



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-104193740-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 5 de Septiembre de 2023

Referencia: SENTENCIA. EXPTE. N° 34.086-I CALAMARO ANDRES

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "A" Dres. Pablo Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 34.086-I -y sus acumulados Nros. 34.826-I, y 35.987-I- caratulada: "CALAMARO ANDRÉS s/recurso de apelación".

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 65/89vta., 142/147vta. y 208/219vta. la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 159/2010 (DV RRII P), DJRPM/129/11 y DJRPM/1721/11 de la AFIP-DGI. Por la primera de ellas, se determina la obligación tributaria relativa al Impuesto a las Ganancias -período fiscal 2005- con más sus intereses resarcitorios, y se aplica una multa con sustento en los artículos 46 y 47 incs. a), c) y d) de la ley 11.683, equivalente a tres (3) veces el tributo presuntamente evadido. Mientras que en los restantes actos, se aplican multas en el Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2006, 2007 y 2008- bajo las previsiones del artículo 45 de la ley de rito, equivalente al 50% del impuesto supuestamente omitido, con la reducción establecida en el artículo 49 del citado ordenamiento legal.

En forma previa, efectúa una reseña de los hechos de la causa, para posteriormente solicitar la nulidad por entender que se advierten graves irregularidades en la incorporación de probanzas al expediente, tales como: a) falta de apostillado de los documentos recibidos por autoridad extranjera -por aplicación de lo acordado en el Convenio de La Haya de 1961-; b) ausencia de elementos que acrediten la delegación de facultades a favor de otros funcionarios -por parte del Administrador Federal de Ingresos Públicos- para cursar los requerimientos a otra nación; y c) individualización de los gravámenes a los que corresponden las bases impositivas informadas por el Fisco español. En subsidio, plantea que corresponde aplicar el Convenio para evitar la doble imposición, suscripto entre la República Argentina y el Reino de España, siendo éste último país -desde su perspectiva- el único con potestad para gravar los ingresos allí obtenidos.

Sobre la determinación de rentas por derechos de intérprete, menciona que el ajuste practicado no es más que una corrección simétrica de un error de liquidación propio, dado que interpretó que el tributo se encontraba íntegramente satisfecho por las retenciones practicadas por la A.A.D.I. (Asociación Argentina de Interpretes).

En lo vinculado a la impugnación de gastos por falta de respaldo documental, sostiene que el ente fiscal no adoptó ninguna diligencia a fin de corroborar la existencia de los mismos.

Con respecto a los gastos cuestionados por no guardar relación con su actividad, se agravia atento que considera que el organismo recaudador se arroga la facultad de deducir que gastos son necesarios o no para el desarrollo de la misma. Agrega, que es procedente la deducción de gastos de representación (almuerzos, comidas, etc.) ya que redundan en un beneficio para su imagen, al igual que los gastos de farmacia y remedios, pues si se enferma no trabaja y, por ende, no obtiene ganancias.

En lo que se refiere al impedimento de cómputo de gastos por violación a la Ley 25.345, alega que el Fisco Nacional se desentendió de la averiguación de la verdad material acaecida. Además, dice que la Ley 11.683 (si bien es anterior a la ley 25.345) le permite acreditar la veracidad de las operaciones, por lo que ofrece distintos oficios a tal fin.

Considera que la impugnación de anticipos deducidos obedece a un error de liquidación suyo, solicitando la aplicación de las correcciones simétricas.

Cuestiona, con sustento en las apreciaciones sobre el tema sujeto a debate, la liquidación de intereses resarcitorios.

En lo relativo a la multa por el Impuesto a las Ganancias –período fiscal 2005- argumenta que la misma se basó en meras postulaciones dogmáticas sin haber demostrado la Administración la conducta dolosa que achaca, ni tampoco se encuentra justificado las presunciones del artículo 47 incs. a), c) y d) de la ley procedimental. De ello, concluye que es aplicable la doctrina vertida por la Corte Suprema Justicia de la Nación in re “Maza Generoso y Mazza Alberto s/recurso de apelación”.

Por otro lado, impugna la liquidación efectuada, manifestando que en el tributo nacional deben considerarse las sumas ingresadas al Fisco español, de acuerdo a lo establecido por el artículo 23 del Convenio para evitar la Doble Imposición, y el mecanismo previsto en los artículos 167 a 170 y concordantes de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En otro orden de ideas, resalta que los sumarios referidos a las sanciones aplicadas en el Impuesto a las Ganancias –períodos fiscales 2006, 2007 y 2008- no exponen el motivo del ajuste, nulificando los actos en su totalidad.

Asimismo, señala que la existencia de declaraciones juradas rectificativas no es prueba suficiente para aplicar una sanción.

Además, enfatiza que no se configura el elemento subjetivo necesario para los delitos tributarios de estas características.

Seguidamente, destaca que en el caso del Impuesto a las Ganancias –período fiscal 2008- se presentan los extremos necesarios para concluir en la existencia de un error excusable eximente de culpa. En subsidio, peticiona que se reduzca la sanción, de acuerdo al artículo 49 de la ley de rito.

Cita jurisprudencia y doctrina que entiende apoyan su postura.

Finalmente, ofrece prueba documental, informativa y contable, y solicita se revoquen los actos apelados. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 101/117, 161/168 y 233/239 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos que oportunamente le fueran conferidos, y por las razones de hecho y derecho que expone solicita se rechacen, confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa. Hace reserva del Caso Federal.

III.- Que, a fs. 188 se abrió la causa a prueba; a fs. 259 se da por decaído el derecho de la actora a producir la prueba informativa y contable oportunamente ofrecida; a fs. 173 y 243 se resolvió acumular los Expedientes Nros. 34.826-I y 35.987-I a los presentes autos; mediante la PV-2023-30947404-APN-VOCIII#TFN se dictó medida para mejor proveer, la que fue contestada a fs. 273/279 y 289/304; a través de la PV-2023-96251209-APN-VOCIII#TFN se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala "A", y por último, con el IF-2023-99517858-APN-VOCIII#TFN los autos pasan a sentencia.

IV.- Que, conforme surge de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados, el organismo recaudador, en el ejercicio de las facultades que le son propias, dio inicio a una fiscalización al contribuyente mediante Orden de Intervención N° 228570, a través de la cual constató que la actividad principal por la cual se haya inscripto es "Composición y representación de obras teatrales, musicales y artísticas" (921.420), cerrando sus ejercicios comerciales en el mes de diciembre de cada año.

En el marco de dicha fiscalización y en lo que aquí interesa, se procedió a verificar la situación del responsable frente al Impuesto a las Ganancias correspondiente al periodo fiscal 2005, constatándose que el mismo habría omitido declarar los siguientes ingresos: a) los obtenidos en el exterior (España); y b) por derechos de interprete. A su vez, se verificó que computó en el impuesto de marras deducciones –a criterio de la inspección-improcedentes, referidas a varios conceptos, a saber: a) gastos sin documentación respaldatoria; b) compras no vinculadas con la actividad gravada declarada; c) gastos y/o compras superiores a \$ 1.000, los cuales no fueron cancelados con los medios de pago exigidos por el artículo 1° de la Ley 25.345; d) anticipos de ganancias considerados como gastos en la liquidación del tributo.

V.- Que, en referencia al primer cargo formulado, los inspectores cursaron sendos requerimientos con el fin de obtener información y comprobantes que respalden las operaciones efectuadas en el exterior (vide fs. 183/184, 188, 189 y 253/254 del cuerpo principal). Frente a dicho pedido, el autorizado del responsable comunicó que no tenía información al respecto (vide fs. 261 del Cuerpo Principal).

En atención a ello, los agentes verificadores por intermedio del Departamento de Operaciones Internacionales del Organismo recaudador, y en virtud del acuerdo de intercambio de información tributaria celebrado entre la República Argentina y el Reino de España –cfr. art. 26 de la Ley N° 24.258 (B.O. 19/11/93)- solicitó a dicho Estado que informe la totalidad de los ingresos percibidos por la rubrada en el período 2005, indicando concepto, montos, moneda en la que estaban expresados, y si existían deducciones por doble imposición internacional (vide fs. 8/16 del Cuerpo Solicitud de Información al Exterior).

Ante tal requisitoria, la Agencia Tributaria del Reino de España informó mediante sendas Notas, obrantes a fs. 17 y 22 del Cuerpo Solicitud de Información del Exterior, que la actora: a) obtuvo ingresos en dicho país; b) que se encuentra dado de alta desde el año 2000; y c) que en sus declaraciones impositivas presentadas en dicho Estado no figuran deducciones por doble imposición internacional.

Por lo tanto, la inspección concluyó que al contribuyente le correspondía tributar el impuesto aquí discutido por las rentas obtenidas en España –convertidas en pesos a fs. 297 del Cuerpo Principal- de acuerdo a lo establecido por el artículo 1° de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Bajo este contexto la actora plantea en primer término la nulidad –cfr. arts. 7 incs. b) y e) de la Ley 19.549- de todos los actos que invocaron la información obrante a fs. 17 y 22 del Cuerpo Solicitud de Información del Exterior y la respuesta brindada por la Agencia Tributaria de España (obranste a fs. 11 del mismo cuerpo) pues a su parecer no consta de ninguna de las fojas del mentado cuerpo –ni del expediente principal- cuál habría sido el medio de remisión al exterior de dicha nota (esto es, carta simple y/o certificada, correo electrónico, etc.) ni surge que el Administrador Federal de la AFIP haya tomado intervención en el pedido, o hubiese delegado su función a los funcionarios que suscribieron la nota, en atención a lo dispuesto por el Acuerdo de Cooperación entre Argentina y España. A ello, agrega que la respuesta de la Agencia Española tampoco fue suscripta por autoridad competente siguiendo las pautas del mencionado acuerdo, además de carecer de validez probatoria alguna, ya que no cumple con las formalidades establecidas en la Convención de la Haya de 1961 sobre Supresión de Legalización de Documentos Públicos, que dispone el procedimiento de autenticación por apostilla y los efectos que surte.

Sin perjuicio de lo expuesto, afirma que aun admitiendo que la información resulte autentica, no se desprende que la Agencia Tributaria Española haya asegurado que obtuvo en el exterior la suma que el Fisco Nacional pretende gravar, sino que simplemente se limita a mencionar la base imponible sin individualizar el gravamen al que correspondería.

A continuación, manifiesta que de acuerdo a la excepción contenida en el artículo 14 del Convenio de Doble Imposición entre Argentina y España, las rentas del exterior que la auditoría fiscal atribuye a la base imponible del gravamen nacional sólo puede ser gravada por el Reino de España, por cuanto es la propia AFIP quien reconoce que el Señor Calamaro tenía una base fija de actividades en el citado país, no sólo en mérito a la validez asignada a la información suministrada por la Agencia Tributaria Española, sino también por las propias conclusiones del equipo fiscalizador cuando dice que *“...el contribuyente residió durante un tiempo prolongado (entre 1990 y 2000 aproximadamente) en España y que permanece 3 o 4 meses todos los años en los que participa de distintos espectáculos y shows tal como puede apreciarse en el punto 5.3...”* (vide fs. 195/201 del Cuerpo Principal).

Sobre este aspecto, aclara que la regla específica contenida en el artículo 17, primer párrafo del CDI de marras, para artistas o deportistas no desplaza, en el presente caso, a lo previsto por la excepción del artículo 14.1 del mismo cuerpo normativo.

VI.- Que al respecto cabe señalar, según surge de los antecedentes del Expte. 34.086-I, que el procedimiento de solicitud de colaboración a la autoridad tributaria española se efectuó en el marco del “Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria Argentina-España” (art. 4º numeral 4) y el “Convenio entre la República Argentina y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio” (art. 26), siendo las Autoridades Competentes el Administrador Federal de Ingresos Públicos –por Argentina- y el Ministro de Hacienda, o su representante autorizado el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria –por España- conforme lo dispuesto en artículo 3º numeral 1 inc. d) de dicho Acuerdo.

Asimismo, en casos como el presente, es preciso recordar que el Ministerio de Economía y Producción autorizó a la AFIP a intervenir en forma directa en la tramitación de intercambio de información contenida en los Convenios para Evitar la Doble Imposición, a través de la Resolución N° 336/2003 (BO 29/09/2003).

De la lectura de la actuaciones, en lo que aquí interesa, se observa que la nota enviada a la Agencia Tributaria de España –obranste a fs. 11/13 del Cuerpo Solicitud Información del Exterior- fue suscripta por el Contador Público

Marcelo Pablo Costa –Jefe de la Subdirección General de Fiscalización- y dirigida a Jefe del Equipo Central de Información de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, Agencia Estatal de Administración Tributaria del Reino de España, cuyo sector respondió lo requerido con las notas de fs. 17 y 22/23 –del mencionado cuerpo- firmadas por la Sra. Milagros Arias de la Vega, bajo el cargo de Inspectora Jefa del Equipo Central de Información.

Ahora bien, entrando en el tratamiento de la cuestión traída a debate, se presenta como necesario analizar la figura de “Autoridad competente” y su intervención en los procesos bajo trato. En este aspecto, la Guía Práctica Conjunta del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales y el Foro Africano de Administración Tributaria, titulada “Establecer y ejecutar una función de intercambio de información eficaz”(OCDE, 2020), define que: *“Las Autoridades Competentes son los funcionarios públicos a los que el acuerdo de intercambio de información aplicable encomienda la responsabilidad de tramitar los asuntos relativos al intercambio de información con fines tributarios... la función de las Autoridades Competentes es clave para el funcionamiento del intercambio de información, ya que son los únicos funcionarios facultados para enviar, recibir y responder solicitudes de intercambio de información en las que intervienen jurisdicciones extranjeras”*.(ver páginas 9 y 10).

Siguiendo esa línea, dicha Guía menciona que las Autoridades Competentes designadas en los tratados tributarios y en los acuerdos aplicables encontrarán dificultades para gestionar el proceso de intercambio de información, ya sea a tiempo completo o parcial, dadas las cuestiones técnicas y prácticas a afrontar y las responsabilidades estratégicas en el respectivo Ministerio o en la Administración Tributaria, como máxima autoridad. Es por ello que se sugiere designar una Autoridad Competente “delegada” más operativa que intervenga de forma práctica en los intercambios de información cotidianos. Sin embargo, dicha delegación debe estar legalmente prevista y sujeta a condiciones muy precisas, puesto que las solicitudes se remitirán a la autoridad delegada, quien debe garantizar una gestión puntual y diligente del proceso de intercambio de información. (ver en este sentido los fundamentos expuestos en las páginas 20 y 21).

Considerando los conceptos enunciados y teniendo como norte la función que debe cumplir la “autoridad competente delegada”, el trámite llevado a cabo por la AFIP en la causa resulta correcto, ya que mediante la Disposición N° 37/2006 había asignado - al momento de formularse el pedido de información- determinadas funciones a la Subdirección General de Fiscalización en el Departamento de Operaciones Internacionales, entre las que se encontraban: *“4. Centralizar e intervenir en los procesos de intercambio de información con organismos nacionales e internacionales en temas de su competencia” y “5. Evaluar y dar trámite a las solicitudes de intercambio de información internacional, desde y hacia el exterior, relacionados con la materia de su competencia”* (ver Anexo B39 de la mencionada Disposición).

Tal circunstancia fue posteriormente confirmada por la Disposición N° 404 (AFIP) del 12/08/2009, donde se designó al Subdirector de la Subdirección General de Fiscalización a suscribir como Autoridad Competente la correspondencia para la tramitación de los intercambios internacionales de información, y para entablar comunicaciones directas con otras Autoridades Competentes; reiterando –aunque en otros términos- las mismas funciones y tareas que ya habían sido establecidas con anterioridad por la Disposición N° 37/2006 (norma de la misma naturaleza).

Por lo tanto, siendo que el pedido de información fue suscripto por la máxima autoridad de la Subdirección General de Fiscalización –Contador Marcelo Pablo Costa- y encontrándose dicha área autorizada a intervenir y dar trámite a las respectivas solicitudes, se concluye que tenía el carácter de Autoridad Competente delegada para tramitar el requerimiento efectuado en autos. En el caso de España, la autoridad competente recae en la Agencia

Estatual de Administración Tributaria (AEAT), que se encontraba delegada en el Jefe del Equipo Central de Información (ECI), que fue el sector que brindó la información requerida ("Intercambio de información: especial consideración de los Tax Rulings"[1], pág.78 Cuadernos de Formación. Colaboración 3/21. Volumen 27/2021, Instituto de Estudios Fiscales –IEF-, España).

Sobre el particular, cabe destacar que las solicitudes de información son revisadas en manos de quien las recibe, a los fines de validar su procedencia conforme el marco legal correspondiente (convenio o acuerdo) en aspectos sustanciales y también formales, que incluyen indudablemente validar que las personas que suscriben los pedidos resulten efectivamente Autoridades Competentes. Al respecto, es menester mencionar que la jurisdicción requerida –España- no efectuó objeción o cuestionamiento alguno sobre la Autoridad que dio curso a la petición. A ello debe sumarse que, en forma contraria a lo sostenido por la actora, la respuesta complementaria brindada por la autoridad extranjera a lo informado el día 10/02/2009 (vide fs. 22 del Cuerpo Solicitud Información del Exterior) se encuentra dirigida al por entonces Administrador Federal de Ingresos Públicos –Sr. Ricardo Daniel Echegaray- Autoridad Competente primaria en el marco de la normativa aplicable al caso.

Por otro lado, corresponde aclarar que yerra la actora al señalar que no se verifica en las presentes actuaciones el medio utilizado para cursar los presentes requerimientos por parte del ente fiscal nacional, toda vez que se encuentran agregados en los antecedentes los sobres con los respectivos sellos del Correo Argentino utilizados para enviar los pedidos de información (vide fs. 18 y 21 del aludido cuerpo).

En cuanto a la exigencia del apostillado, bajo las previsiones de la Convención de La Haya de 1961, cabe su rechazo. En efecto, de la lectura del marco legal en trato tal requisito no se erige como indispensable para la validez probatoria de los documentos que respaldan la información intercambiada y que fueron provistos por la Autoridad Competente del otro país. Los convenios de doble imposición se presentan como acuerdos entre naciones (de rango superior a la legislación nacional), que regulan las distintas condiciones que para el caso se deben aplicar a sus relaciones en el plano tributario. Es decir, que si las partes signatarias del convenio o acuerdo no dispusieron la existencia de una determinada formalidad –como lo es el apostillado- ésta no puede ser introducida a través de otro cuerpo normativo ajeno a las voluntades de los países intervinientes plasmada en un acuerdo internacional.

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció la interpretación que debe seguirse en esta clase de acuerdos, al decir: *[L]as convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias teniendo particularmente en cuenta los arts. 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, aprobada por la ley 19.865, que consagran el principio de la buena fe conforme al criterio corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éste y teniendo en cuenta su objeto*" (Fallos: 321:1031).

En conclusión, de las circunstancias apuntadas surge que en el caso el Fisco Nacional actuó de conformidad con las pautas contempladas en el plexo normativo bajo estudio.

A tenor de lo expuesto aquí, corresponde rechazar la nulidad impetrada por la recurrente, sin costas atento que la misma no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (conf. CSJN, "Bolland y Cía S.A.", 21/2/13).

VII.- Que, en otro orden de ideas, debe ponerse de relieve que en atención a la calidad de músico del recurrente, según el artículo 17 de la Ley 24.258: "1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un

residente de un Estado Contratante obtenga de su actividad personal ejercida en el otro Estado Contratante en su calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o en su calidad de deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado."

Por ende, al estar los ingresos obtenidos por la actora gravados también en España, aplica previsto en el artículo 23 de dicho cuerpo legal, que dice en lo que aquí interesa: *"...La República Argentina reconocerá a un residente del país, como crédito contra su impuesto nacional a la renta, el monto apropiado del impuesto efectivamente pagado en España. El monto apropiado se basará en el monto del impuesto efectivamente pagado en España, pero el crédito no excederá la suma (a los efectos de imputar el crédito de impuestos a la renta de la República Argentina por rentas provenientes de fuentes del exterior de Argentina) prevista en la legislación argentina para el año fiscal."*

Así las cosas, el referido precepto se presenta como un mecanismo tendiente a disminuir el efecto de la doble imposición mediante un sistema de crédito de impuesto (tax credit), el cual remite a las disposiciones de orden nacional de cada país, siendo de aplicación en el territorio argentino los artículos 167 y 170 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1997 y sus modificatorias).

Va de suyo, que a los efectos de poner en marcha el cuadro liquidatorio descripto se presenta como indispensable acreditar el ingreso del tributo análogo en jurisdicción extranjera, condición que no fue cumplida por la recurrente pese a contar con la oportunidad de probar dicha cuestión ante este Tribunal (ver en este sentido la providencia obrante a fs. 259 que resolvió "2º)...dar por decaído a la recurrente el derecho a producir las pruebas informativas y pericial contable").

Siendo ello así, la actora no puede pretender atacar el ajuste formulado simplemente afirmando que las bases imponibles informadas por la Agencia Tributaria Española no individualizaban los tributos a los que corresponden, cuando es ella quien debió probar la atribución de tales ingresos, el impuesto a pagar y su respectivo ingreso, para luego computar dicho pago en su balance fiscal, con las limitaciones expuestas en el sistema argentino. En definitiva, el resultado de imputar la totalidad de los importes percibidos en el extranjero –tras su conversión en pesos- sin considerar las medidas que atenúan una doble imposición con España, se presenta como una derivación de la propia conducta del encartado, quien no acompañó -ni impulso- las medidas probatorias tendientes a demostrar la veracidad de sus dichos, tomando los mismos en simples afirmaciones carentes de virtualidad para revertir el criterio fiscal aplicado, lo que lleva a su confirmación, con costas.

VIII.- Que, en lo referido a la segunda cuestión –derechos de interprete- la actora –según sus dichos- interpretó que el ingreso del tributo se encontraba cumplido con los importes retenidos por el ente pagador (Asociación Argentina de Intérpretes) y justifica tal accionar en la falta de cómputo de dichas retenciones en su balance fiscal, lo que a su modo de ver reduce simétricamente la incorporación de dichas rentas, no existiendo perjuicio fiscal alguno.

Sobre este punto, es dable señalar que la inspección en su liquidación, obrante a fs. 297 del Cuerpo Principal N° 2, consideró tanto los ingresos como las retenciones no declaradas por el contribuyente, lo que –sin dudas- modificó el resultado neto de las categorías, la ganancia neta sujeta a impuesto y el tributo a pagar oportunamente declarado; diferencias que no implican bajo ningún punto de vista una corrección simétrica o compensación causada por la situación descripta. En última instancia, si la actora pretendía que su criterio prospere, debió presentar medias probatorias que permitan verificar la supuesta falta de perjuicio a las arcas públicas, situación que no aconteció en autos. Por lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste formulado en este aspecto, con costas.

IX.- Que, en lo relativo a las deducciones computadas bajo los siguientes conceptos: a) gastos sin documentación respaldatoria; y b) compras no vinculadas con la actividad gravada declarada, corresponde, sin más, su confirmación, con costas. Ello, en atención a que si bien este Tribunal hizo lugar a las medidas probatorias ofrecidas en las presentes actuaciones, la actora no impulso ninguna de las mismas, dándose por decaído su derecho a producirlas.

En este caso debemos aclarar que *"la carga de la prueba no supone ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante; es una circunstancia de riesgo, que consiste en que quien no prueba los hechos que debe probar, pierde el pleito"* (cfr. CNCiv., Sala C - La Ley T.117:808, 11371-S) correspondiendo concluir que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones (arg. Art. 377 del C.P.C.C.N.), al no ser sustentados por actividad probatoria idónea, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en este aspecto.

X.- Que, por los gastos y/o compras impugnados por la Ley 25.345 –cfr. fs. 283, 285/286 y 295/296 Cuerpo Principal N° 2- cabe recordar que la citada normativa estableció una limitación a las transacciones con dinero en efectivo, disponiendo en el art. 1° que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil (\$ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, cheques o cheques cancelatorios o tarjetas de crédito; estableciendo en su art. 2° que los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el art. 1° tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando estos acrediten la veracidad de las operaciones.

Sobre dicha norma, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en la causa *"Mera, Miguel Ángel c/DGI"*, declarando la inconstitucionalidad del artículo 2° de la ley mencionada; en este sentido dijo: *"...cabe recordar que esta Corte ha establecido que las presunciones "requieren un uso inteligente, concreto y racional" y que su utilización debe limitarse "a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen"* (conf. "Hermitage", Fallos: 333:993, considerando 12). Asimismo, hizo notar en el citado precedente -para declarar la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta en un caso en el que se había demostrado que el contribuyente no había obtenido ganancia alguna en el período examinado- que el legislador no había dado *"fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley"* (considerando 14), y concluyó en que *"el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso"* (considerando 16).

"15) Que ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada."

"16) Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293,

considerando 4º, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada".

Ahora bien, de los argumentos expuestos en el acto apelado y la inspección efectuada, se desprende que el Fisco Nacional no realizó observación alguna que permita poner en duda la veracidad de las operaciones concertadas, sino que sólo trató el incumplimiento de las disposiciones previstas en el art. 2º de la ley 25.345, circunstancia que, a la luz del análisis expuesto ut-supra, resulta inhábil para sustentar la impugnación efectuada.

En razón de ello, corresponde que se revoque el referido ajuste junto con su respectiva multa en forma proporcional, en el Impuesto a las Ganancias, por la Resolución N° 159/2010. Con costas al Fisco Nacional.

XI.- Que, en lo atinente a los anticipos deducidos, si bien la actora reconoce su error en este aspecto, corresponde hacer lugar a lo solicitado por dicha parte, considerando tales anticipos como impuesto pagado contra los conceptos que este Tribunal confirma en el presente decisorio en este gravamen.

XII.- Que, en materia de intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

XIII.- Que, en lo que atañe a la sanción aplicada en el Impuesto a las Ganancias –período fiscal 2005- por la parte que se confirma, debe señalarse que el artículo 46 de la ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

En cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexactas las declaraciones juradas presentadas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de las sanciones aplicadas.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitadamente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

En relación al elemento subjetivo del artículo 46 acude, en este caso, a las presunciones previstas en el artículo 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo análisis se emplean los incisos a), c) y d) del artículo 47 citado, que establece: "*a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deba aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 1; c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.; d) en caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o*

volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación...”

De los hechos relatados, entiendo que la presunciones se encuentran cumplida, dado que la conducta aquí desplegada tuvo como destino reducir la obligación tributaria a ingresar ocultando ingresos percibidos en el exterior y el computo de deducciones no admitidas por la ley del gravamen –gastos y/o compras no vinculadas con su actividad gravada o carentes de documentación-. Dicha circunstancias, se encuentran respaldadas por las tareas investigativas efectuadas por la inspección, tendientes a verificar la cuantía y composición de tales conceptos, y la orfandad probatoria demostrada por la actora ante esta instancia a fin de acreditar sus dichos, resultando la gravedad e inexactitud requeridas palmariamente expuestas.

En lo que respecta a la doctrina emergente del fallo “Mazza Generoso y Mazza Alberto s/ recurso de apelación”, la misma no puede ser aplicada a los presentes autos, toda vez que la determinación bajo trato fue sobre base cierta, mientras que el antecedente jurisprudencial hace remisión a una sobre base presunta.

Por ello, voto por confirmar la multa aplicada en la Resolución N° 159/2010 (DV RRII P) por el Impuesto a las Ganancias –período fiscal 2005-, excepto en lo que se refiere a los ajustes por la Ley Antievasión –cfr. Considerando X- con costas.

XIV.- Que por las multas en el Impuesto a las Ganancias –períodos fiscales 2006, 2007 y 2008- cabe precisar que mediante el dictado de la ley 27.541 (B.O. 23/12/2019) y sus modificatorias se estableció un nuevo régimen de regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras para obligaciones vencidas al 31 de agosto de 2021 inclusive o infracciones relacionadas con dichas obligaciones el cual prevé ciertos beneficios liberatorios.

XV.- Que sentado lo anterior, la actora ha acreditado el pago de la totalidad de la obligación principal a través de los Planes de Mis Facilidades Nros. D757161 y E685219 presentados con fechas 19/01/2011 y 29/11/2011 –respectivamente- esto es con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.541 (cfr. fs. 7/8 y 5/6 de los Cuerpos de Antecedentes Expte. 34.826-I y 35.987-I), lo cual fue ratificado por la representación fiscal en RE-2023-38272968-APN-SGAI#TFN.

Por ello, teniendo en cuenta el informe producido por la representación fiscal, habiéndose constatado la condición MIPyME de la recurrente (conf. <https://pyme.produccion.gob.ar/certificado>) y no surgiendo de las constancias de autos que se encuentre comprendida en las exclusiones previstas por el artículo 16 de la Ley N° 27.541 y sus modificatorias, procede declarar a las multas en el Impuesto a las Ganancias –períodos fiscales 2006, 2007 y 2008- alcanzadas por la condonación dispuesta en la Ley N° 27.541. Con costas por su orden.

Las Dras. O'Donnell y Guzmán dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal Instructor.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1º) Confirmar parcialmente la Resolución N° 159/2010, con costas (cfr. Considerando VII a IX, XII y XIII).

2º) Revocar parcialmente la Resolución N° 159/2010, con costas (cfr. Considerando X).

3º) Declarar alcanzadas las multas aplicadas en las Resoluciones Nros. DJRPM/129/11 y DJRPM/1721/11, por la

condonación dispuesta por la Ley 27.541 y sus modificatorias. Costas por su orden (Cfr. Considerando XIV y XV).

4º) Ordenar a la AFIP-DGI, para que en el término de treinta (30) días, practique la reliquidación de la Resolución N° 159/2010 -cfr. lo resuelto en el punto 1º) y el Considerando XI-.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

[1] https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/27_03.pdf

Digitally signed by Agustina O'Donnell
Date: 2023.09.05 14:30:43 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2023.09.05 17:01:58 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2023.09.05 17:04:30 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Agustina O'Donnell
Date: 2023.09.05 17:04:31 -03:00

