Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

3023/2021 DELBRE SRL (TF 49134-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de septiembre de 2022.- TAR

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que contra la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación de fs. 60/62 vta., apelaron ambas partes, el Fisco Nacional interpuso su recurso a fs. 63 y vta. y expresó sus agravios a fs. 73/77 vta. y la parte demandada hizo lo propio a fs. 68 y vta. y 78/104 vta., memoriales que fueron replicados a fs. 108/111 vta. y 114/118 vta., respectivamente.

La sentencia resolvió que correspondía reencuadrar, en los términos del art. 45 de la Ley de Procedimiento Tributario, la multa aplicada en autos -originalmente bajo las disposiciones de los arts. 46 y 47 del mismo cuerpo normativo-, graduando la sanción en el mínimo legal, con la reducción prevista en el art. 49 de igual norma. Impuso las costas en el orden causado.

Para así decidir, al momento de disponer la recalificación de la sanción el Tribunal de grado valoró las circunstancias corroboradas por la fiscalización, consistentes en la presentación de declaraciones juradas donde se había declarado como ingresos exentos la percepción de bonos de créditos fiscal recibidos conforme el Decreto 379/01 (Régimen de incentivo fiscal para fabricantes de bienes de capital informática y telecomunicaciones), siendo que dichos ingresos se encuentran gravados en virtud de lo dispuesto por los artículos 49 y 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante LIG), así como también los demás elementos de prueba que surgen de las actuaciones administrativas, como la presentación de declaraciones juradas rectificativas, todo ello a la luz de lo prescripto por los arts. 46 y 47, incs. a y c de la citada ley, para así concluir que el Fisco sólo había acreditado la presentación de

declaraciones juradas inexactas y su rectificación, más que tal extremo por sí solo no permite calificar la conducta del contribuyente como "defraudación fiscal".

Aclaró que, si bien existen en la normativa tributaria presunciones que permiten asumir el carácter doloso de ciertas conductas, la mera cita de dichas normas legales por parte del juez administrativo, sin explicar la inferencia dolosa que extrae de las mismas, en modo alguno puede resultar suficiente para tener por configurada la maniobra dolosa en el accionar de la recurrente.

En tal sentido, especificó que una interpretación excesivamente amplia de los alcances del inc. c del art. 47 de la ley 11.683 llevaría al absurdo de que toda inexactitud debería ser calificada como dolosa, pues siempre que esta se produjera existirá alguna disconformidad con alguna previsión legal.

Por tanto, sostuvo que para que determinada conducta pueda estar subsumida en la definición del art. 46 se requiere el despliegue de medios artificiosos que tiendan a crear un cuadro fingido de su situación tributaria tratando de engañar a los funcionarios encargados de la fiscalización.

II. Que, la demandada se agravia ante el reencuadre efectuado sobre la multa aplicada, por entender que la sentencia recurrida adolece de arbitrariedad y error en la apreciación de los hechos.

Sostiene que la resolución que el Tribunal Fiscal dejó sin efecto no se limitó a citar los incisos a y c del art. 47 de la ley de procedimiento tributario y los arts. 49 y 69 de LIG, como sostuvo el *a quo*, sino que la presunción de dolo establecida se justifica en tres elementos que surgen de la causa. En primer lugar que el haber considerado los bonos fiscales percibidos como renta exenta sin norma legal que así lo dispusiera acredita la "manifiesta disconformidad" con las normas legales aplicables, lo cual torna aplicable las previsiones del inciso c) del art. 47 de la ley 11.683. En

segundo orden, que debió ponderarse la cantidad de períodos fiscales consecutivos en los que se intentó dicha maniobra, que solo habría podido ser frustrada merced a la actuación de la fiscalización realizada. Finalmente, menciona también el monto total del impuesto que hubiera resultado omitido, en relación al importe del tributo declarado inicialmente por la contribuyente. Factores que, en suma y a su entender, denotan una clara intención de la actora de detraer materia sujeta a imposición, configuran el presupuesto fáctico al que refieren los mencionados incisos del art. 47 y por ello, son conductas que encuadran perfectamente en los alcances del art. 46 de dicha normativa.

Recuerda, además, que el contribuyente ha rectificado las declaraciones juradas a partir de las observaciones efectuadas por el Fisco y no en forma espontánea.

Seguidamente, destaca que, al resultar entonces las conductas del contribuyente alcanzadas por la presunción establecida en el mentado art. 47 de la Ley 11.683, recaía sobre éste la carga de la prueba, respecto a la ausencia de dolo o la existencia de una causa de justificación en su accionar.

Siguiendo esta línea de pensamiento, afirma que el actor no ha arrimado prueba alguna tendiente a demostrar la veracidad de sus dichos, a efectos de desvirtuar los fundamentos fácticos y jurídicos en que se sustenta la resolución modificada por el *a quo*.

III. Que, por su parte, la actora atribuye también arbitrariedad al decisorio apelado, aunque bien que con fundamentos diametralmente opuestos.

Relata que los títulos que había percibido fueron emitidos en los términos del Decreto 379/01, norma que dispuso esa medida como un mecanismo de compensación por los

perjuicios que los productores nacionales sufrieron a partir de la reducción de los niveles arancelarios aplicables a la importación de bienes de capital, informática y telecomunicaciones. Por tal razón, explica que interpretó que, siendo la percepción de tales valores una manera de materializar "el resarcimiento de un daño ocasionado por el Estado Nacional" (cfr. fs. 100), dicha operación no podría haber sido objeto de imposición tributaria ni, menos aún, considerada una ganancia gravada con dicho impuesto.

Aduce que, consecuentemente, no ha cometido ningún ilícito tributario, ya entendió que su accionar era adecuado a la ley, configurándose así un error excusable de derecho.

Desde otra perspectiva, agrega que no puede considerarse la presentación de declaraciones juradas rectificativas como un reconocimiento en relación a la materialidad de la falta atribuida, sino que -por una cuestión de estrategia procesal-, en lugar de cuestionar la determinación de oficio realizada por el Fisco, prefirió admitir el ajuste e iniciar a posteriori una demanda de repetición.

En forma subsidiaria, manifiesta que la sanción impuesta debe considerarse condonada en los términos de la Ley 27.541.

Finalmente, cuestiona la distribución de costas en el orden causado dispuesta, puesto que estima que su contraparte fue sustancialmente vencido y debería haberse aplicado el principio general de la derrota consagrado en la primera parte del art. 68 del Código de rito.

IV. Que, sin perjuicio de haber sido formulado en forma subsidiaria por la parte actora, cuestiones de orden lógico imponen comenzar por el tratamiento del planteo relacionado con la condonación de la sanción impuesta. La cuestión sustancial a decidir, entonces, consiste en determinar si procede dicha condonación prevista en la Ley 27.541.

En efecto, a fs. 102 vta./103 la firma encartada señaló, para el caso de que el criterio de encuadrar su conducta en las previsiones del art. 45 de la Ley de Procedimiento Tributario fuera confirmado por esta Alzada, que se encontraban reunidos los requisitos establecidos, en el Capítulo 1º, del Título IV de la denominada Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia, a efectos de que se produjera la condonación de la penalidad que le fue impuesta.

Con el fin de sustentar tal aseveración, acompañó a su memorial constancia del certificado emitido por la Dirección de Financiamiento y Competitividad Pyme, dependiente de la Secretaría de Emprendedores y la Pyme, que acredita la condición de Micro Pyme de la accionante (exigida por el art. 8º e inc. 6.7. del art 13 de la Ley 27.541 para acceder al beneficio que se analiza), así como comprobantes que dan cuenta de la cancelación de la obligación tributaria que dio origen a la imposición de la multa cuestionada.

Por su parte, en su presentación de fs. 114/118 vta., mediante la cual respondió el aludido memorial de su contraparte, el Fisco Nacional no formuló ninguna observación al respecto.

Finalmente, a partir del requerimiento efectuado por este Tribunal el 16/6/2022, la actora manifestó, bajo declaración jurada, no encontrarse incurso en ninguna de las causales de exclusión enumeradas en el art. 16 de la Ley 27.541.

V. Que, sentado lo anterior, en primer lugar, debe advertirse que el art. 12º de la ley citada dispone que "[l]as multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 30 de noviembre de 2019 quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en

vigencia de la presente ley modificatoria y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha.” (Posteriormente, la fecha indicada fue sustituida por el 31 de julio de 2020, mediante art. 7º de la Ley Nº 27.562 B.O. 26/8/2020).

En este sentido, de la documentación acompañada por el contribuyente a fs. 79/98 se desprende que la obligación principal adeudada fue cancelada parcialmente mediante un plan de facilidades de pago y el remanente restante a través de compensaciones con saldos a favor de libre disponibilidad correspondientes al Impuesto al Valor Agregado. Esto último con fecha 15/3/2019.

De lo aquí reseñado puede observarse que la cancelación total de la deuda acaeció con anterioridad a la fecha que la reglamentación impuso.

Ello sentado, no cabe sino concluir que la multa recurrida en estos actuados se encuentra incluida en la condonación dispuesta por la Ley 27.541.

Ello es así, sin perjuicio del control que el organismo fiscal efectúe en su oportunidad, respecto del cumplimiento de los requisitos exigidos en el régimen de regularización excepcional, como así también de los extremos que debe satisfacer la actora para gozar de los beneficios establecidos en la ley.

VI. Que, en cuanto a las costas, cabe aplicar –*mutatis mutandis*– la doctrina sentada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en pleno en la sentencia dictada el 16 de diciembre de 2020 en la causa 78793/2018/CA1 “ALPARGATAS SAIC C/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”, según la cual “No corresponde incluir dentro del pago de las costas y gastos causídicos que se asume, a los intereses y/o multas alcanzada por el beneficio de exención o condonación establecido en el régimen de regularización de obligaciones tributarias previsto en el

Título II de la ley 27.260 (art. 55)", toda vez que el régimen allí examinado guarda sustancial analogía con el que se aplica en la presente.

VII. Que, en tales términos, deviene inoficioso el tratamiento de los demás agravios incluidos en las apelaciones de ambas partes, en tanto el Tribunal no se encuentra obligado 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 que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. C.S., Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in re* "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/2008; *in re* "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; *in re* "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; *in re* "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; *in re* "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/2011, *in re* "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 07/08/2014, entre otros).

En mérito a lo expuesto, **SE RESUELVE:** Tener por condonada la multa impuesta a la actora en los términos del artículo 12, cuarto párrafo, de la ley 27.541 e imponer las costas en el orden causado (cf. doctrina plenaria causa 78.793/18/CA1 "ALPARGATAS SAIC C/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA", del 16 de diciembre de 2020).

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: 13/09/2022
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#35379961#336521112#20220902170324303