EXPTE. Nº 6050/2022

"NETUNO ARGENTINA SRL (TF 42276-I Y ACUM TF 42278-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de junio de 2024.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante la sentencia obrante a fojas 572/590 la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió rechazar las excepciones de nulidad y de prescripción articuladas por la parte actora; esta última respecto de la determinación del impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 10 y 11/2008, con costas.

Asimismo, hizo lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora respecto de la sanción aplicada en el impuesto al valor agregado, por los períodos fiscales 10 y 11/2008, con costas.

Por otra parte, confirmó las Resoluciones 340 /14, 341/14 y 342/14 dictadas el 9 de diciembre de 2014 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP-DGI, en cuanto determinaron el impuesto al valor agregado, a las ganancias y a las salidas no documentadas y liquidaron intereses resarcitorios, con costas.

Finalmente, revocó la sanción aplicada en la Resolución 342/14, dictada el 9 de diciembre de 2014 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP-DGI, correspondiente al impuesto a las ganancias y salidas no documentadas, con costas.

Para así decidir, en lo que respecta al rechazo de la prescripción articulada por la parte actora en relación con las facultades del Fisco Nacional para determinar la obligación tributaria del impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 10 y 11/2008, sostuvo que "siendo que el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar y exigir los períodos fiscales 10 y 11 de 2008 del impuesto al valor agregado comenzó a correr el 1 de enero de 2009 y estuvo suspendido por el término de un año, la prescripción hubiera operado el 31/12/2014, lo que implica que el ente fiscal actuó dentro del plazo legal para determinar y exigir los tributos en cuestión".

Fecha de firma: 27/06/2024
Alta en sistema: 28/06/2024
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#36268167#417182954#20240625105459146

En cuanto al ajuste efectuado por el ente recaudador en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado, indicó que la fiscalización actuante había requerido a la contribuyente la presentación de la documentación respaldatoria de sus operaciones, elementos que no fueron aportados en su totalidad. Al respecto, sostuvo que el organismo fiscal demostró “la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto a la validez de las facturas, que se trata de proveedores ficticios con falta de capacidad económica, observándose en el caso de los proveedores [que] no poseen capacidad económica para realizar la venta de bienes que han facturado, ni cuentan con bienes que permitan presuponer que posean capacidad de venta”.

Agregó que “en el caso de marras se presentan concretas y graves impugnaciones que se proyectan sobre aspectos sustantivos que ponen seriamente en duda que dichos terceros hayan sido los verdaderos proveedores de los productos involucrados cuyo crédito fiscal se encuentra controvertido, frente a lo cual la recurrente no puede limitarse a manifestar que los indicios colectados por la fiscalización en su mayoría son imputables a terceros o que no es su obligación verificar el domicilio comercial de sus proveedores”.

En este mismo sentido, señaló que “el recurrente, a través de la utilización de proveedores apócrifos, intentaría ‘blanquear’ el pescado adquirido de manera marginal, existiendo entonces la compra-venta del mismo, pero no por quien figura como proveedor en la contabilidad de Netuno Argentina S.R.L. y en la documentación respaldatoria”.

En cuanto a la determinación de salidas no documentadas sostuvo 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”. En efecto, “no existen elementos de juicio contundentes que permitan identificar sin hesitación al verdadero beneficiario de las erogaciones; ni […] se aprecian circunstancias fácticas coherentes que permitan colegir la causa de aquellas”. Por ello, concluyó que “en función de las inconsistencias detectadas, toda vez que la actora no ha logrado derribar las conclusiones a las que arribó el Fisco a través de la inspección realizada, acreditando la efectiva realización de las operaciones correspond[ía] confirmar la determinación practicada respecto del Impuesto a las Ganancias – Salidas no documentadas-“.

Por último, en lo que se refiere a la excepción de prescripción opuesta por la firma actora respecto de la sanción aplicada en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 10 y 11/2008, señaló que las multas tributarias poseen un carácter punitivo y, por ende, “resulta de aplicación el principio que impide la aplicación retroactiva de leyes que impliquen empeorar las condiciones de los infractores, en cuyo concepto claramente cabe incluirse las que establezcan un mayor tiempo de prescripción”. En función de ello, sostuvo que “la suspensión establecida en el art. 17 de la ley 26.860 no resulta aplicable en la especie, por lo que, conforme lo dispuesto por la ley 11.683, el plazo de prescripción de las acciones del Fisco Nacional para aplicar multa por el impuesto al valor agregado, período fiscal 10 y 11 de 2008, comenzó a regir el 1/1/2009, finalizando el término de cinco (5) años, el 31/12/2013. De modo que el acto sancionatorio fue emitido cuando se encontraban prescriptas las facultades del Fisco Nacional”.

II.- Que, contra esa decisión, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación a fojas 591 y, a fojas 597/608, expresó agravios; los que no fueron replicados por la parte actora.

En su memorial, la recurrente se agravió respecto de la decisión de grado que declaró prescripta la facultad para sancionar a la accionante en relación al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 10 y 11 de 2008.

Al respecto, sostuvo que “[l]a prescripción se rige por las leyes en vigor al momento en que se cumple, por lo que si no se ha consumido el lapso con anterioridad, el legislador está facultado a modificar las condiciones en las cuales la prescripción puede generar un derecho adquirido. Por lo tanto, la aplicación de la suspensión de la prescripción prevista en la Ley Nº 26.860 no importa retroactividad alguna, sino que tratándose de una norma de carácter procesal surte efecto inmediato respecto de un plazo de prescripción en curso, por aplicación de la regla general del artículo 3 del Código Civil” entonces vigente (v. fs. 600 vta.).

Señaló “el plazo de prescripción para aplicar sanción en el impuesto al valor agregado, por los períodos fiscales 10 /2008 y 11/2008, comenzó a correr el 1 de enero de 2009, finalizando indefectiblemente el 31 de diciembre de 2013. Pero si consideramos que el mismo se suspendió por el término de un (1) año –desde el 31 de mayo de 2013 hasta el 31 de mayo de 2014-, y tenemos presente que el acto apelado se dictó con fecha 09 de diciembre de 2014, debemos concluir indefectiblemente que el Fisco contaba con facultades

suficientes para determinar y aplicar sanciones, pues la misma, fue dictada dentro del plazo de cinco (5) años" (v. fs. 602).

En tal sentido, agregó que "las acciones y poderes del Fisco se encontraban en plena vigencia para aplicar la sanción respecto de los períodos fiscales 10 y 11/2008, bastando para ello considerar la suspensión acaecida por la ley 26.860" (v. fs. 602 vta.) y que dicha suspensión "es de aplicación al universo de contribuyentes, abarcando tanto la suspensión para determinar de oficio como así también para aplicar sanciones".

Citó diversos precedentes del Máximo Tribunal y de esta Cámara que, a su entender, convalidan su postura.

III.- Que, en primer lugar, resulta pertinente recordar que esta Cámara ha señalado el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley Nº 11.683, de modo tal que cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (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, in re "Agro Beef S.R.L (TF 31471-I) c/ DGI", del 6/3/2014). Tal principio, sin embargo, puede ceder 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, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (esta Sala, in re "Agro Beef S.R.L", cit.).

En otras palabras, 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 (esta Sala, in re "Amadeo Camogli y Ciminari SC", del 01 /11/2007, entre otros).

IV.- Que, en este marco, corresponde analizar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional, tendiente a cuestionar decisión de grado que hizo lugar al planteo de prescripción articulado por la accionante, por aplicación del principio de irretroactividad de leyes que impliquen empeorar las condiciones de los infractores.

IV.1.- Como primera medida, corresponde identificar las sanciones involucradas, con expresa referencia de los gravámenes y períodos fiscales correspondientes. Así, en el caso, se

trata de las sanciones impuestas por el Fisco Nacional a la firma actora, en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, por los períodos fiscales 10 y 11 del año 2008 (cfr. Resolución N° 340/14 DV RRMP, obrante a fojas 8/159)

Sentado ello, cabe aclarar que en el presente caso no se encuentra controvertido el plazo de prescripción de cinco años aplicable a las facultades del Fisco para imponer multas, previsto en los artículos 56 y ss. de la Ley N° 11.683; sino que la controversia gira en torno a los efectos que sobre el curso de ese plazo extintivo tuvo -o podría haber tenido- lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley N° 26.860.

IV.2.- En este marco, cabe recordar, tal como se sostuvo en la sentencia de grado, que en función de lo dispuesto en los artículos 56 y ss. de la Ley N° 11.683, el plazo de prescripción de las acciones del Fisco para aplicar multas por el impuesto al valor agregado, períodos 10 y 11 de 2008, comenzó a regir el 1° de enero de 2009, finalizando el término de cinco años, el 31 de diciembre de 2013.

Ahora bien, el artículo 17 de la Ley N° 26.860 (B.O. 31/05/2013) dispuso “[la suspensión] con carácter general por el término de un (1) año [d]el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”.

En este marco, mediante la Resolución N° 340 /14 (DC RRMP) dictada el 9 de diciembre de 2014 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP-DGI, se impugnó el crédito fiscal de la contribuyente en el impuesto al valor agregado, respecto de los períodos fiscales septiembre a noviembre de 2008, enero, marzo, julio a septiembre y noviembre de 2009; se determinaros intereses resarcitorios y se aplicó una multa por infracción a los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la Ley N° 11.683 para los períodos fiscales octubre y noviembre de 2008.

IV.3.- Así las cosas, de la lectura de la Resolución N° 340/14 arriba reseñada se pueden diferenciar dos aspectos: por un lado, la impugnación efectuada por el Fisco respecto al crédito fiscal de la contribuyente en el impuesto al valor agregado por determinados períodos del año 2008 y 2009; y por el otro, la aplicación de una multa por infracción a los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la Ley N° 11.683 para los períodos fiscales octubre y noviembre de 2008.

IV.3.1.- En cuanto a la primera cuestión señalada, es decir, la impugnación y determinación efectuada por el Fisco respecto al crédito fiscal de la contribuyente en el impuesto al valor agregado, cabe señalar que la misma fue confirmada por el Tribunal de grado y no fue apelada por las partes, por lo que dicha resolución se encuentra firme y pasada en autoridad de cosa juzgada.

Sobre este punto, es menester recordar que la causa de esa obligación se corresponde con la materia tributaria, diferenciable del aspecto sancionatorio. En tal sentido, la Corte Suprema admitió la validez constitucional de la prolongación del término para determinar y cobrar tributos, en tanto que ello no constituye una disposición de carácter punitivo (doctrina de Fallos: 290:77), por lo que, tal como fuera sostenido en la instancia de grado, la aplicación del principio de la ley más benigna no resulta procedente.

IV.3.2.- Ahora bien, con respecto a la aplicación de la multa cuestionada, cabe destacar que no se encuentra controvertida ante esta Alzada que la multa allí dispuesta correspondía al período fiscal 2008, sino que la controversia gira en torno a los efectos que sobre el curso del plazo de prescripción tuvo -o podría haber tenido- la suspensión dispuesta en el artículo 17 de la Ley N° 26.860.

En este marco, cabe adelantar que, a diferencia de lo señalado respecto a la inaplicabilidad de la ley más benigna respecto a la suspensión del plazo de prescripción de las acciones del Fisco para determinar e impugnar tributos, la respuesta es diferente en lo que se refiere a la multa por defraudación (cfr. esta Sala, in re: “Ulloa Hernán Manuel (TF 29890-I) c/ DGI”, Expte N° 36.119/13, sentencia del 04/10/2016). En efecto, en atención al carácter punitivo de ésta, la suspensión dispuesta en el artículo 17 de la Ley N° 26.860 (B.O. 31/05/2013) no resulta aplicable, ya que importa agravar la situación del infractor.

Al respecto, en múltiples oportunidades el Alto Tribunal reconoció el carácter penal de infracciones como la aquí cuestionada, característica que no se ve afectada por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción (arg. Fallos: 267:457; 287:76; 308:2043; entre otros).

De hecho, en un supuesto análogo al de autos, en tanto que también se discutía la validez de la aplicación de una cláusula legal que disponía la suspensión de la prescripción frente a una multa (en sentido similar al art. 17 de la Ley N° 26.860), la Corte Suprema expuso que su aplicación al caso concreto, importaría juzgar al actor con base a una norma posterior más gravosa, con transgresión del

principio constitucional que impide tal retroactividad (conf. art. 18 de la Constitución Nacional) y del principio general de la ley penal más benigna contenido en el artículo 2º del Código Penal (conf. Fallos: 287 :76). Al respecto, aclaró que esa garantía comprende la exclusión de disposiciones penales posteriores al hecho infractor -leyes “ex post facto”- que impliquen empeorar las condiciones de los encausados (Fallos: 197:569; 254:116; 287:76; entre otros).

Ahora bien, de acuerdo con las constancias de la causa, y de conformidad con lo dispuesto en el decisorio apelado, esta situación se configura en la presente causa. En efecto, conforme alega la recurrente sería la suspensión del plazo por un año dispuesta en el 17 de la Ley N° 26.860 la que mantendría vivos los poderes del Fisco para aplicar la sanción cuestionada, toda vez que el acto sancionador fue dictado el 09 de diciembre de 2014, esto es, 11 meses después de haber vencido el plazo de cinco años dispuesto en la Ley N° 11.683.

Ante esta constatación, el principio penal indicado precedentemente -aplicable al ámbito administrativo sancionador- lleva a considerar que la aplicación de la Ley N° 26.860 importaría en el caso juzgar a la actora con base en una norma posterior más gravosa, empeorando su situación frente al ilícito tributario (Fallos: 197:569; 254:116; 287:76; entre otros).

A partir de ello, es posible concluir -tal como sostuvo el Tribunal *a quo*- que, excluyendo la aplicación de la suspensión antes mencionada, a la fecha del dictado de la Resolución cuestionada, los poderes del Fisco para imponer sanciones se encontraban prescriptos.

V.- Que en lo que respecta al agravio referido a la revocación de la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias por salidas no documentadas debe indicarse que los argumentos vertidos por el Fisco Nacional en su escueto recurso no demuestran concretamente el desacierto de la decisión adoptada, ni refutan los argumentos expuestos por el tribunal del grado en cuanto a que, en el caso, “no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descripto en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósitos contempladas para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el artículo 46 requiere”, habida cuenta que la misma no fue confeccionada por el contribuyente ni los datos fueron aportados por él, sino que “fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada.

VI.- Que por las consideraciones vertidas, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada. Sin especial imposición de costas de esta instancia, atento a la inactividad procesal de la parte actora (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).

Todo lo cual, **ASI SE RESUELVE.**

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 RJN).

Regístrese, notifíquese a las partes y al Sr. Fiscal General y, oportunamente, devuélvase.

Guillermo F. TREACY **Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

Fecha de firma: 27/06/2024
Alta en sistema: 28/06/2024
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#36268167#417182954#20240625105459146