CAF 21331/2023/CA1 AMICO MARCOS GUSTAVO (TF 48308-I Y ACUM) C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, octubre de 2023.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 176/181, el Tribunal Fiscal de la Nación **rechazó,** con costas, el planteo de nulidad articulado por el actor y **confirmó,** parcialmente, la resolución mediante la que se había determinado de oficio su obligación tributaria frente al Impuesto a las Ganancias —período fiscal 2014— con los alcances enunciados en el considerando VIII, al igual que la multa, en la parte que confirmó. Distribuyó las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

Para así resolver, efectuó las siguientes consideraciones:

En primer lugar, no podía tener acogida favorable el planteo del actor fundado en su adhesión al Régimen de Sinceramiento Fiscal toda vez que, conforme se desprendía de la ley 27.260 y su decreto reglamentario, el alcance de los beneficios se limitaba a los bienes y/o tenencias "exteriorizados", no siendo este el caso en donde la materia objeto de discusión se refería exclusivamente a una divergencia de interpretación de normas sobre criterios de valuación de stocks de hacienda respecto de los bienes oportunamente declarados, no relacionados con activos comprendidos en la exteriorización voluntaria, ni con renta generada a partir de ellos.

En cuanto al planteo de nulidad, consideró que no se advertía que el juez administrativo se hubiese apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, ni que hubiera incumplido con el procedimiento reglado por la ley 11.683.

Con respecto al fondo, ponderó que la controversia surgía por la valuación de los bienes de cambio del actor.

Según se desprendía del informe de inspección, el Fisco había verificado que la actividad ganadera que explotaba y declaraba el contribuyente era la de "invernada", del tipo engorde en corrales (*feed lot*); y de la documental puesta a disposición surgía que el actor compraba los animales, los engordaba y luego los vendía a frigoríficos de la zona.

Si bien tanto el contribuyente como el Fisco habían indicado aplicar la normativa antes reseñada, sobre la que no existía controversia alguna, la metodología seguida por ambos difería.

El cálculo de la valuación del inventario es el resultado del producto de cantidades y de precios.

Con respecto a las cantidades, el actor alegó que resultaba imposible determinar el kilaje al momento de la compra e ingreso de los animales al *feed lot*, ya que las compras se realizaban por cabeza y no por kilos, mientras que las ventas sí se efectuaban por kilo. Tomando esto en cuenta, a efectos de determinar la cantidad de kilos del stock al 31/12/2014, restó del kilaje de las ventas realizadas en los primeros tres meses del año 2015 los kilos ganados desde el cierre de 2014 hasta el momento de la venta. A este subtotal debían agregarse los kilos de los animales adquiridos entre enero y marzo de 2015, que fueron vendidos dentro de ese mismo período.

El Fisco por su parte entendió que, para determinar las cantidades a considerar en el stock inicial y en el final, debían tenerse en cuenta los animales existentes a tales fechas. Así, según surgía de los inventarios físicos aportados por el contribuyente, al 31/12/13 había 1804 cabezas y al 31/12/14, 1933.

De acuerdo al informe de los peritos veterinarios, la metodología más apropiada para determinar las cantidades de un inventario de una invernada es calculando los kilos existentes y no la cantidad de animales. Por lo que correspondía instruir al Fisco para que adoptase el criterio y los parámetros sugeridos por los peritos para inferir las cantidades del stock inicial al 31/12/2013 y final al 31/12/2014.

En cuanto al precio a aplicar a las cantidades determinadas según lo señalado anteriormente, el contribuyente tuvo en cuenta uno de 16 kgrs. En tanto el Fisco calculó el precio promedio de venta del mes de diciembre de los períodos 2013 y 2014, netos de gastos de ventas, según los valores del Frigorífico Cañuelas.

Tomando en cuenta que el mercado en el que acostumbraba a realizar sus operaciones el contribuyente eran los frigoríficos de la zona, según surgía del Libro IVA Ventas y, considerando que para el período en cuestión (diciembre de 2013 y diciembre de 2014) era fundamentalmente el Frigorífico Cañuelas, el mercado en el que realizó su hacienda, tal debería ser el precio a considerar al momento de la valoración de los kilos determinados para los inventarios inicial y final, según lo indicado oportunamente.

Por todo lo expuesto concluyó que correspondía hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto por el actor en tanto, si bien la forma de cálculo de las cantidades correspondientes a los inventarios de hacienda en invernada era la utilizada por el recurrente, el precio era el del mercado donde éste habitualmente operaba, es decir, los frigoríficos de la zona, tal como lo sostuvo el Fisco en la vista.

Con respecto a la sanción impuesta en los términos del art. 45 de la ley 11.683, resultaba relevante destacar que el actor, no obstante haber utilizado el procedimiento adecuado para determinar las cantidades, había considerado un precio inadecuado, y contando en esa instancia con todas las posibilidades no aportó ningún elemento a los efectos de demostrar un obrar diligente. Es por ello que debía tenerse por acreditado el elemento subjetivo, por lo que correspondía confirmar la multa en la parte en que se confirmaba el ajuste.

Fecha de firma: 26/10/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#37807718#389096795#20231026094744650

CAF 21331/2023/CA1 AMICO MARCOS GUSTAVO (TF 48308-I Y ACUM) C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

2º) Que, contra dicho decisorio **apeló el actor** y expresó agravios a fs. 210/224 vta., cuyo traslado fue contestado por su contraria a fs. 266/279.

En primer lugar, sostiene que su parte se acogió a los términos de la ley 27.260 en su Libro II, Título I. Dicha norma dispuso una exteriorización de bienes.

Afirma al respecto que, tanto la ley como el decreto reglamentario, son coincidentes en que el sujeto que se ajusta a los términos de la ley no puede ser investigado por los ingresos obtenidos en forma previa.

Ello significa que todo lo que sucedió antes del 22 de julio de 2016 quedó condonado en la medida que el acogimiento sea válido. Esta interpretación es coherente con el resto. Por lo expuesto, solicita que se deje sin efecto la determinación de oficio y se ordene su archivo.

Plantea la nulidad de la resolución administrativa por falta de causa.

En cuanto al fondo, el actor difiere de lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto al método utilizado para la valuación de los bienes de cambio. Sostiene al respecto que ello está claramente especificado en el art. 52 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y en el art. 77 de su decreto reglamentario.

La forma de cálculo de la AFIP no tiene nada que ver con las normas aplicables, ya que toma el precio de venta de diciembre de 2013 y 2014 y hace un promedio. Sostiene que la determinación desconoció la actividad y tipo de ganado y en lugar de utilizar el precio de mercado tomó el monto de los frigoríficos de la zona. Sin embargo, no indica cuál fue consultado ni los resultados de tales consultas. En cambio, su parte presentó los valores del Mercado de Liniers SA, que es el precio de referencia para la valuación de mercadería.

Afirma que el método de presunciones es subsidiario y que la resolución resulta arbitraria, dado que se fundamenta en indicios que llevan al organismo fiscal a conclusiones que se alejan de la realidad.

Con respecto a la multa impuesta en los términos del art. 45 de la ley 11.683, considera que no resulta procedente en tanto no se encuentra probado en autos el elemento subjetivo.

3º) Que, asimismo, **apela el Fisco** y expresa agravios a fs. 233/243, cuyo traslado es contestado por su contraria a fs. 263/4 vta.

Manifiesta que la valuación de los bienes de cambio no sólo se determinó conforme la normativa vigente, art. 52 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 75 y 77 del decreto reglamentario, sino que, además, no aplicó el método presuntivo para la determinación de la materia imponible.

En efecto, para el cálculo de las cantidades a considerar en el stock inicial y en el final, la fiscalización se basó en la cantidad de cabezas y en el precio de ventas, los cuales son datos ciertos. El hecho de que luego se realizara un promedio de esos precios de venta no implica que la información haya sido calculada por método presuntivo alguno. Mas aún, al realizar el promedio de los precios de venta de las cabezas de ganado, se está tomando indirectamente el del promedio de la venta del kilaje de cada animal.

Sostiene que queda en claro que la forma de determinar el peso de los animales a la fecha requerida es tener en cuenta la fecha de venta y los kilos en ese momento y restar la ganancia diaria promedio estimada de 1,4 kilos/día.

Destaca al respecto que el tribunal infiere que los animales engordan en función de lo determinado en la pericia realizada y cuyo único fundamento resulta ser la práctica profesional.

Afirma que en autos se contaba con todos los elementos para determinar el ajuste sobre base cierta, conforme lo realizó el organismo recaudador. No obstante, el Tribunal Fiscal decidió revocar dicho ajuste y utilizar el método presuntivo (estimó que los animales engordan 1.4 kilos por día), de lo cual sólo se pudo realizar una cuantificación parcial debido a la falta de información con la que contó el área interviniente.

En cuanto a la sanción, sostiene que debe confirmarse en su totalidad toda vez que se encuentra acreditado en autos tanto el elemento objetivo como subjetivo.

4º) Que, **en cuanto a los agravios referidos al planteo de nulidad**, corresponde señalar que para su procedencia 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 puede 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.

A lo expuesto cabe agregar que, como tiene dicho la Corte federal (Fallos 205:549; 247:52; 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface ese derecho fundamental, ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia, pudiendo ofrecerse todas las pruebas que hacen a su derecho.

CAF 21331/2023/CA1 AMICO MARCOS GUSTAVO (TF 48308-I Y ACUM) C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En mérito de las consideraciones expuestas, y toda vez que el actor no demostró la existencia de un perjuicio concreto, corresponde rechazar los agravios esgrimidos al respecto.

5º) Que, en cuanto a la crítica referida a la aplicación de la ley 27.260, cabe señalar que dicha norma dispone un régimen de sinceramiento fiscal que trata un sistema voluntario con respecto a la tenencia de bienes con el que se pretende incorporar al circuito de la económica **todos los bienes no declarados**.

Los bienes objeto del blanqueo **son los que no han sido incorporados en su estructura patrimonial al día de la vigencia del respectivo régimen**, es decir a los bienes del país o del exterior que no han sido declarados en la estructura formal de los tributos nacionales.

Tal como lo señaló el Tribunal Fiscal, no puede admitirse el planteo del actor fundado en su adhesión al referido régimen, en tanto la materia objeto de discusión en autos se refiere exclusivamente a una divergencia de **interpretación de normas sobre criterios de valuación de stocks de hacienda**, *respecto de bienes oportunamente declarados*, no relacionados con activos comprendidos en la exteriorización voluntaria ni con la renta generada a partir de ellos, por lo que se rechaza el agravio esgrimido al respecto.

6º) Que, en cuanto al fondo, conforme surge de autos la verificación fiscal detectó respecto del Impuesto a las Ganancias para el año 2014 subvaluación del inventario inicial y final en los bienes de cambio, hacienda vacuna, y en consecuencia adecuó el costo de ventas declarado, proyectando la declaración jurada rectificativa de dicho impuesto.

7º) Que, según los arts. 16 y 18 de la ley 11.683 (t.o.vigente), resulta admisible que el organismo recaudador, ante la falta de elementos ciertos que permitan conocer la existencia y magnitud de la obligación tributaria, pueda considerar, a efectos de establecer la materia imponible, el conjunto de circunstancias relativas al contribuyente a través de una adecuada valoración y en el marco conceptual de las leyes impositivas aplicables.

La determinación de oficio sobre base cierta implica que el Fisco conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, y ello sólo es posible cuando el ente recaudador dispone de libros, registros y comprobantes llevados por el contribuyente en legal forma, lo que permite establecer con exactitud el monto de su obligación impositiva.

La regla es la determinación sobre base cierta, si es que el organismo encargado de realizarla dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que suscita la obligación tributaria, tanto con relación a su existencia como en cuanto a su significación económica.

En estos casos las magnitudes que integran la base son reales y su determinación es producto de una simple fijación o constatación de hechos.

Sólo se puede recurrir a la determinación sobre base presunta cuando no se disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible por ausencia de ellos o por ser insuficientes, o aún por descalificación de los existentes. Esto significa que debe primero agotar las medidas que permitan reconstruir la materia imponible sobre base cierta. Sin embargo, las distintas formas de determinación cierta o presunta no constituyen compartimientos estancos, por cuanto nada impide que una determinación sobre base cierta, por conocimiento directo de la materia que constituye el hecho imponible, cuente con algunos componentes que sean comprobados mediante presunciones, así como una determinación presuntiva no excluye la posibilidad de que alguno o varios de sus elementos constitutivos resulten de pruebas directas. Lo sustancial es que, en definitiva, la determinación de oficio constituirá el acto por el que la Administración tributaria buscará suplir la inacción del contribuyente o su deficiencia, pero no podrá establecer una pretensión que exceda la real magnitud de la obligación tributaria.

8º) Que, conforme surge de los presentes autos, la controversia surge por **la valuación de bienes de cambio (ganado bovino) del actor.**

En materia de ganadería, existen dos tipos de establecimiento: a) de cría, que son los que venden los animales de propia producción, con independencia de la etapa o grado de terminación del animal y b) de invernada, en donde se compra el animal producido por terceros para engordarlo y venderlo ya terminado o en una etapa intermedia a su terminación.

El art. 52 inc. d, de la ley de Impuesto a las Ganancias dispone que las existencias de hacienda, en tanto sean consideradas como bienes de cambio, se valuarán de acuerdo al tipo de establecimiento de que se trate, es decir de cría o de invernada. Y respecto de este último grupo, el punto 2, del inc. d, del referido artículo establece como método de valuación de las existencias "*al precio de plaza para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio en el mercado donde acostumbre a operar, menos gastos de venta, determinado para cada categoría de hacienda"*. De esta manera la ley refleja el espíritu que los legisladores dieron a la norma, gravando los resultados por la tenencia por kilogramos ganados y eventuales aumentos de precios desde la fecha de compra hasta el cierre del ejercicio económico.

A su vez, el art. 77 del decreto reglamentario de la ley del gravamen indica que a los fines de la valuación de la existencia de hacienda de establecimientos de invernada se considerará precio de plaza para el contribuyente el precio neto, excluidos


#37807718#389096795#20231026094744650

los gastos de venta, que obtendría el ganadero en la fecha de cierre del ejercicio, por la venta de su hacienda en el mercado en que acostumbra a realizar sus operaciones.

Esto se complementa con el art. 82, que establece que se considera que el mercado en que el ganadero acostumbra a operar es aquél en el que realiza habitualmente sus operaciones o los mercados ubicados en la zona del establecimiento, cuando los ganaderos efectúen sus propias ventas o remates de hacienda sin intermediación. En tanto, cuando carecieren de precios representativos de acuerdo a la calidad de los animales a valuar, tratándose de hacienda de pedigrí o pura por cruza, el precio promedio ponderado a aplicar será el que resulte de las operaciones registradas por las asociaciones o corporaciones de criadores de las respectivas razas.

Es necesario también evaluar qué entiende el mencionado decreto por "gastos de venta". Ellos están definidos en su art. 75, inc. c, al indicar que son "aquéllos incurridos directamente con motivo de la comercialización de los bienes de cambio (fletes, comisiones del vendedor, empaque, etc)".

En el caso, respecto de la cantidad de animales a los fines de efectuar la valuación, el actor sostiene que resulta imposible determinar el kilaje al momento de la compra e ingreso de los animales al *feed lot* ya que las adquisiciones se realizan por cabeza y no por kilo, mientas que las ventas sí se efectúan por kilos. Así, a efectos de determinar la cantidad de kilos del stock al 31/12/2014 resta del kilaje de las ventas realizadas en los primeros tres meses del año 2015 los kilos "ganados" desde el cierre de 2014 hasta el momento de la venta. A este subtotal entiende que debe agregársele los kilos de los animales adquiridos entre enero y marzo de 2015 que fueron vendidos dentro de ese mismo período. Ello así el contribuyente informa que se vendieron un total 1757 animales (545.895 kilos) en el primer trimestre de 2015, compuesto de 541 cabezas (163.135 kilos) compradas entre 2/1/2015 y 20/2/2015 y 1216 unidades que ya estaban en el *feed lot* al 31/12/2014. El peso de estas 1216 cabezas al momento de la venta ascendía a 382.760 kilos, de los cuales el recurrente deduce los kilos ganados desde el 31/12/2014 hasta la venta, determinando que el kilaje de esas 1216 cabezas al cierre era de 302.630 kilos. De lo que surge que el stock total al 31/12/2014 era de 465.765 kilos. Mientras que el Fisco entiende que para determinar las cantidades a considerar en el stock inicial y el final deben considerarse la cantidad de animales existentes a esa fecha. De modo que según los inventarios del actor al 31/12/2013 había 1804 cabezas y al 31/12/2014 había 1933.

9º) Que, del informe de los peritos veterinarios obrante a fs. 132/3 surge que:

-No es práctica habitual en los establecimientos de engorde a corral pesar los animales al fin de un inventario;

- Los animales se pesan al momento de la venta o por controles puntuales;

- Los animales permanecen durante tres meses en engorde, aproximadamente, siendo el primer mes de adaptación y los siguientes de engorde;

-.El engorde promedio de los 90 días para esa categoría de animales es de 1,4 kg/ día.

-.De los datos que surge a fs. 165, con un stock al 31/12/2014 de 1933 animales de los cuales fueron vendidos 1216 durante el primer período (enero-marzo) con un peso de venta de 314 kg aproximadamente, quedando un remanente de 717 que se vendieron en el segundo período. Concluye que la forma de determinar el peso de los animales a la fecha requerida es tener en cuenta la fecha de venta y los kilos en ese momento y restar la ganancia diaria promedio estimada de 1,4 kg/día.

10) Que, por todo lo expuesto el Tribunal Fiscal concluyó que la metodología más apropiada para determinar las cantidades de un inventario de una invernada era calculando los kilos existentes a dicha fecha y no por el número de animales. Por lo que dispuso que correspondía instruir al Fisco para que adoptase el criterio y los parámetros sugeridos por los peritos para inferir las cantidades del stock inicial al 31/12/2013 y final al 31/12/2014.

El Fisco se agravió en cuanto a lo resuelto por el órgano jurisdiccional sobre el punto, puesto que considera que la determinación de oficio se hizo sobre base cierta y por lo tanto no corresponde que ahora se realice sobre presunciones, ya que este método es subsidiario.

Al respecto, es dable señalar que el actor había efectuado la autodeterminación del tributo considerando el peso, tal como lo dispone la ley, y ello lo destacó el Tribunal Fiscal. Por lo que, si bien el Fisco pudo haber tomado los datos de lo informado por el propio contribuyente, el método empleado no era el correcto ya que lo hizo considerando la cantidad de cabezas y no los kilos. Siendo así, y dado que resulta más adecuado conforme a las exigencias legales y la práctica usada efectuar el cálculo según el peso y no por las cantidades de animales, el a-quo dispuso que el ente fiscal efectúe una nueva liquidación.

A lo expuesto cabe agregar que la pericia fue realizada por peritos de ambas partes y el Fisco no la impugnó por lo que lo informado por los profesionales resulta válido a los fines de esclarecer la forma en que debe valuarse la hacienda en el caso, tomando en cuenta la documentación y registros contables del actor y los usos y costumbres del rubro, como así mismo lo dispuesto por la ley del tributo.

Por ello, corresponde desestimar el recurso del Fisco y confirmar lo resuelto por el Tribunal sobre el punto.

11) Que, no obstante ello y <u>en cuanto al precio</u> cabe considerar que el TFN dispuso que correspondía tener en cuenta que el mercado en el que acostumbraba

realizar sus operaciones el contribuyente eran los frigoríficos de la zona, tal como surge del Libro IVA Ventas y dado que en el período en cuestión (diciembre de 2013 y diciembre de 2014) era el **Frigorífico Cañuelas** el mercado donde había realizado su hacienda, tal debería ser el precio a considerar al momento de la valoración de los kilos determinados para los inventarios inicial y final.

Por lo expuesto, concluyó que correspondía hacer lugar parcialmente al recurso del actor en tanto la forma de cálculo de las cantidades correspondientes a los inventarios de hacienda en invernada era la utilizada por éste, pero el precio es el correspondiente al del mercado donde ésta habitualmente opera, es decir los frigoríficos de la zona, tal como lo sostuviera el ente fiscal.

Teniendo en cuenta ello, el Fisco efectuó la liquidación pertinente a fs. 202 vta. que arrojó como resultado un saldo a ingresar al Fisco de $407.743,54.

12) Que, el art. 52 inc. d, de la Ley de Ganancias determina en el punto 2 el método de valuación de las existencias de establecimientos de invernada: al precio de plaza para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio en el mercado donde acostumbra a operar, menos los gastos de venta determinados para cada categoría de hacienda.

Según el art. 77 del decreto reglamentario de la ley del tributo se considera precio de plaza para el contribuyente al precio neto, excluidos los gastos de venta que obtendría el ganadero en la fecha de cierre del ejercicio por la venta de su hacienda en el mercado en que acostumbre realizar sus operaciones o los mercados ubicados en la zona del establecimiento cuando los ganaderos efectúen sus propias ventas o remates de hacienda, sin intermediación.

En el caso, toda vez que el Fisco tuvo en cuenta el Frigorífico de Cañuelas que es aquél en donde realizó el actor sus operaciones mayoritariamente, no cabe hacer lugar a lo solicitado por éste en cuanto a que se tenga en cuenta el valor en el Mercado de Liniers. Por lo que corresponde desestimar el recurso sobre el punto.

13) Que, la valoración del Tribunal Fiscal con relación a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho, reservada a ese organismo, que excede, en principio, el conocimiento que compete a esta Cámara y, en el caso, no se ha probado que dicho tribunal hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión.

14) Que, por ello, y por considerar que no hubo error en la apreciación que se hizo en la sentencia apelada de los hechos, corresponde rechazar los agravios de ambas partes, pues en última instancia sólo trasuntan su discrepancia con relación al criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el

Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios no configura arbitrariedad (Fallos 273:205; 274:35; 276:311, entre otros).

15) Que la tesis contraria importaría consagrar un excesivo rigor formal contrario al principio de realidad económica que debe prevalecer en el análisis de las relaciones tributarias de conformidad con lo establecido por la ley 11.683. En tal sentido nuestra Corte Suprema ha sostenido reiteradamente que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define la justicia, sea esta favorable al Fisco o al contribuyente (Fallos 307:118).

16) Que, **con relación a los agravios referidos a la sanción impuesta en los términos del art. 45 de la ley 11.683**, es dable puntualizar que dicho artículo sanciona la mera culpa o negligencia por parte del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones, por lo que no requiere la existencia de intención dolosa, bastando que se configure la omisión de impuesto por no haber presentado las declaraciones juradas o porque la presentada resulta inexacta. La materialidad de los hechos u omisiones son suficientes para presumir la culpa en los ilícitos que describe dicho artículo.

Y según lo prevé la ley 11.683 la única causa que actúa como eximente de culpabilidad es el denominado “error excusable”, que requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que si la persona actuó con la prudencia que exigía la situación y, pese a ello, incurrió en omisión no se la puede condenar.

De modo que no existe error excusable si no se advierte que exista una concreta dificultad interpretativa de la normativa aplicable que haya podido inducir a la confusión y al equívoco en el contribuyente.

En el caso, es dable señalar que el Tribunal Fiscal confirmó la multa respecto de la parte del impuesto que se confirmó. A tales fines, consideró que el actor no obstante haber utilizado el procedimiento adecuado para determinar las cantidades, consideró un precio inadecuado, y contando en esa instancia con todas las posibilidades no aportó ningún elemento a los efectos de demostrar un obrar diligente. Por lo que tuvo por acreditado el elemento subjetivo.

El actor en ningún momento invocó la existencia de error extrapenal ni una dificultad interpretativa en lo que hace a la forma de fijar el precio, ni tampoco en su líbelo recursivo logró rebatir los fundamentos sustentados por el *a-quo* sobre el punto, por lo que corresponde desestimar sus agravios.

Por lo expuesto, corresponde confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto confirmó la multa en la proporción de la parte del ajuste que quedó confirmado.

CAF 21331/2023/CA1 AMICO MARCOS GUSTAVO (TF 48308-I Y ACUM) C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

17) Que, finalmente, en cuanto a las costas de esta instancia, se imponen por su orden en atención a la naturaleza compleja de la cuestión y la forma en que se resuelve (art. 68, segunda parte del CPCCN).

18) Que, atento las liquidaciones y los pagos de la tasa de justicia efectuados por ambas partes a fs. 286 y fs. 290, pasen los autos al Sr. Representante del Fisco a fin de que se expida en atención a encontrarse configurado el supuesto previsto en el punto 10, *in fine,* de la acordada 20/92**. ASI SE DECIDE.**

Por todas las razones expuestas **SE RESUELVE**: confirmar la resolución apelada, con costas por su orden (art. 68, segunda parte del CPCCN).

El Dr. Rogelio W. Vincenti no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 RJN).

Regístrese, notifíquese, remítase al Representante del Fisco mediante Deox y oportunamente devuélvase.

JORGE EDUARDO MORÁN MARCELO DANIEL DUFFY

Fecha de firma: 26/10/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#37807718#389096795#20231026094744650