Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

26340/2019 INTOHORTAL SRL (TF 29397-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de de 2019.- ID

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- A fs. 174/176 el Tribunal Fiscal de la Nación —por mayoría— resolvió: 1) tener por condonada parcialmente —por la suma de $34.198,50— la multa impuesta en la resolución nº 2217/06 por la División Jurídica de la Dirección Regional Resistencia de la AFIP – DGI por la presunta evasión del impuesto a las ganancias del ejercicio 2005, con costas en el orden causado, 2) revocar la multa por la parte no condonada —$2.740,17—, con costas, y 3) regular los honorarios del letrado patrocinante de la parte actora.

II.- Para así decidir sostuvo que:

(a) La ley 27.260 nada dispone acerca de la imposibilidad de que el beneficio de condonación de sanciones se aplique de manera parcial.

(b) Esa interpretación se ve reforzada por la redacción dada al art. 53 de la ley que admite la regularización de obligaciones que estuvieran en discusión contenciosa, al disponer que el allanamiento y/o, en su caso, el desistimiento podrá ser total o parcial y procederá en cualquier etapa administrativa o judicial.

(c) Habiendo cancelado la actora la suma de $51.297,76 del monto total de impuesto conformado ante la administración fiscal y que no surge de las constancias de la causa que se encuentre comprendida en las causales de exclusión previstas en el art. 84, corresponde la condonación de la multa en la proporción del impuesto que se canceló —equivalente a $34.198,50.

(d) Sobre la parte de la multa que no quedó condonada —$2.740,17— se encuentra acreditado el elemento objetivo requerido por el tipo infraccional, toda vez que la contribuyente conformó el ajuste fiscal y procedió a rectificar sus declaraciones juradas originales, reconociendo que consignó cifras inexactas en su declaración original, al haber considerado como incobrable un crédito sin cumplir por la Provincia de Formosa.

(e) No se acreditó el elemento subjetivo requerido en el art. 46 de la ley 11.683.

(f) No se advierte en forma clara y suficiente la intención dolosa por parte de la responsable, incumbiendo al Fisco probar el soporte fáctico de la presunción en que fundó el ardid, el que debe ser cierto y no meramente conjetural, por lo que corresponde revocar la sanción.

III.- Disconforme, la parte demandada interpuso a fs. 177 recurso de apelación —fundado a fs. 182/186 vta. y que no fue contestado.

Se agravió por entender que el tribunal de origen otorgó el beneficio de condonación fundado en una interpretación contraria a las normas legales. Advirtió que si bien el allanamiento o el desistimiento por parte de los contribuyentes puede ser parcial, la condonación parcial de la sanción es improcedente, dado que no se encuentra cancelada la totalidad de la obligación fiscal.

Señaló que se encuentra acreditada la presunción de dolo contenida en el art. 47, inc. c), de la ley 11.683, toda vez que el criterio para deducir los malos créditos se aparta manifiestamente de las pautas previstas en el art. 87 de la ley del impuesto a las ganancias y en el art. 136 de su decreto reglamentario.

Subsidiariamente, solicitó que se reencuadre la conducta en el tipo culposo previsto en el art. 45 de la

ley 11.683, habida cuenta de que se encuentra acreditado que la responsable omitió, al vencimiento legal, ingresar la obligación tributaria de conformidad con su real capacidad contributiva.

IV.- Corresponde, en primer término, examinar si se dan los presupuestos previstos en la ley 27.260 para otorgar el beneficio de condonación de la sanción en proporción al impuesto cancelado —monto que no se encuentra controvertido en autos.

Al respecto, cabe recordar que en la ley 27.260 se previó un régimen de regularización de deudas tributarias y de exención de intereses y multas (art. 52) incluidas las obligaciones que sean objeto de un proceso judicial, en tanto los contribuyentes se allanen incondicionalmente por las obligaciones regularizadas y, en su caso, desista de la acción y del derecho. El alcance del allanamiento y/o del desistimiento podrá ser total o parcial (art. 53).

Asimismo, se estableció con alcance general la condonación de las multas y demás sanciones prevista en la ley 11.683 (art. 55), siempre que no se encontrasen firmes a la fecha de entrada en vigencia de la ley y la obligación principal hubiera sido cancelada (art. 56).

Por su parte, en la resolución general 3920/2016, reglamentaria del régimen descripto, se previó que el beneficio de condonación *"también se aplicará a las sanciones que no se encuentren firmes ni abonadas a la fecha de entrada de vigencia de la ley [...] correspondientes a obligaciones sustanciales incluidas en planes de facilidades de pago [...] que se encuentren vigentes"* (art. 23 *bis*).

También se dispuso allí que la caducidad del plan de facilidades producirá la pérdida del beneficio de condonación, en proporción a la deuda pendiente al momento en que ella opere.

Idéntica disposición se observa en cuanto regula la caducidad del plan de pago dispuesta en la ley 27.260, sus condiciones y efectos. En efecto, se pautó que la caducidad producirá la perdida de la condonación dispuesta en el art. 55 de la ley, en proporción a la deuda pendiente de cancelación al momento en que ella opere (art. 33).

Es claro, pues, que el Estado Nacional mediante la sanción de la ley 27.260 dispuso un régimen de normalización tributaria y de eximición, aunque condicionada al cumplimiento de determinados requisitos, de intereses y sanciones.

Asimismo, se advierte de las normas comentadas que el beneficio de condonación podrá recaer sobre aquellos contribuyentes y responsables que hayan regularizado espontáneamente su deuda, que hayan cancelado íntegramente la obligación sustancial antes de la entrada en vigencia de la ley, que el gravamen se encuentre regularizado en un plan de pagos anterior a la sanción de la ley pero aún vigente y, finalmente, que hayan exteriorizado su situación fiscal y acogido a la moratoria prevista en la ley.

Por otra parte, no debe soslayarse que en la reglamentación de las disposiciones relativas a la aplicación del régimen surge expresamente la posibilidad de que la liberación de las multas pueda ser parcial. En efecto, allí se dispone que en los casos en que se produzca la caducidad de los planes de facilidades por los cuales se encuentra regularizada la deuda se producirá la pérdida del beneficio previsto en la ley, o, lo que es lo mismo, el renacimiento de la sanción, en la proporción del impuesto adeudado.

Así pues, no se advierte en la ley, ni en su reglamentación, obstáculo para que, en las particulares circunstancias del caso, se tenga por condonada la multa aplicada en la proporción del impuesto que fue cancelado en efectivo.

Ciertamente, en atención a la finalidad perseguida por el legislador con la sanción de la ley 27.260 —regularización de deudas impositivas y liberación de multas—, una interpretación restrictiva como la que propicia la demandada implicaría romper el trato de igualdad con aquellos contribuyentes que se ajustaron al objetivo perseguido por la norma.

Por lo tanto, corresponde desestimar los agravios formulados por la representación fiscal sobre el punto y confirmar la condonación parcial dispuesta por el Tribunal Fiscal con relación a la sanción aplicada en la resolución nº 2217/06.

Las costas deben distribuirse en el orden causado, dado que el proceso culminó en razón de la condonación prevista en el art. 56 de la ley 27.260, que establece el beneficio de liberación de multas, en tanto se cumplan las diversas condiciones allí previstas, por lo que resulta claro que, cumplidas éstas, la condonación opera de pleno derecho; razón por la cual no resulta posible establecer que exista un parte vencida en el pleito, en los términos del art. 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (conf. esta sala, causas *"Eventos del Campo SA"*, *"Arauco Argentina SA"*, *"Arbolitos SA"* y *"Servicios Portuarios SA"*, pronunciamientos del 13 de diciembre de 2016, del 18 abril de 2017, del 10 de agosto de 2017 y del 26 de septiembre de 2018, respectivamente).

V.- Incumbe ahora examinar si se ajusta a derecho la sanción aplicada con relación al saldo de la deuda impaga.

La sanción aplicada a la contribuyente tiene sustento en el artículo 46 de la ley 11.683 cuyo texto vigente al momento de los hechos disponía *"[E]l que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido"*.

Por su parte, en el art. 47 de la citada ley se estableció que se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas: *"b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible; c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deben servirles de base provienen de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso"*.

El elemento material de la infracción aplicada se advierte de la rectificación practicada por la responsable conformando el ajuste fiscal y, por lo tanto, reconociendo que al vencimiento legal omitió el ingreso de la obligación tributaria en su justa medida.

En cuanto al elemento subjetivo, cabe señalar que el juez administrativo también probó los hechos que determinan la aplicación de las presunciones de dolo.

No se encuentra controvertido en autos que el organismo fiscal impugnó el cómputo del monto deducido como incobrable por la deuda que mantendría el Instituto Provincial de la Vivienda de la Provincia de Formosa, por considerar

que el criterio utilizado se aparta manifiestamente de los requisitos exigidos en el art. 87 de la ley del impuesto a las ganancias y en el art. 136 de su decreto reglamentario.

En efecto, el juez administrativo resaltó que la responsable no justificó que se verifiquen algunos de los indicios de incobrabilidad previstos en la ley y en su reglamentación que permitan la deducción del quebranto impositivo; sino que, por el contrario, la contribuyente procedió a conformar el criterio fiscal.

Asimismo, señaló que la contradicción observada entre los datos existentes y los aportados por el responsable con las declaraciones originales se presenta como "grave", ya que la omisión en el impuesto a las ganancias representó el 100% de la obligación tributaria, habida cuenta de que en su declaración original no consignó monto a ingresar —cero (0)— en tanto en su declaración rectificativa surge un monto de impuesto determinado de $114.821,72 y un saldo a ingresar de $55.408,01.

En tal sentido, se observa tanto el correcto encuadramiento de la conducta desplegada por la responsable como el soporte fáctico de las presunciones contempladas en el art. 47, incs. b) y c), de la ley 11.683, por lo que no corresponde su dispensa ni su reencuadramiento, razón por la cual se impone revocar el pronunciamiento apelado.

VI.- Ahora bien, en lo que hace al reproche penal a la actora, en los términos de los arts. 46 y 47 de la ley 11.683, cabe señalar que la Corte Suprema tiene dicho que cuando la alzada revoca el rechazo de la pretensión por cuestiones de fondo, tiene la obligación de conocer en todas las defensas conducentes y oportunamente propuestas por las partes, que —por la diversa solución adoptada— no habían merecido un tratamiento adecuado en

la instancia procedente, aún en ausencia de un recurso de la parte actora que, por resultar vencedora, no podía agraviarse de una decisión favorable (Fallos: 334:95 y esta sala, causas *"Tandil Oeste SA"* y *"Augusta Megara SA"*, pronunciamientos del 27 de noviembre de 2014 y 3 de octubre de 2017, respectivamente).

Bajo tales premisas corresponde examinar los argumentos formulados por la actora en su recurso de apelación de fs. 52/53 vta. interpuesto ante el Tribunal Fiscal.

En tal sentido, no debe soslayarse que frente a la infracción tributaria se produce una inversión de la carga de la prueba siendo el imputado quien debe probar la falta del elemento subjetivo (Fallos 206:508).

La actora no probó la falta del elemento intencional, ni ofreció prueba tendiente a demostrar la falta de dolo en su conducta, ya que si bien alega que las diferencias detectadas constituyen una cuestión discutible, los argumentos ensayados sobre las desventajas comerciales que implicaría exigir judicialmente el crédito a la provincia deudora resultan estériles para refutar el criterio fiscal.

Por otra parte, no se puede admitir la dispensa solicitada, habida cuenta de que la claridad de las normas reseñadas no permite albergar dudas sobre la interpretación que corresponde otorgar para admitir la deducción de los malos créditos en el impuesto a las ganancias.

Por ello, corresponde confirmar la multa aplicada en la resolución nº 2217/06 en la proporción en que no fue condonada, con costas (art. 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En virtud de todo lo expuesto, este tribunal **RESUELVE:** confirmar parcialmente el pronunciamiento recurrido y, en consecuencia: a) tener por condonada parcialmente la

sanción aplicada en la resolución nº 2217/06 conforme da cuenta el considerando IV, con costas por su orden y b) confirmar la sanción aplicada en la resolución nº 2217/06 en los términos de los considerandos V y VI, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 24/10/2019
Alta en sistema: 25/10/2019
Firmado por: DRA. DO PICO - DRA. HEILAND - DR. FACIO - , JUECES DE CÁMARA - - H. GERDING SECRETARIO

#33631280#243546647#20191022091853182