las presentes actuaciones con base en el incumplimiento de los requisitos esenciales exigidos por el artículo 7 incisos b) y e) de la ley 19.549. Indica que el acto cuestionado es nulo de nulidad absoluta, por no ajustarse a derecho (conf. arts. 7 y 14 de la ley 19.549).

Indica que la actora ha acompañado y ofrecido la prueba que hacía a su defensa, en tiempo y forma, y que el Fisco Nacional ha vulnerado elementales derechos y garantías de la recurrente al no haber valorado la documental aportada ni haber hecho siquiera mención a la prueba pericial contable solicitada oportunamente. De esta forma, dice que no ha podido ejercer en forma plena su derecho de defensa, y ha sido afectado el debido proceso adjetivo; la falta de producción de la prueba ofrecida demuestra claramente la falta de voluntad del ente en conocer la verdad de los hechos, así como verificar la supuesta configuración de la maniobra defraudatoria endilgada.

En cuanto a la aplicación de multa sostiene que no se advierte cuál fue la "*grave contradicción*" y/o "*grave incidencia*" y/o "*manifiesta disconformidad*" de los antecedentes en juego, que autorizó al Fisco a presumir la configuración del elemento subjetivo. Manifiesta que bajo ningún punto de vista el accionar de DABRA pudo ser encuadrado bajo las conductas descriptas precedentemente, toda vez que la presentación de declaraciones juradas rectificativas no constituye de ninguna manera, al contrario del criterio propiciado por el ente recaudador, un hecho ilícito.

Indica que resulta remota la posibilidad de confirmar la atribución que recae sobre DABRA de haber incurrido en una conducta dolosa que se hubiera traducido en la producción *"declaraciones engañosas"* o en la verificación de *"ocultaciones maliciosas"*. Adicionalmente, alega que debe tenerse en cuenta que la recurrente siempre obró con transparencia y colaboró permanentemente con el organismo para que pudiera establecer sin inconvenientes la exacta magnitud de sus obligaciones fiscales.

Alega que en los casos de omisión del impuesto a las Salidas no Documentadas acaecido en períodos fiscales anteriores a la reforma tributaria (ejercicios iniciados antes del 1/1/2018), no resulta de aplicación la figura punitiva de multas, ni por omisión del artículo 45 de la ley 11683, ni por defraudación de su artículo 46, según la conducta atribuida al contribuyente, cita jurisprudencia en su apoyo.

Solicita que para el hipotético e improbable caso de no acogerse ninguno de los argumentos esgrimidos anteriormente, que se reencuadre la sanción atribuida a la recurrente en el tipo penal que prevé el art. 45 de la Ley de Procedimiento Tributario. Ello, en virtud de no verificarse respecto de la sanción imputada, la tipificación de los elementos que configuran la defraudación fiscal y por no resultar aplicable las presunciones involucradas, tal como se analizó precedentemente.

Finalmente, ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II.- El Fisco Nacional mediante IF-2023-78938265-APN-DTD#JGM contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

En primer lugar, en respuesta a los agravios de la actora, señala que con respecto al planteo de la recurrente relativo a la legitimidad de la condonación manifiesta que Ley N° 27.541 implementó el Régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras para aquellos contribuyentes denominados MiPymes y entidades civiles sin fines de lucro –Cap. I, Tit. IV- por obligaciones vencidas al 30/11/19; destacándose que, con las reformas introducidas posteriormente por la Ley N° 27.562, se amplió el universo de sujetos susceptibles de acogerse al Régimen, en la medida que los mismos dieran cumplimiento a ciertas condiciones introducidas en el artículo 8° -conf. Modif.-, extendiéndose también el alcance de obligaciones -en función de su vencimiento al 31/7/20- que podían incluirse.

Afirma que para acceder a la condonación dispuesta por el citado artículo 12, cuarto y quinto párrafo, de la Ley N° 27.541 y modif., los sujetos que hubieran cancelado sus obligaciones con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, debían concretar -de corresponder- la repatriación de acuerdo a lo previsto por el citado artículo 8° pues, de lo contrario, el responsable se encontraría excluido del régimen.

Señala que en los presentes autos no se verifica el cumplimiento de las formalidades previstas para hacer lugar a la condonación de la multa, puesto que la recurrente no cumplió con las formas y requisitos previstos por la Ley. En vistas de todo lo expuesto, dice que no se encuentran acreditados los extremos para que proceda la condonación peticionada por la recurrente, conforme lo estableció la ley de regularización citada.

Afirma que la resolución dictada por la Jueza Administrativa competente, es un acto administrativo que goza de legalidad y reúne los requisitos necesarios que la convalida tanto en lo que hace a la causa-fuente de su dictado, como asimismo al procedimiento seguido y su motivación. Establece los hechos, los desarrolla y fundamenta acabadamente de tal forma que por sí misma resulta suficiente para justificar el criterio fiscal y responder los agravios de la actora**.**

Indica que con respecto al planteo de nulidad efectuado por la contraria, es totalmente improcedente, ya que la actora no esgrime ningún argumento válido que permita fundamentarlo.

Alega que se cumplimentaron todos los requisitos esenciales y sustanciales exigidos por las normas que reglan la sustanciación del procedimiento previsto en el ordenamiento jurídico -Ley 11.683 y L.N.P.A,- como así también aquellos que resulten implícitos, cumpliéndose con la finalidad que resulta de la normativa que otorga las facultades pertinentes del Órgano emisor.

Manifiesta que los hechos reseñados configuraron una conducta encuadrada “prima facie” en los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, sancionatorio de la defraudación de impuesto. Teniendo en vista lo expuesto, en defensa de la legitimidad de las multas aplicadas corresponde ratificar que la actora perjudicó al Fisco mediante la ocultación maliciosa consignando datos inexactos o que no reflejan su situación impositiva real, mediante la utilización de facturas apócrifas; pues presentó sus declaraciones juradas en defecto.

Destaca que todos esos antecedentes expresan la intención de defraudar al Fisco presentando declaraciones juradas engañosas, la contribuyente debió exteriorizar en forma correcta y completa su verdadera capacidad contributiva, quedando en su poder, en consecuencia, sumas de dinero que en virtud de la verificación del hecho imponible correspondían al sujeto activo de la obligación tributaria, es decir, se privó al Fisco de contar en el momento oportuno con la suma debida.

Alega que la actora ha deducido gastos provenientes de las operaciones realizadas con los proveedores apócrifos mencionados, provocando con ello un grave perjuicio a la Administración Fiscal; constituyendo una maniobra por la que se perjudicó al Fisco Nacional y toda vez que la recurrente no ha arrimado en el momento oportuno (es decir durante la fiscalización) elementos que sirvan para desvirtuar la pretensión tributaria en que se funda la multa, es más la recurrente procedió a rectificar sus declaraciones juradas teniendo en vista los ajustes proyectados por los agentes fiscalizadores, admitiendo la invalidez de los comprobantes impugnados y, por otra parte, presentó las correspondientes DDJJ respecto del Impuesto a las Ganancias por Salidas No Documentadas.

Afirma que con sólo efectuar la lectura del acto de imposición de las multas, surge claramente que el hecho desencadenante, consistió en el ilícito de declarar en forma engañosa (utilizando facturas apócrifas para acrecentar la deducción de gastos) verificándose con la presentación de las declaraciones juradas que no se corresponden con la realidad, que luego requirió la necesaria rectificación por parte de la contribuyente, como responsable. Debió tener presente que su inconducta, ya producida, tiene sanciones establecidas en la Ley de Procedimiento Tributario. Su comportamiento especulativo al momento de que los agentes fiscalizadores le presentaron los ajustes realizados, no pueden ser suficiente causa para no ser responsable de su inconducta.

Manifiesta que se vieron configurados en autos los elementos tipificantes de la sanción aplicada, como así también el dolo con el que actuó la actora, dado que de no haber sido sujeto a fiscalización dicho ardid nunca hubiera sido puesto de manifiesto, en desmedro del erario público.

Hace reserva de caso federal, efectúa oposición a la prueba y solicita se confirme el acto apelado, con costas.

III.- Que intimadas las partes a los fines de que manifiesten si consideran que la audiencia prevista, en el artículo 173 de la Ley 11.683, deviene inoficiosa, la representación fiscal ratifica su oposición realizada respecto de las pruebas ofrecidas por la parte actora al momento de contestar el recurso de apelación. Por su parte, la recurrente contesta el requerimiento y manifiesta que este Tribunal esta en condiciones de resolver sobre la pertinencia y admisibilidad de las mismas. Que habida cuenta lo manifestado por las partes y que sus argumentos respecto de los hechos sobre los que versa la presente causa y respecto de las medidas probatorias ofrecidas se encuentran debidamente desarrollados en los escritos de inicio y responde producidos por la actora y la representación fiscal, respectivamente, como así también que la actora ha tenido la posibilidad de contestar la oposición formulada a la prueba por la recurrida mediante IF-2023-102527601-APN-DTD#JGM se declara que deviene inoficiosa la audiencia prevista en el artículo 173 de la Ley Nº 11.683, t.v, se tiene por agregada la prueba documental, sin perjuicio de su oportuna valoración al momento de resolver la causa, y no se hace lugar a la pericial contable ofrecida por la actora, por versar sobre cuestiones no controvertidas -puntos a), c) y d)- o ser meramente

improcedentes a los fines probatorios en los autos aquí discutidos -puntos b), e) y f)-. Por último se hace saber a las partes que la presente causa se resolverá con las constancias de autos y las actuaciones administrativas, quedando conclusa para definitiva.

A través de PV-2023-124709098-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “B” y mediante IF-2023-133606398-APN-VOCV#TFN pasan los autos a sentencia.

IV.- Que procede en primer término analizar los planteos articulados por la actora relativos a la nulidad del acto administrativo argumentando la falta de causa y objeto y agraviándose por violación al derecho de defensa respecto el tratamiento de la prueba en sede administrativa.

Que cabe tener presente 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 origina 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 (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II , 9/10/96, entre otros).

Que respecto de lo estrictamente formal, la resolución sancionatoria de autos, en cuanto acto administrativo, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Que respecto a los agravios de la actora relativos a la producción de prueba en sede administrativa corresponde señalar que la ponderación de las medidas propuestas por el contribuyente, realizada por el Juez Administrativo, resulta un aspecto del acto que se encuentra dentro de la potestad revisora de este Tribunal. Empero, aun en el caso de una “desestimación arbitraria” de las medias, tal agravio no resulta suficiente, por sí solo para ocasionar la nulidad del acto en un planteo por vía excepcional, aunque pueda originar, sin dudas, la revocación del mismo al momento de analizar el fondo de la cuestión controvertida.

Que en definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (*vide* petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re* “*Ferioli, Jorge Oscar*” (sentencia de fecha 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 específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...”*.

Que en el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia 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 Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013).

V.- Que para entrar a analizar el fondo de la cuestión, corresponde revisar los hechos constatados por la inspección actuante y expuestos en los antecedentes administrativos.

En tal sentido la inspección actuante detectó el cómputo de deducciones espurias toda vez que los gastos computados se encontraban vinculados a operaciones realizadas con los proveedores SUAREZ, ARIEL MAXIMILIANO (CUIT N°20-22341087-2) , OBJETIVO MKT SRL (CUIT N° 30-71216576-2), MODEL LATIN SPORT S.A. (CUIT N° 30-71227665-3), JUMIZAR S.A.(CUIT N° 30-71231209-9), PLAZA MAYOR S.R.L. EN FORM (CUIT N° 30-71237160-5), CARDOZO, RAMÓN (CUIT N° 20-28251689-7), HARMONS S.A (CUIT N° 3071470221-8) y SERVICIOS ROCHA DE MEZA, RODOLFO V. y OJEDA, HUGO O S.H. (CUIT N° 3071166559-1) reputados como apócrifos.

Asimismo, omitió presentar las declaraciones juradas y efectuar el pago del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas respecto de los períodos fiscales 2014 a 2017, por las erogaciones efectuadas con respaldo en las facturas cuestionadas correspondientes a los proveedores mencionados.

VI.- Que, corresponde a este Tribunal resolver si corresponde al caso particular la aplicación de los beneficios dispuestos en la Ley 27.541 (texto según Ley 27.653).

Que, para un mejor análisis de la cuestión, cabe reseñar que la Ley 27.541 fue dictada a fines del año 2019 declarando la emergencia pública e incorporando un régimen de regularización exclusivamente en beneficio de las pequeñas y medianas empresas. Ahora bien, la Ley 27.562 amplía la posibilidad de acogerse al régimen a otros sujetos.

Ello así, el artículo 8º establece que "Los contribuyentes y las contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización estén a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020 inclusive o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen en el presente capítulo.

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior (…) y a los siguientes sujetos: Personas humanas o jurídicas que, no revistiendo la condición de: i) MiPymes, ii) entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias inscriptas como fundaciones, asociaciones civiles, simples asociaciones y entidades con reconocimiento municipal y que, con domicilio propio y de sus directivos fijado en territorio nacional, no persigan fines de lucro en forma directa o indirecta y desarrollen programas de promoción y protección de derechos o actividades de ayuda social directa, y iii) personas humanas y sucesiones indivisas que sean consideradas pequeños contribuyentes en los términos que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, posean activos

financieros situados en el exterior, excepto que se verifique la repatriación de al menos el treinta por ciento (30%) del producido de su realización, directa o indirecta, dentro de los sesenta (60) días desde la adhesión al presente régimen, en los términos y condiciones que determine la reglamentación".

Que conforme surge de las actuaciones administrativas el Fisco Nacional constató que la actora no dio cumplimiento al régimen informativo dispuesto por el artículo 59 de la Resolución General AFIP N° 481 al dispuesto en el artículo 48 de la RG N° 5101/2021.

Por su parte, el artículo 12 señala que las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de julio de 2020, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de la ley modificatoria y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha. Este último artículo equipara la situación de los contribuyentes que en igual situación ya hayan abonado la obligación principal sin expectativas de algún beneficio de condonación.

Ahora bien, como puede observarse de la lectura del art. 8° los contribuyentes "podrán acogerse (…) al régimen de regularización y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen en el presente capítulo…", luego se excluye a determinados sujetos de esos beneficios, sin hacer distinción de los otorgados en el art. 12 –establecidos en ese mismo Capítulo-. En otras palabras, si el sujeto es excluido del régimen no puede gozar de los beneficios que éste otorga ya sea acceso al régimen de regularización (art. 11) o las Condonaciones previstas en tal art. 12.

Por su parte, el nuevo texto modificatorio de la Ley 27.653 dispone en el art. 6° *"A los efectos de la ampliación prevista por el artículo anterior, resultarán de aplicación todas las disposiciones previstas en la ley 27.541, de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública, y modificada por la ley 27.562, con las siguientes excepciones y/o consideraciones: (...) e) El beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 31 de agosto de 2021, que no se encuentren firmes ni abonadas, operará cuando con anterioridad a la fecha en que finalice el plazo para el acogimiento al presente régimen, se haya cumplido o se cumpla la respectiva obligación formal. De haberse sustanciado el sumario administrativo previsto en el artículo 70 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, el citado beneficio operará cuando el acto u omisión atribuido se hubiere subsanado antes de la fecha de vencimiento del plazo para el acogimiento al presente régimen. Cuando el deber formal transgredido no fuese, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 31 de agosto de 2021, inclusive. Las multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas hasta el 31 de agosto de 2021 quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia del presente título de esta ley ampliatoria y/o modificatoria y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha. También serán condonados los intereses resarcitorios y/o punitorios correspondientes al capital cancelado con anterioridad a la mencionada entrada en vigencia. De tratarse de intereses resarcitorios y/o punitorios correspondientes a anticipos no ingresados, la condonación procederá cuando la declaración jurada del período fiscal correspondiente se encuentre vencida al 31 de agosto de 2021 y presentada a la fecha de vigencia de la ley"*.

En el caso concreto, si bien se encuentran cumplidos los requisitos del art. 6° (se apela una sanción correspondiente a una infracción sustancial cometida hasta el 31 de agosto de 2021 (períodos fiscales 2014/2017), que no se encuentra firme ni abonada y las obligaciones principales han sido abonadas previo a la entrada en vigencia de la norma), conforme lo expuesto por la representación fiscal, la recurrente no cumple con los requisitos previstos en el tercer párrafo del artículo 8 de la Ley 27.541, ello de conformidad con el criterio

adoptado en el primer párrafo del artículo 48 de la RG Nº 5101/2021 (AFIP) y no habiendo cumplido con los requisitos previstos por la norma (conf. “OSTRY SILVIA BEATRIZ s/recurso de apelación”, sentencia de esta Sala “B” del 19/04/21), corresponde concluir que la recurrente se encuentra excluida como sujeto habilitado para usufructuar el régimen bajo análisis, conforme el art. 8 de la Ley 27.541 y modif.

En consecuencia y teniendo en cuenta las constancias de autos, no corresponde otorgar el beneficio de condonación solicitado.

VII.- Entrando al analisis de las sanciones aplicadas, cabe señalar previamente que en materia de sanciones derivadas del impuesto sobre salidas no documentadas, tal como lo sostuvo la Sala “B” de este Tribunal -en su anterior composición- al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A.". sentencia del 25/10/04 y “Translavial S.A.” del 21/11/2005, el instituto previsto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme el criterio sustentado por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Radio Emisora Cultural S.A.”, del 9/11/00, y “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley Nº 11683.

Que, por otra parte, la cuestión ha sido tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI”, compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el Organismo Fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

Que, en cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) Nº 893 (esto es, 20/10/2000), conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley Nº 11683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben sería pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Sentado ello, debe señalarse que según se desprende de estos obrados, en el marco de la fiscalización llevada a cabo, se detectó que la recurrente declaró operaciones con los proveedores SUAREZ, ARIEL MAXIMILIANO (CUIT N-20-22341087-2), OBJETIVO MKT SRL (CUIT N° 30-71216576-2), PLAZA MAYOR S.R.L. EN FORM (CUIT N° 30-71237160-5), PROMOCIONES INDUMAR S.R.L. (CUIT N°3071237160-5) , TEXTIL CORP S.A. (CUIT N° 30-71102157-0), JUMIZAR S.A.(CUIT N° 30-71231209-9), ARGEN EVENTS SA (CUIT N° 30-71238918-0) , HARMONS S.A. (CUIT N° 30-71470221-8), SERVICIOS ROCHA DE MEZA, RODOLFO V. y OJEDA, HUGO O S.H. (CUIT N° 30-71166559-1), reputados como apócrifos.

Respecto del proveedor SUAREZ, ARIEL MAXIMILIANO (CUIT N°20-22341087-2) con motivo de las tareas llevadas a cabo por la División Fiscalización N°2 (Preventiva) de la Dirección Regional Mendoza, en el marco de la Orden de contribuyente debería cargarse a la base e-Apoc debido a su resistencia a la fiscalización

(v.fs.189/192 Cuerpos SIGEA N° 11037-52-2020/4).

Con relación al proveedor OBJETIVO MKT SRL (CUIT N° 30-71216576-2), se realizaron tareas de fiscalización bajo la Orden de Intervención N° 1.645.088, habiéndose detectado con fecha 10/01/2012 que la contribuyente no posee capacidad económica, dicha irregularidad se constató mediante F8400 N°0240002018033326402 (fs. 193/194 Cuerpos SIGEA N° 11037-52-2020/4).

En cuanto a la proveedora PLAZA MAYOR S.R.L. EN FORM (CUIT N° 30-71237160-5) luego de la auditoría practicada por la División Fiscalización N°1 de la Dirección Regional San Juan, se concluyó que la rubrada debía ser cargada en la base de contribuyentes no confiables bajo la condición de Usina empresa desactivada. (v.fs. 221/224 Cuerpos SIGEA N° 11037-52-2020/4)

Por su parte, respecto al proveedor TEXTIL CORP S.A. (CUIT N° 30-71102157-0) con motivo de las tareas efectuadas en el marco de la 0.1. N°1.542.410 por la División Fiscalización N° 1 de la Dirección Regional Sur, se concluyó que correspondería la inclusión en la base E-Apoc, bajo la denominación "No localizado".(v. fs. 174/176 Cuerpos SIGEA N° 11037-52-2020/4)

En cuanto a la proveedora JUMIZAR S.A. (CUIT N° 30-71231209-9), surge de los informes de fiscalización llevadas a cabo bajo la Orden de Intervención N°1.655.572, que la rubrada debería ser incluida en la base eApoc, bajo la condición, sin capacidad económica (fs. 195/203 Cuerpos SIGEA N° 11037-52-2020/4).

Por su parte, como producto de la fiscalización llevada a cabo a la proveedora ARGEN EVENTS SA (CUIT N° 30-71238918-0), en el marco de la Orden de Intervención N°1.236.449,Ia División Fiscalización N°3 de la Dirección Regional Norte arribó a la conclusión de que la contribuyente debería ser incluida en la base e-Apoc bajo las condiciones: "Con resistencia a la Fiscalización", "Sin capacidad económica" y "Sin Capacidad Financiera"(v.fs.184/188 Cuerpos SIGEA N° 11037-52- 2020/4).

Respecto de la proveedora HARMONS S.A. (CUIT N° 30-71470221-8), la División Fiscalización N° 1, propició la inclusión de la rubrada a la base eApoc bajo la condición "Sin capacidad económica", asimismo la firma se encuentra denunciada penalmente.

Respecto de la contribuyente SERVICIOS ROCHA DE MEZA, RODOLFO V. y OJEDA, HUGO O S.H. (CUIT N° 30-71166559-1), conforme a las tareas de fiscalización realizadas por la División Fiscalización N° 1 de la Dirección Regional Norte se concluyó que correspondería su inclusión en la base eApoc, de conformidad con los indicios detallados en el informe final de inspección (fs. 230/236 Cuerpos SIGEA N° 11037-52-2020/4).

Sentado ello, con relación a las multas por defraudación aplicadas en las resoluciones aquí en trato, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, "...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a

suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación." (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)".

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que "el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa" (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la resolución, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al Organismo Recaudador, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del mismo.

Que por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re "Italiano, Antonio Alberto" (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314. b) En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala "B" in re "Triunfadores S.A." del 18/11/2008; y "Tamalet, Jorge Omar" del 15/04/2009, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, en atención a que supo que la información contenida en la declaración jurada presentada no se correspondía con las constancias de

los registros.

Que ello así, resulta oportuno enunciar que tales circunstancias hacen adecuado el encuadre doloso de la conducta de la actora y, ante la falta de prueba idónea en contrario, corresponde confirmar la sanción impuesta la que, por otra parte, aparece razonablemente graduada en el mínimo legal con la reducción prevista en el artículo 49 de la ley procedimental de conformidad con las modificaciones introducidas por la Ley 27430.

Que por lo expuesto, corresponde confirmar el acto apelado, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Comparto el relato de los hechos y las referencias normativas utilizadas por el Dr. Pérez, pero disiento con la solución a la que arriba en el Considerando VI.

Entiendo que en las presentes actuaciones no existen constancias que pongan en evidencia la existencia de bienes en el exterior que generen la obligación de la recurrente de repatriarlos (art. 8 de la Ley 27.541 y modif), tal como sucedía en los autos “OSTRY SILVIA BEATRIZ s/recurso de apelación”, sentencia de esta Sala “B” del 19/04/21.

Cumplidos los requisitos del art. 6° (se apela una sanción correspondiente a una infracción sustancial cometida hasta el 31 de agosto de 2021 (períodos fiscales 2014/2017), que no se encuentra firme ni abonada y las obligaciones principales han sido abonadas previo a la entrada en vigencia de la norma) y no existiendo constancias ni información que indique que la recurrente se encuentra excluida conforme los arts. 8 y 16 de la mencionada ley, en consecuencia entiendo que la recurrente se encuentra habilitada para usufructuar el régimen bajo análisis.

Por lo expuesto, corresponde declarar alcanzada la multa aquí apelada por la condonación dispuesta por la Ley N° 27.541 (y sus modif.) y, en consecuencia, disponer el archivo de la presente causa. Con costas por su orden.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pérez, debiendo dejar aclarado que, a diferencia de otros supuestos en los que he votado por la revocación de la imputación defraudatoria, entiendo que en el presente caso dicha imputación no se basa en la falta de presentación de declaraciones juradas del impuesto sobre las salidas no documentadas -como ocurria en aquellos supuestos- sino en la existencia de una ocultación maliciosa de materia imponible, situación fáctica contemplada en el texto del art. 46 a partir de la reforma introducida por la Ley 25.795.

Esta relevante diferencia que señalo, a la que se adiciona la verificación en el *sub lite* de los presupuestos de hecho que evidencian la existencia en el caso de una deliberada conducta defraudatoria, abona la confirmación del acto sancionatorio y la atribución de costas que propone el Dr. Pérez.

Por lo expuesto, por mayoría SE RESUELVE:

Confirmar el acto apelado, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese-

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2023.11.13 16:51:15 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2023.11.14 13:49:24 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2023.11.14 15:29:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.14 15:29:52 -03:00