



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

38967/2023 YARIGUARENDA SA (TF 137510256-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, febrero 2024.

VISTOS:

Estos autos caratulados “Yariguarenda SA (TF 137510256-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”; y

CONSIDERANDO:

1º) Que, el 12/04/23, el Tribunal Fiscal de la Nación **confirmó**, con costas, la resolución de la AFIP-DGI que aplicó a la actora una multa respecto del Impuesto a las Ganancias presuntamente evadido por el período fiscal 2014, con sustento en los arts. 46 y 47, incs. a y b, de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias).

Para así resolver sostuvo que:

a) La resolución n° 147/2016 (DV RSAL) determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2010 y 2014, intimó el gravamen e intereses a ingresar, impuso una multa equivalente a tres veces el tributo presuntamente omitido en el período 2010 y en lo atinente al ejercicio 2014, hizo reserva de aplicar sanciones en virtud de lo dispuesto por el artículo 20 de la ley 24.769;

b) El 13/12/21, esa misma sala confirmó la resolución n° 147/2016 en todas sus partes y dicha decisión se encuentra firme;

c) El ajuste correspondiente al período 2014 consistió en considerar gravada en el Impuesto a las Ganancias la indemnización percibida por la actora en virtud de un acuerdo transaccional celebrado con Tecpetrol S.A. relativo al daño sufrido en un inmueble de propiedad de Yariguarenda S. A. como consecuencia de una servidumbre de ocupación, uso y tránsito;

d) Según el pronunciamiento del 13/12/21, la pretensión fiscal resulta procedente en razón de: i) la falta de gratuidad del resarcimiento percibido por la actora; ii) la aplicación de la teoría del balance respecto de las ganancias de tercera categoría; y iii) la falta de prueba del deterioro sufrido en el predio de la actora por la acción de Tecpetrol S.A. y/o de la reinversión del monto cobrado por indemnización para recuperar el fundo;

e) El 4/07/22 el Juzgado Federal N° 2 de Salta declaró extinguida por prescripción la acción penal incoada respecto al período 2014 en la causa tramitada bajo el Expte. n° 1072/2017 caratulado “Yariguarenda S.A. s/Infrac. Ley 24.769” por lo que

USO OFICIAL

Fecha de firma: 15/02/2024

Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA



#38260393#399978578#20240215105728673

no existía óbice alguno para analizar la procedencia de la sanción aplicada por la resolución del 25/11/22, que motivó los presentes actuados;

f) El ajuste que da origen a la sanción aquí discutida está firme, y por lo tanto, se encuentra acreditado el ingreso del gravamen en menos en el Impuesto a las Ganancias del período 2014, esto es, el aspecto objetivo de la figura prevista en el art. 46 de la ley de rito;

g) En lo que atañe al elemento subjetivo de la infracción aplicada, según el Fisco, existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas en virtud del art. 47 incisos a, y b, de la ley 11.683 (es decir que media una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surgen de las declaraciones juradas y/o se consignaron datos inexactos en los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos que tienen grave incidencia en la determinación de la materia imponible);

h) La actora había formulado agravios vinculados al criterio expuesto en el acto determinativo del período 2014. Sin embargo, en atención al carácter de firme adquirido por tal resolución después de la sentencia dictada por ese Tribunal, no procedía la revisión del ajuste que motivó la multa apelada, *“quedando circumscripta la presente cuestión a examinar si la sanción se ajusta a las previsiones contenidas en el tipo penal del art. 46 de la ley N° 11.683”*;

i) No se vislumbraba la existencia de una norma legal cuya interpretación hubiera inducido a un error esencial para presentar las declaraciones juradas con menor impuesto del que correspondía ingresar;

j) La declaración jurada inexacta presentada inicialmente tuvo una grave incidencia en la determinación de la materia imponible y no se acreditó ninguna circunstancia que eximiera de responsabilidad a la actora por dicha inexactitud; y

k) Existían elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito y no se verificaban circunstancias que justificaran una dispensa a la sanción impuesta y/o la modificación de la graduación dispuesta en el acto recurrido.

2º) Que, disconforme con la decisión, **la actora** dedujo recurso de apelación y expresó agravios el 29/05/23 y el 14/06/23, respectivamente, que fueron contestados el 24/08/23.

Manifestó que no había declarado ni pagado el impuesto determinado y confirmado por el Tribunal Fiscal, por tratarse de una indemnización recibida por la destrucción de su predio que no calificó como “ganancia”, pues consistió en una compensación por la pérdida de una fuente de ingresos que quedó inutilizable.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

38967/2023 YARIGUARENDA SA (TF 137510256-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Alegó que resulta absurdo usar “*la grave contradicción*” y los “*datos inexactos*” que surgen de cualquier omisión de impuesto como justificativo de la presunción de “*dolo*” contenida en los incs. a, y b, del citado art. 47 de la ley de rito.

Explicó que los argumentos vinculados a la gravabilidad de la indemnización percibida por la destrucción de su campo fueron reeditados en esta causa a fin de ilustrar la falta de intención dolosa y, en su caso, la configuración de un error excusable. Transcribió parte del recurso de apelación interpuesto ante el *a quo* contra la resolución 147/2016 *supra* referenciada conforme el cual el monto de la indemnización por los daños sufridos por la acción hidrocarburífera de la UTE operada por Tecpetrol S.A. restituyó —y no en su integridad— el valor de su patrimonio anterior al perjuicio, por lo que se encontraba excluido del objeto del impuesto.

Puso de resalto que los expedientes administrativos promovidos ante la Secretaría de Medio Ambiente de la Provincia de Salta —acompañados como prueba documental— acreditaban el daño que motivó el pago de la indemnización involucrada.

Subrayó que el convenio y la indemnización daban cuenta de la existencia y del *quantum* de perjuicio y reiteró que no hacía falta demostrar que lo cobrado se había utilizado para recuperar el fundo puesto que —tal como surgía de las pruebas documentales *supra* referenciadas— “*el daño inutilizó definitivamente el predio*”.

Esgrimió que el error excusable de derecho derivaba de la complejidad propia de la situación, que es única en su especie, y de la interpretación del art. 2º de la ley del Impuesto a las Ganancias, que no prevé expresamente que el hecho descripto se encuentre alcanzado por la normativa citada. Asimismo, citó la doctrina jurisprudencial de la Corte federal *in re* “Yparraguirre, Juan (TF 27.337-I) y otro c/ DGI”, sent. del 17/11/14.

Sostuvo que el acto impugnado formulaba caracterizaciones teóricas del “*dolo*” pero no explica en qué consistió el ardid o engaño o la ocultación maliciosa ya que su conducta había sido transparente y colaboradora con el fisco, habiendo explicitado desde un comienzo el criterio que había presidido su actuación.

3º) Que, la falta de ingreso del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2014 correspondiente a los importes pagados por Tecpetrol S.A. fue calificado como defraudación en los términos de los arts. 46 y 47, incs. a y b, de la ley 11.683.

En oportunidad de instruir el sumario, la AFIP aseveró que la omisión detectada se trataba de una operatoria irregular “*presumiblemente*” instrumentada “*con*

USO OFICIAL



el propósito de disminuir el saldo a ingresar en el Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2014”; accionar que había provocado una lesión al bien jurídico tutelado por las normas fiscales. En dicha ocasión, la demandada también puso de resalto que “*de no haberse efectuado la fiscalización de referencia, el Estado hubiera dejado de percibir en carácter de impuesto una suma de dinero realmente debida*” (conf. página 1631 de las actuaciones administrativas digitalizadas el 15/09/23).

Por su parte, la resolución sancionatoria aquí involucrada alude a la actitud de la actora destinada a ocultar la realidad para no reflejar su verdadera situación frente al Fisco. Puntualmente, afirmó que “... *teniendo la oportunidad de esclarecer los hechos controvertidos durante la fiscalización y el procedimiento determinativo de oficio; optó por proseguir con la ocultación de la realidad, impidiendo a esta administración una relación concreta de los hechos económicos controvertidos con la verdad material a fin de proveer a la determinación y posterior percepción de los tributos que se debían ingresar a las arcas fiscales. Que dicha conducta es la base del accionar que se reprime, y reúne los elementos materiales e intencionales requeridos para la configuración del tipo en cuestión, siendo su finalidad no reflejar la verdadera situación frente al Fisco*” (conf. Resol-2022-177-E-AFIP-DVRSAL).

Además, destaca que una vez probada la configuración de algunas de las presunciones legales “*se infiere que el actor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa*” (conf. páginas 1670 y 1671 de las actuaciones administrativas digitalizadas el 15/09/23).

4º) Que, las **actuaciones administrativas acompañadas** dan cuenta de que, en primer término, hubo una fiscalización iniciada bajo la O. I. n° 941544 que estuvo motivada en la solicitud de reactivación de la CUIT efectuada por la actora el 12/02/14. En el marco de dicha inspección y en oportunidad de responder el requerimiento cursado el 7/04/14, Yariguarenda S.A. puso de resalto la necesidad de contar con la CUIT activa para poder emitir los recibos de los pagos efectuados por Tecpetrol S.A. y contabilizarlos. En esa misma ocasión, acompañó el convenio de servidumbre mensual indemnizatorio celebrado el 15/11/13 (conf. escritos presentados por la actora al Fisco el 12/02/14 y el 23/04/14, incorporados en la página 2385 y 1701 y sgtes. de las actuaciones administrativas digitalizadas el 15/09/23, respectivamente; v. además la copia del “*Convenio Indemnizatorio de Servidumbres*” del 15/11/13 que obra agregado en las páginas 1729/1736 e informe final de inspección del 6/08/14 adjunto en las páginas 1925/1929 de las actuaciones administrativas digitalizadas el 15/09/23).

Posteriormente, el 27/05/15, la AFIP inició una inspección bajo la O. I. n° 1298983 relativa al Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2010 y el 19/08/15 la amplió al período 2014 (cfr. páginas 3042 y 3200 de las actuaciones administrativas





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

38967/2023 YARIGUARENDA SA (TF 137510256-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

digitalizadas el 15/09/23). En lo que aquí interesa, el 20/08/15, el Fisco solicitó a la actora *“el convenio celebrado entre Yariguarenda S.A. y la UTE (...) de fecha 15/11/2013, por la que reciben una suma de pesos en concepto de indemnización por la ocupación del predio, con fundamento en la Ley Nacional de Hidrocarburos...”* (cfr. pág. 3198 de las actuaciones administrativas digitalizadas el 15/09/23). En respuesta, el 1º/10/15 la actora aportó copia del *“Acuerdo Transaccional entre Yariguarenda S.A. y Tecpetrol S.A., de fecha 15/11/2013”* y del cheque librado por Tecpetrol S.A. por \$8.625.000 a favor de Yariguarenda S.A. (cfr. páginas 3284 y 3294/3298 de las actuaciones administrativas digitalizadas el 15/09/23).

Por su parte, cabe añadir que el informe final relativo a la O. I. n° 1298983 indicó que la contribuyente había omitido presentar la declaración jurada del período 2014 y, por ende, no había ingresado el impuesto debido por los pagos recibidos de Tecpetrol S.A. por la afectación del fundo a la actividad hidrocarburífera. Asimismo, precisó que *“[c]on relación a la conducta de la contribuyente ante esta auditoría, cabe mencionar que mantuvo en todo momento una actitud positiva frente a la misma, teniendo adecuadamente organizados sus registros”* (v. páginas 3344/3359 de las actuaciones administrativas digitalizadas el 15/09/23).

5º) Que, la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.683 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos:

- a- la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito;
- b- un error de la víctima del ilícito; y
- c- la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.

De manera tal que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones *“declaraciones engañosas”* u *“ocultación maliciosa”*, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco. Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por comisión o por omisión y debe estar acompañada de un elemento material que se traduce en engaño (esta sala, *in re* “Benito, Daniel c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 25/3/14; “Mattia, José Nicolás c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 21/8/14).

USO OFICIAL



La defraudación fiscal se configura, entonces, con la comisión de un artificio, de un engaño, de una conducta dirigida a evadir el tributo y evitar las consecuencias sancionatorias (conf. esta sala, “Alonso Mario Oscar”, sent. del 15/10/98; sala II, “San Justo S.A.”, sent. del 25/10/94; sala V, “Batello, Tarcisio L.”, sent. del 29/03/99; y “Casino del Litoral c/D.G.I.”, sent. del 8/02/99).

Así como la omisión de pago de impuestos -presupuesto de hecho descripto en el art. 45 de la ley de procedimiento- es una figura cuyo elemento intencional surge del acaecimiento del hecho mismo -por presumirse la existencia, al menos, de negligencia en la presentación de las declaraciones juradas-, en la figura de la defraudación, la intención dolosa ha de ser probada por la Administración. La presunción de dolo en las infracciones tributarias ha de ser desechada, sin más, por ser contraria a elementales principios constitucionales de presunción de inocencia en materia penal (conf. este sala, *in re* “Matelec SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 21/04/16).

6º) Que, en el caso, la **existencia de una conducta dolosa**, comprensiva del elemento intencional, no puede inferirse solamente invocando diferencias entre lo que hubiera debido ingresarse al Fisco por los tributos cuestionados. En efecto, la mera comprobación de la situación objetiva en la que se encuentra el infractor (cfr. sentencia firme dictada por el Tribunal Fiscal el 13/12/21) no es suficiente para configurar la transgresión, pues el sistema consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Por otra parte, cabe advertir que los datos con base en los cuales se practicó el ajuste surgieron de la documentación aportada por la propia actora, quien, lejos de ocultar los hechos controvertidos “*durante la fiscalización y el procedimiento determinativo de oficio*”, requirió la habilitación de la CUIT para respaldar en legal forma los pagos recibidos por Tecpetrol S.A., y fue en el marco de la fiscalización iniciada con motivo de la referida solicitud que la propia recurrente aportó el “*Convenio Indemnizatorio de Servidumbres*” sobre el que se basó la pretensión fiscal -instrumentada en una O.I. posterior-. Dicha circunstancia -junto con las detalladas en el considerando 4º *supra*-desacreditan la verificación de la conducta dolosa endilgada por el Fisco que, según la misma resolución sancionatoria, fue la “*base del accionar que se reprime*”. En consecuencia, no resulta acreditado que la omisión incurrida fue fruto de una maniobra expresamente urdida con el objeto de defraudar al Fisco.

7º) Que, la circunstancia de no configurar la conducta de la contribuyente la infracción dolosa descripta en la ley 11.683 no importa que la omisión tributaria





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

38967/2023 YARIGUARENDA SA (TF 137510256-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

quede impune [esta sala, “Alonso, Mario Oscar” ya citada, “Solkim SRL (TF 34.543-I) contra D.G.I.”, sent. del 20/11/14; entre muchos otros]. En el caso, ha quedado demostrado que la recurrente omitió declarar e ingresar el Impuesto a las Ganancias correspondiente al período 2014, incurriendo así en la figura descripta en el **artículo 45 de la ley 11.683** -entonces vigente-, omisión que —por sí misma y a falta de otros elementos de juicio que lleven a la desincriminación de la conducta— conduce a este Tribunal a tener por configurada la culpa o negligencia implícitamente requerida en el artículo mencionado.

En este sentido, cabe destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido al error excusable como eximente de responsabilidad, cuando él resulta de los extremos fácticos del caso, cuya valoración corresponde a los jueces de la causa (*Fallos*: 327:5345).

La existencia de error extrapenal como eximente de culpabilidad requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que su actitud responda a una interpretación de la norma tributaria que entendía razonablemente no aplicable. También hay error excusable cuando la conducta del infractor proviene de normas fiscales de difícil o dudosa interpretación. Al respecto, se ha entendido que el error de derecho extrapenal será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes que, aún actuando con la debida diligencia, coloquen al contribuyente en una situación de confusión.

Desde tal perspectiva, cabe señalar que las circunstancias invocadas por la actora resultan insuficientes para tener por acreditado el error excusable alegado y no permiten inferir que haya actuado en forma diligente, prudente, razonable y especialmente adecuada a la situación planteada y que pese a ello haya incurrido en omisión. Al respecto, esta Cámara tiene dicho que pesa sobre el contribuyente, la carga de aportar la prueba fehaciente de que ha desplegado una conducta diligente ante la situación planteada para eximirse de responsabilidad (sala II, *in re* “Carraro Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 16/04/14).

Por lo demás, es dable advertir que el pronunciamiento de la Corte Suprema *in re* “Yparraguirre, Juan (TF 27.337-I) y otro c/ DGI”, sent. del 17/11/14, referenciado por la propia actora en su memorial, alude a la distinción que surge de la letra del art. 2º de la ley del Impuesto a las Ganancias (apartados primero y segundo), de

USO OFICIAL



modo que no resultan fehacientemente acreditadas las condiciones que pudieron llevarla a considerar que la indemnización recibida no estaba alcanzada por el gravamen omitido. Sin perjuicio de ello, si tenía dudas en cuanto al pago del impuesto pudo haber efectuado la consulta pertinente, lo que no surge que hubiese hecho.

Por las razones expuestas, se estima razonable aplicar a la actora la multa del 100% del gravamen dejado de ingresar oportunamente e imponer las costas de ambas instancias en proporción a los respectivos vencimientos (conf. esta sala, *in re* “Servifer S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 29/12/15 y “Tokman, Karen Rita c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 16/06/16).

8º) Que, en función al modo en que se resuelve, corresponde dejar sin efecto la **regulación de honorarios** practicada en el pronunciamiento del 12/04/23.

En atención a las consideraciones desarrolladas, **SE RESUELVE: 1º)** hacer lugar al recurso de apelación, modificar el pronunciamiento apelado en los términos *supra* expuestos e imponer las costas por sus respectivos vencimientos en ambas instancias (arts. 71 y 279, CPCCN); y **2º)** librar el certificado de deuda correspondiente a la tasa de justicia a cargo de la actora dada la falta de pago de los importes intimados mediante providencia del 18/10/23, notificada el 20/10/23.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

