Buenos Aires, de agosto de 2022. JSY

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación mediante sentencia del 29/4/2018 –obrante a fs. 619/628– resolvió: (*i*) rechazar la nulidad invocada por la recurrente, con costas; (*ii*) confirmar las Resoluciones Nros. 199/07 y 198/07, ambas del 30/7/2007, dictadas por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP-DGI, en cuanto determinaron el Impuesto a las Ganancias y salidas no documentadas, y confirmar también la sanción aplicada en este último por los períodos enero y febrero de 2004, con costas; (*iii*) confirmar la resolución que impuso multa respecto al Impuesto a las Ganancias 2003, con costas; (*iv*) confirmar la multa en concepto de salidas no documentadas respecto a los períodos febrero a noviembre de 2003, con costas; (*v*) reencuadrar en el mínimo legal del el art. 45 la sanción impuesta respecto al período diciembre de 2003, con costas en proporción a los respectivos vencimientos.

Para decidir de ese modo, luego de rechazar el planteo de nulidad formulado por la recurrente respecto a los actos determinativos, en relación con el ajuste realizado en el impuesto a las ganancias sostuvo que el Fisco había evidenciado una serie de irregularidades respecto de los proveedores investigados, y había resaltado la falta de capacidad operativa, patrimonial, económica y/o financiera de la totalidad de los proveedores impugnados, situaciones que no podían calificarse como de meros incumplimientos formales de terceros.

En cuanto a la determinación en concepto de salidas no documentadas, afirmó que la actora no había aportado elementos probatorios idóneos para acreditar las operaciones cuestionadas, por lo que resultaba aplicable lo dispuesto por el art. 37 de rito fiscal.

A su vez, confirmó la liquidación de los intereses resarcitorios efectuada en los actos determinativos, toda vez que los mismos se ajustaban a lo dispuesto por el art. 37 de la Ley N° 11.683, y teniendo en cuenta que la actora no había formulado agravios concretos contra su imposición ni tampoco había impugnado el método empleado para su liquidación.

Seguidamente, dio tratamiento a la multa aplicada en el acto determinativo del Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas– por los períodos fiscales enero y febrero de 2004, y las resoluciones que impusieron sanciones en el Impuesto a las Ganancias 2003 y salidas no documentadas en los meses de febrero a diciembre de 2003.

Por un lado, consideró que habiéndose configurado tanto el aspecto objetivo como el subjetivo del tipo previsto en el art. 45 y toda vez que no advertía la existencia de causal exculpatoria alguna, estimó que correspondía confirmar tanto la procedencia como la graduación de las sanciones aplicadas, con costas.

Por otro lado, en relación con la sanción correspondiente al Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas– referidas al período diciembre de 2003, aplicada en los términos del art. 46 de la ley de rito fiscal, precisó que el sustento utilizado por el Fisco para imponer tal sanción, era el cambio legislativo operado por la Ley Nº 25.795 que había incluido la falta de presentación de declaraciones juradas dentro del tipo doloso.

Sin embargo, consideró que en el acto apelado no se había acreditado con otros medios probatorios que existiera un obrar en el período en cuestión con intención de defraudar diferente al criterio tomado respecto a los otros períodos en los que se atribuyó el art. 45, por lo que entendió que no se encontraba justificada la aplicación del art. 46.

Sin perjuicio de ello, indicó que no podía soslayarse que había existido la omisión de declarar e ingresar en término el gravamen en cuestión, por lo que se configuraba la omisión de impuestos que prevé el

art. 45 de la ley de procedimiento tributario. En consecuencia, afirmó que correspondía reencuadrar la conducta de la recurrente respecto al Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas– por el período fiscal 2003, en la figura prevista en el art. 45 de la Ley N° 11.683 graduada en su mínimo legal.

Finalmente, en lo que respecta a las costas, las impuso en proporción a los respectivos vencimientos, toda vez que la tipificación de la sanción aplicada originariamente en el art. 46 había resultado carente de justificación.

II. Que, contra aquel pronunciamiento, interpuso recurso de apelación el Fisco Nacional a fs. 631 y expresó agravios a fs. 664/667, los cuales no fueron contestados por la contraparte.

Se agravia de la sentencia apelada en cuanto reencuadra la multa impuesta en el art. 45 de la Ley Nº 11.683. Considera que el pronunciamiento es arbitrario toda vez que el juzgador se habría excedido de los límites de una razonable y discreta interpretación para hacer caer las consecuencias jurídicas del acto cuestionado. En efecto, aduce que del análisis del decisorio, surge que el mismo se funda en una interpretación equivocada del derecho aplicable al caso, que se combina con una valoración arbitraria de la prueba producida.

A su vez, indica que la pretensión fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la respectiva resolución y que particulariza en el ajuste practicado, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la actora había asumido el carácter de fraudulento. En esta línea, destaca que la conducta de la recurrente constituye una maniobra que perjudicó al Fisco Nacional, por lo que, para el período de diciembre de 2003, había sido correctamente subsumida en la figura prevista en el citado art. 46.

De este modo, entiende que en el caso la actora defraudó al Fisco, causándole un agravio y omitió a sabiendas el ingreso del tributo en

cuestión. Atento dicha circunstancia y, de conformidad con lo establecido en la ley de rito, afirma que se le aplicó la sanción prevista en el art. 46 de la citada ley.

Finalmente, considera que es arbitraria la imposición de las costas por sus respectivos vencimientos respecto al reencuadre. Al respecto, esgrime que la misma resulta arbitraria atento a que en las actuaciones el Fisco ha resultado vencedor, aun cuando se modifique la sanción, puesto que también en este caso se reconoce la infracción. Por lo tanto, sostiene que no se observan razones para que el tribunal se aparte del principio de imposición de costas a la vencida consagrado en el art. 68 del Código Procesal.

III. Que, de manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 – Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/2011, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018, entre otros).

IV. Que cabe recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inc. b) de la Ley Nº 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. Fallos: 300:985, considerando 5; 326:2987, considerando 9; 328:3048, considerando 11; 332:357, considerando 8; 334:249, considerando 7; 336:1668, considerando 8; 338:169, considerando 6; 340:1513, disidencia del Highton de Nolasco y Rosenkrantz, considerando 15; "*Tecpetrol SA (TF 27621-1) c/ DGI*", causa CAF 32366/2012/CS1 RO, del 12/9/2017, considerando 11; "*Eurnekian, Eduardo (TF 18906-1) c/ DGI*", causa CAF 40457/2012/CS1 RO, del 23/11/2017, considerando 9; "*ADM Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa CAF 29982/2017/1/RH1, del 28/10/2021, apartado III del dictamen fiscal al cual la Corte remite).

En esta línea, teniendo en vista el contenido de los agravios reseñados, cabe advertir que el análisis de las cuestiones planteadas por el apelante exige la revisión de cuestiones de hecho y prueba ajenos, por regla general, a la jurisdicción de esta Cámara, en razón de lo previsto en el artículo recientemente citado.

En el supuesto previsto en la norma en comentario, los agravios en esta especie de recurso deben formularse teniendo en cuenta que lo que corresponde conocer y decidir a este Tribunal, en principio y como regla general, es: a) si existió violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, y b) acerca del fondo del asunto, tener por válidas las conclusiones de dicho tribunal sobre los hechos probados. Es decir, los agravios del apelante deben estar centrados, como regla general, en cuestiones de derecho (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Golden Penaut Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 72.680/2018, del 9/5/2019;

"*Arusa, Vicente Eduardo (TF 23735-I) c/ DGI s/ Apelación*", Causa Nº 23.090/2012, del 12/11/2013).

En tal orden de exposición, esta Cámara ha tenido ocasión de enfatizar el carácter limitado del citado recurso, razón por la cual cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (cfr. Sala I, *in re*: "*Merlino Automotores S.A.*", del 12/03/2009; Sala II, *in re*: "*Frigorífico Marejada S.A.*", del 29/12/2009; Sala IV, *in re*: "*Agropecuaria Laishi S.A.*", del 15/04/2010; esta Sala, "*Del Buono, Jorge Luis*" del 15/03/2007; entre muchos otros).

Ahora bien, sin perjuicio de ello, tal principio cede no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad en la apreciación de aquéllos. Por ello, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*CLK SA (TF 36588-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 12.113/2021, del 9/8/2022; "*Boccuti, Antonio Miguel c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 5.864/2014, del 6/11/2014; Sala V, *in re*: "*Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c/ DGI*", Causa Nº 35.379/10, del 21/3/2011).

Si el apelante pretende la revisión de cuestiones de hecho y prueba de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, constituye un requisito de procedencia que el recurrente demuestre, preliminarmente, que la valoración efectuada por el mismo fue arbitraria (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*CLK SA*" y "*Golden Penaut Argentina SA*", ya citados).

En este sentido, lo que se encuentra sometido a conocimiento de esta Sala consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho

tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso sólo cabe confirmar la decisión recurrida (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Kimberly Clark SA (TF 36115-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 17.550/2021, del 13/4/2022; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/ DGI*", Causa Nº 72.673/2018, del 7/5/2019; "*Cuatro Esquinas SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 13.104/2018, del 14/3/2019; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/ DGI*", Causa Nº 83.620/2016, del 16/10/2018; "*Salas, Fernando Martín c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 82.591/2015, del 10/4/2018; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/ DGI*", Causa Nº 18.124/2016, del 14/9/2017; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/ DGI*", Causa Nº 4.502/2014, del 29/9/2014; "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*", Causa Nº 27.409/2012, del 31/10/2012; entre otros; doctrina de Fallos: 326:2987; 332:357; y 334:249).

V. Que, a su vez, cabe señalar que mientras que el art. 45 de la Ley Nº 11.683 tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la culpa del actor, correspondiéndole a éste probar la eventual causal de excusabilidad de su conducta para quedar exento de pena, por el art. 46 se describe una conducta de naturaleza dolosa, que impone al Fisco la carga de acreditar la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. De este modo, ambas normas no difieren en punto al alcance de la materialidad de la conducta en ellas reprochada, diferenciándose solo en razón del elemento subjetivo, requiriendo la segunda la intencionalidad de esa conducta como presupuesto de procedencia del agravamiento de la pena que ella contempla (cfr. ésta Sala, *in rebus*: "*EDZ y Asoc. SA c/ DGI*", Causa Nº 46.103/2015, del 23/2/2016; "*FAC MAT SRL (TF 25828-I) c/ DGI*", Causa Nº

17.835/2013; del 12/9/2013; Sala I, *in re*: "*IBBILCO S.R.L. (TF15683-I) c/ DGI*", Causa Nº 33.493/98, del 5/10/2004).

En este sentido, para que la figura dolosa de la defraudación fiscal del art. 46 resulte procedente, debe verificarse la realización del tipo objetivo, la inexistencia de causales de justificación, que el sujeto sea imputable y que se compruebe en forma directa la presencia del dolo en su accionar. Para la aplicación de dicha figura se debe contar con el sustento de otros elementos que acrediten la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco, ya que no resultan suficientes los mismos que han sido tenidos en cuenta a efectos de determinar el impuesto omitido (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Grobocopatel Hnos SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 2.726/2015, del 2/7/2015; "*Camiletti S.A. (TF 34445-I c/ DGI)*", Causa Nº 22.823/2013, del 23/12/2013; *"Dolby de Terrazino M. y Falcone Claudio SH (TF 15858-I) c/ DGI"*, del 30/6/2009; Sala II, *in re*: *"Ratti Luis Fernando (TF 13.878-I) c/ DGI"*, del 5/2/2008).

Más aún, con respecto al elemento subjetivo del ilícito, se ha interpretado que se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Funes de Rioja, Daniel Lulcio (TF 5788556-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 17.311/2021, del 9/8/2022; "*Auxiliarte 24 hs S.A TF 36911-I c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 49636/2018, del 5/2/2019; Sala IV, *in re*: "*Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)*", Causa Nº 26.495/06, del 11/3/2008).



#36388176#337157409#20220810133548634

VI. Que, sentado lo expuesto, corresponde expedirse respecto al reencuadre de la figura infraccional.

De conformidad con lo expuesto en el considerando I, cabe puntualizar que el Tribunal Fiscal precisó que el sustento utilizado por el Fisco para imponer tal sanción, era el cambio legislativo operado por la Ley Nº 25.795, la cual había incluido la falta de presentación de declaraciones juradas dentro del tipo doloso. Sin embargo, consideró que en el acto administrativo apelado no se había acreditado con otros medios probatorios que existiera un obrar en el período en cuestión con intención de defraudar diferente al criterio tomado respecto a los otros períodos en los que se atribuyó el art. 45, por lo que sostuvo que no se encontraba justificada la aplicación del art. 46.

Así las cosas, no se advierte que el Tribunal Fiscal haya incurrido en una incorrecta ponderación de las circunstancias fácticas y/o jurídicas que definen al planteo.

En consonancia con ello, los agravios vertidos por la representación fiscal no se traducen en una concreta y razonada crítica (cfr. art. 265 del Código Procesal). En efecto, los argumentos expuestos por la demandada en cuanto que la interpretación del Tribunal Fiscal es arbitraria, no dejan de ser meras discrepancias con la sentencia apelada que no logran conmover los fundamentos expuestos en el pronunciamiento.

De este modo, al no encontrarse acreditado en forma fehaciente, en el caso bajo examen, el dolo en la conducta de la actora, aunque sí la omisión en el ingreso del gravamen, resultó procedente el reencuadre de aquella en los términos del art. 45, el cual contempla un tipo de infracción que se ajusta a esta clase de planteos (esta Sala, *in rebus*: "*Cuatro Esquinas SA*", ya citado; y doctrina de "*EDZ y Asoc. SA*", ya citado, y "*DGI (autos 'Nisa Negocios Inmobiliarios SA (TF 22261-I)' c/ DGI*", Causa Nº 26.557/2006, del 5/3/2010).

VII. Que, por otro lado, el Fisco se agravia de la imposición de costas efectuada por el Tribunal Fiscal. En efecto, el mencionado tribunal reencuadró la multa impuestas en la figura del art. 45 de la ley de rito en su mínimo legal e impuso las costas "*en proporción a los respectivos vencimientos*".

Al respecto, cabe precisar que el último párrafo del art. 184 de la ley de rito fiscal establece lo siguiente: "*Cuando en función de las facultades del artículo 164 el Tribunal Fiscal de la Nación recalifique o reduzca la sanción a aplicar, las costas se impondrán por el orden causado. No obstante, el Tribunal podrá imponer las costas al Fisco Nacional, cuando la tipificación o la cuantía de la sanción recurrida se demuestre temeraria o carente de justificación*".

En este orden de ideas, esta Sala ha señalado que en caso que el Tribunal Fiscal de la Nación recalifique una sanción, el citado art. 184 dispone una inversión de la carga de las costas, toda vez que fija que se impondrán en el orden causado salvo que la tipificación del Fisco se demuestre temeraria o carente de justificación (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Grieco, Americo Antonio (TF 26699-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 6.837/2019, del 2/8/2022; "*Cuatro Esquinas SA*", ya citado; "*Cosméticos Panda Sur (TF 23.164-I) c/ DGI*", Causa Nº 17.378/08, del 15/10/2009; "*Diego Juan Osa e Hijos SA (TF 26591-I c/ DGI)*", del 27/11/2008; y "*Cossio Juan M (TF 23506-I) c/ DGI*", del 21/5/2008, entre otros).

Así las cosas, se considera que le asiste razón al Fisco Nacional pues, en el caso, a la luz de lo actuado en el expediente administrativo y la motivación explicitada en los considerandos de los actos administrativos involucrados, no podría válidamente afirmarse que la tipificación del Fisco se ha demostrado "*temeraria o carente de justificación*". Por lo tanto, corresponde imponer las costas, en el aspecto debatido, en el orden causado (en similar sentido, esta Sala, *in rebus*: "*Grieco, Americo Antonio*" y "*Cuatro Esquinas SA*", ya citados; "*Raul*

#36388176#337157409#20220810133548634

Benzadon SA (TF 18418-I) c/ DGI y otro s/ DGI Tribunal Fiscal", Causa Nº 5.127/2005, del 5/9/2019; y "*Germaiz SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 23.131/2016, del 11/6/2019).

Por análogas razones, las costas de Alzada se imponen en el orden causado (arts. 68, segundo párrafo, y 279 del Código Procesal).

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE:** admitir parcialmente el recurso interpuesto por el Fisco Nacional y, en consecuencia, modificar la sentencia apelada en los términos que surgen del considerando VII; con costas de Alzada en el orden causado (arts. 68, segundo párrafo, y 279 del Código Procesal).

A los fines del art 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 11/08/2022
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#36388176#337157409#20220810133548634