

JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Recurso de apelación. Impuesto a las ganancias. Determinación de oficio de la obligación. Intereses resarcitorios, multa del art. 45. Vilmax S.A. s/recurso de apelación, T.F.N., Sala C, 17/4/12.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 17 días del mes de abril de 2012, reunidos los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Esteban Juan Urresti (vocal titular de la 7.^a nominación), Adriana Adorno (vocal titular de la 8.^a nominación) y Juan Carlos Vicchi (vocal titular de la 9.^a nominación), a fin de resolver la Causa 27.826-I caratulada: “Vilmax S.A. s/recurso de apelación” - impuesto a las ganancias.

El Dr. Urresti dijo:

I. Que a fs. 58/70 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 28 de julio de 2006, suscripta por el jefe de la División Resoluciones de la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores A.F.I.P.-D.G.I., mediante la que se determina de oficio la obligación fiscal de la recurrente en el impuesto a las ganancias, con más intereses resarcitorios, por el período fiscal 2002, por presentar la declaración jurada con datos inexactos. Asimismo, se le aplica una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del tributo presuntamente omitido, con sustento en lo dispuesto por el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.).

Considera que el rechazo sin fundamento válido de la producción de las pruebas ofrecidas, importa la violación del debido proceso adjetivo, el que resulta comprensivo del derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas y a una decisión fundada.

Explica que el Fisco ha violado radicalmente expresas garantías de rango constitucional y ha desconocido el fin del procedimiento determinativo, que es justamente buscar la verdad material de los hechos.

Entiende que las pruebas ofrecidas eran pertinentes y conducentes para probar el error de la pretensión fiscal, cuya producción, caprichosa y arbitrariamente, ha sido rechazada por el Fisco, so pretexto de resultar inconducentes y meramente dilatorias.

Plantea que la Ley 23.101 establece una deducción en el balance impositivo del impuesto a las ganancias del exportador de hasta el diez por ciento (10%) del valor FOB de los bienes y servicios exportados. A su vez, manifiesta que el Dto. 173/85 reglamentó la mencionada ley, estableciendo la deducción del diez por ciento (10%) del valor FOB de las exportaciones de determinadas mercaderías comprendidas en las partidas de la nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera, detalladas en planilla anexa. Asimismo, señala que el Dto. 553/89 fijó un derecho de exportación adicional del veinte por ciento (20%) sobre el valor en Aduana aplicable a las exportaciones para consumo de la totalidad de las mercaderías comprendidas en la nomenclatura arancelaria y derechos de exportación, incluídas las gravadas a cero por ciento (0%), aún cuando se realizaren al amparo del art. 13 de la Ley 19.640. Además, puntualiza que el art. 2 de la última norma citada estableció que las exportaciones para consumo alcanzadas por el mencionado derecho de exportación adicional no gozarían del beneficio previsto en el art. 1 del Dto. 173/85.

Advierte que si bien el Dto. 553/89 nunca fue expresamente derogado, mediante el dictado del Dto. 2.657/91 fue reemplazada nuevamente la nomenclatura arancelaria, lo que, al igual que en el caso precedente, no implicó una modificación sustancial de los productos individualizados originariamente, sino un cambio en el criterio de calificación de las mercaderías a efectos de adecuarlas a los parámetros del mercado internacional.

Manifiesta que el Dto. 553/89, que suspendiera la vigencia de la franquicia establecida por Ley 23.101 y Dto. 173/85, ha sido derogado, permitiendo que la franquicia recobre su vigencia.

Expone que el Dto. 553/89, al tratarse de un decreto reglamentario, sólo podía establecer pautas para hacer operativa una ley pero jamás podría derogar un beneficio concedido por ley.

Aclara que el beneficio en cuestión ha sido instituido por la Ley 23.101, por lo cual, en virtud del principio de jerarquía normativa, tal franquicia en modo alguno podría haber sido dejada sin efecto a través de un decreto.

Destaca que la Dirección Nacional de Impuestos entendió que la derogación expresa del Dto. 553/89 sería redundante respecto a la ya tácitamente dispuesta por el dictado del Dto. 2.657/91. Asimismo, destaca que la opinión de la Dirección Nacional de Impuestos fue confirmada por el dictámen del 5/5/92 de la Dirección Nacional de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía, lo que motivó que la Dirección Nacional de Aduanas ordenara a todas sus dependencias que dejaran de cobrar el derecho adicional del veinte por ciento (20%) a los exportadores a partir del 1/1/92, a través de la Circ. Telex 451/92. Y agrega que la derogación tácita del Dto. 553/89 ha sido reconocida expresamente por la Administración, a través de la Res. Gral. D.G.A. 936/00.

Establece que en el hipotético caso que se entienda que el ajuste del Fisco resulta procedente, de todos modos el impuesto a las ganancias del ejercicio 2002 resultaría susceptible de cancelación con el impuesto a la ganancia mínima presunta ingresado en períodos fiscales anteriores, por lo que, en consecuencia, no existiría impuesto a ingresar. Agregando, que al no haber impuesto no ingresado, no se ha violado el bien jurídico protegido, que es el cumplimiento del deber constitucional de contribuir, es decir, no se ha ocasionado perjuicio fiscal por lo cual no se verifica una conducta que merezca el reproche del art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. vigente).

Cita doctrina y jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva del caso federal, y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II. A fs. 84/96 contesta el representante fiscal el traslado del recurso conferido a f. 78.

Explica que la resolución objeto de apelación, analiza acabadamente las circunstancias de hecho verificadas, en concordancia con las normas que resultan aplicables al caso.

Expresa que las normas tributarias no deben necesariamente ser entendidas con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla conforme a los principios de una razonable y discreta interpretación. Y agrega que cuando los términos de la ley tributaria son claros, no cabe una interpretación judicial que les atribuya un alcance distinto o mayor.

Plantea que los beneficios del Dto. 173/85 fueron efectivamente suspendidos en los supuestos específicamente señalados por el Dto. 553/89. Y aclara que de la lectura del Dto. 553/89, surge claramente que el art. 1 se refiere a la materia aduanera, en tanto que el art. 2 a lo tributario.

Manifiesta que el beneficio otorgado por la Ley 23.101 no era la aplicación lisa y llana del diez por ciento (10%) del valor FOB, sino que el quantum del mismo podía ser graduado en una escala de hasta el diez por ciento (10%) del valor FOB.

Recuerda que la Nota externa 6, dictada el 22/12/98, por el director general de la A.F.I.P.-D.G.I., expresa que a partir del 1/5/89 quedó sin efecto la deducción en el balance impositivo del impuesto a las ganancias del diez por ciento (10%) del valor FOB de los bienes exportados.

Explica que del Dto. 2.657/91 no surge que, expresa o tácitamente, se haya derogado el art. 2 del Dto. 553/89, sino que aquél sólo ha perseguido el objetivo de unificar en una sola nomenclatura, a todas las mercaderías sujetas a operaciones de exportación e importación.

Menciona que el Dto. 2.657/91 vino a derogar tácitamente el derecho adicional creado por el Dto. 553/89, pero nada dice sobre la derogación del beneficio establecido en el Dto. 173/85, el que al no haber sido restablecido expresamente, continúa a la fecha derogado.

Advierte que el Dto. 553/89 quedó sin efecto a partir del 27/7/92, en todo cuanto atañe al derecho de exportación que había establecido, pero no en lo que se refiere al beneficio tributario expresamente derogado.

Puntualiza que las exenciones constituyen uno de los medios de que se vale la política fiscal para la consecución del fin propuesto, por lo que la amplitud en la interpretación desnaturaliza sus efectos y acarrea beneficios para quienes no estaban previstos.

Pone de relieve que, en cuanto a la pretensión referida al impuesto a la ganancia mínima presunta, el contribuyente nada dijo respecto a este punto en el descargo en sede administrativa. Y agrega que en la liquidación efectuada por el Fisco, se consideró el pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta exteriorizado por el contribuyente en su declaración jurada rectificativa 3 en el rubro 4, inc. m), por la suma de pesos dieciocho mil quinientos veinticuatro con setenta y seis centavos (\$ 18.524,76).

Expresa que tanto de la valoración de los hechos como de la conducta de la actora, surgen ineludiblemente los elementos requeridos por el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. vigente).

Argumenta que el contribuyente se encontraba plenamente capacitado para comprender el alcance de sus obligaciones fiscales, y en lugar de cumplir de acuerdo con las previsiones legales que las reglamentan, su negligencia y falta de previsión provocaron la declaración ficta y el resultado dañoso consecuente.

Señala que de la exposición realizada por el contribuyente se desprende la ausencia de agravios en relación a los intereses, por lo que solicita se los tenga por firmes y consentidos.

Cita doctrina y jurisprudencia, se opone a la prueba, hace reserva del caso federal y solicita se rechace, en todas sus partes, el recurso, con costas.

III. A f. 115 se elevan los Autos a la Sala C y se ponen los Autos a sentencia.

IV. Que el contribuyente es una persona jurídica cuya actividad es la fabricación de materias químicas orgánicas básicas N.C.P. y la fabricación de materias colorantes básicas, excepto pigmentos preparados, siendo el cierre de sus ejercicios comerciales en diciembre de cada año.

Que según consta a f. 3 del primer cuerpo de los antecedentes administrativos de la O.I. 20.337/8, el 22 de enero de 2004 se dió inicio a la fiscalización en el impuesto a las ganancias, por el último período fiscal vencido y presentado.

Que según el informe final de inspección, obrante a fs. 134/139 de los antecedentes administrativos de la O.I. 20.337/8, se impugnó, para el período fiscal 2002, el ajuste efectuado por el contribuyente a columna I en concepto de ajuste por inflación y del diez por ciento (10%) del valor FOB de los bienes exportados, en atención a que no resultan deducibles.

Que conforme surge a fs. 173/177 de los antecedentes administrativos de la O.I. 20.337/8, el 30 de marzo de 2006 se le instruyó sumario en el impuesto a las ganancias, por el período 2002, por presentar las declaraciones juradas correspondientes con datos inexactos, para que alegue defensa y proponga o entregue las pruebas que hagan a su derecho. Asimismo, el 26 de abril de 2006 (f. 180 de los antecedentes administrativos citados anteriormente) el contribuyente solicita prórroga para formular su descargo; haciéndose lugar a la misma el 28 del mismo mes y año (fs. 181/181 vta. de los mismos antecedentes). Finalmente, presenta su descargo el 22 de mayo de 2006 (fs. 188/194 vta. de idénticos antecedentes).

Que tal como se expone a fs. 196/197 de los antecedentes administrativos de la O.I. 20.337/8, con fecha 11/5/06 el contribuyente presentó la declaración jurada rectificativa 3 aceptando los ajustes referidos al ajuste por inflación.

Que como se desprende de la resolución, a fs. 10/29, con fecha 28 de julio de 2006, se le determinó de oficio, con carácter parcial, la obligación impositiva frente al impuesto a las ganancias, correspondiente al período 2002, con sus intereses resarcitorios. A su vez, se le aplicó una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del impuesto a las ganancias omitido en el período 2002, con sustento en lo dispuesto por el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. vigente).

Que el contribuyente se agravia por considerar que el Dto. 553/89 ha sido derogado, razón por la cual el beneficio instituido por la Ley 23.101 y su decreto reglamentario ha recobrado vigencia, no existiendo óbice o impedimento alguno a los fines de computar la deducción del diez por ciento (10%) de las exportaciones.

V. Que corresponde tratar en primer término la excepción de nulidad opuesta por el contribuyente.

Que debe destacarse que la resolución apelada contiene los elementos jurídicos formales para declarar su validez, invoca la normativa legalmente tenida en cuenta para arribar a sus conclusiones, así como los conceptos y montos determinados, también menciona las circunstancias de hecho que la motivan, sin que ello implique prejuzgar sobre la pertinencia o no de los mismos, y se han cumplimentado los procedimientos establecidos, habiéndose posibilitado al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar su defensa.

Que, al respecto, cabe señalar que para la procedencia de una nulidad 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 pueden 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.

Corresponde señalar que esta Sala ha dicho: “En tal sentido cabe destacar que tal excepción debe ser fundada en un interés jurídico, atento a que las nulidades procesales no pueden invocarse por el hecho de la nulidad misma, por lo que resulta necesario que el vicio respectivo haya colocado al recurrente en un verdadero estado de indefensión, ocasionándole un agravio no subsanable”.

“Que corresponde hacer notar que el objeto de las nulidades procesales esta constituido por el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio debiendo acreditarse el perjuicio concreto ocasionado a ese derecho. Procede advertir que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide, circunstancia que no ha sido acreditada en autos. Lo contrario sería declarar la nulidad por la nulidad misma” (“Sur, Cia. Argentina de Seguros S.A. s/recurso de apelación” Expte. 9.986-I del 7/10/99, “BGH s/recurso de apelación”, Expte. 8.103-I del 2/10/00, entre otros).

Siendo que no se violó el derecho de defensa, que el contribuyente no ha desconocido la causa y motivación del acto, y que los agravios expresados no logran la entidad suficiente para controvertir la validez del acto administrativo apelado, corresponde rechazar la nulidad invocada.

VI. Que corresponde resolver si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Que, en una primera etapa la Ley 23.101 estableció un régimen de promoción de exportaciones, tendiente a expandir las exportaciones argentinas, diversificar la oferta de bienes y servicios destinados a los mercados del exterior, ampliar y profundizar la presencia de la República Argentina en los mercados internacionales y velar por el prestigio del comercio exterior del país, entre otros.

Que, con ese fin, implementó medidas de carácter particular, de promoción de las exportaciones de las economías regionales, de carácter específico, así como el denominado “seguro de crédito a la exportación”. La deducción en cuestión se encuentra entre las medidas de carácter particular.

Que según el art. 8 de la mencionada ley, los bienes y servicios promocionados son aquéllos incluídos en las listas que confecciona, a tal efecto, el Poder Ejecutivo.

Que el Dto. reglamentario de la Ley 23.101, es decir, el 173/85, detalló las mercaderías comprendidas en las partidas de la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera (NCCA), con sus respectivas observaciones.

Que, en una segunda etapa, se encuentra el dictado del Dto. 553/89, a través del cual se creó un derecho de exportación adicional del veinte por ciento (20%) sobre el valor en aduana, imponible u oficial, aplicable a las exportaciones para el consumo de la totalidad de las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Arancelaria y Derechos de Exportación (NADE). Simultáneamente, en el art. 2 estableció que las exportaciones para consumo alcanzadas por su art. 1 no gozarán del beneficio previsto en el art. 1 del Dto. 173/85.

Que, el Dto. 553/89 previó dos mecanismos simultáneos. Por un lado, aumentar los ingresos fiscales de un modo directo, fijando un derecho de exportación adicional del veinte por ciento (20%) para todas las exportaciones de consumo; por el otro, dejando sin efecto a su respecto el beneficio previsto en el art. 1 del Dto. 173/85, que obviamente presuponía una merma en la recaudación del impuesto a las ganancias.

Que, según el dictamen de la Procuración emitido en la Causa: “El Marisco S.A.”, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, del 27/5/09: “Lo expuesto torna aplicable la doctrina de V.E., según la cual, tratándose de leyes sucesivas, que legislan sobre la misma materia, la omisión en la última de disposiciones de la primera, importa seguramente dejarlas sin efecto, cuando la nueva ley crea –como ha sucedido con el Dto. 553/89– un sistema completo, más o menos diferente del de la ley antigua (en el sub lite, de aquél establecido por el Dto. 173/85). No sería prudente, en tales condiciones, alterar la economía y la unidad de la ley nueva, mezclando a ella disposiciones quizá heterogéneas de la ley anterior, que ella ha remplazado (Fallos: 182:392; 248:257; 319:2.185)”.

Que en una tercera etapa el Dto. 2.657/91 sustituyó la NADE y la Nomenclatura Arancelaria y Derechos de Importación (NADI) por la nomenclatura basada en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías, denominada “Nomenclatura del Comercio Exterior” (NCE).

Que como ya se explicó en los párrafos precedentes, las medidas promocionales de carácter particular requieren de las listas que confeccione el Poder Ejecutivo, en consecuencia, el beneficio sobre los bienes y servicios promocionados, enumerados según la NCCA por el Dto. 173/85, habían sido definitivamente abandonados con el dictado de su similar N° 553/89.

Que el Dto. 2.657/91 se limitó a sustituir la NADE y la NADI por la NCE, sin aprobar a tal efecto una nueva lista de mercaderías a las que se les aplique el beneficio de la

deducción previsto en el art. 9, inc. b), de la Ley 23.101 ni restaurar la vigencia de aquélla contenida en el anexo del Dto. 173/85. De haberlo querido así, el Dto. 2.657/91 lo hubiese expresado concretamente. En consecuencia, no hay razón que permita deducir que en su concepción se encontraba también dejar sin efecto e implícitamente la suspensión de los beneficios reglada por el Dto. 553/85, con la consecuente revitalización del incentivo contemplado en el art. 1 del Dto. 173/85.

Que según “Químicos Essiod S.A.” de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, del 30/4/07: “Débese aclarar, sin embargo, que así como perdieron vigencia aquellas exacciones que implicaban una mayor renta fiscal, el Dto. 2.657/91 nada dijo en punto a la suspensión dispuesta por el Dto. 553/89 respecto del beneficio instituido por la Ley 23.101 y su Dto. reglamentario 173/85”. Y finaliza: “En ese contexto, el criterio de la actora de entender que medió una derogación implícita del aludido Dto. 553/89, no puede prosperar”.

Que según “El Marisco”, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, del 27/5/09: “Es del caso recordar aquí que: “... la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y que cuando ésta no exige esfuerzos de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma” (Fallos: 311:1.042)”.

Que, en referencia al pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta, el mismo podrá ser compensado una vez que la deuda resulte exigible.

Asimismo, se deja establecido que tal como surge a fs. 196 de los antecedentes administrativos de la O.I. 20.337/8, el Fisco consideró el pago a cuenta informado en la declaración jurada rectificativa 3.

Siendo que el Dto. 553/89 suspendió el beneficio de la deducción del diez por ciento (10%) del valor FOB de las exportaciones, y que el Dto. 2.657/91 sólo se limitó a modificar y unificar los listados de mercaderías, sin que ello implique la derogación del Decreto anterior, corresponde considerar válido el criterio del Fisco.

VII. En cuanto a los intereses resarcitorios, el contribuyente no ha expresado agravios por lo que corresponde su confirmación.

VIII. Que con respecto a la multa del art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. vigente), como surge del informe final de inspección, el contribuyente presentó la declaración jurada correspondiente al período impugnado con inconsistencias.

Como ha sostenido esta Sala para que se configure la sanción del art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. vigente) se requiere la concurrencia de dos elementos, por un lado la omisión de pago del impuesto (elemento objetivo), y por el otro el medio comisivo que puede consistir en la falta de presentación de las declaraciones juradas o su presentación inexacta.

Debe aclararse que el primero de los elementos mencionados se encuentra acreditado, habida cuenta que el contribuyente presentó la declaración jurada del impuesto a las ganancias en el período impugnado consignando datos inexactos, lo que derivó, consecuentemente, en la omisión del pago del tributo en su justa medida.

Con respecto a la culpa (elemento subjetivo), para que la sanción recaiga sobre el contribuyente debe haber obrado voluntariamente y no incurrir en alguna causal prevista por la ley que lo excuse en su accionar. De los antecedentes administrativos se advierte que el mismo actuó negligentemente.

Corresponde señalar que el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. vigente) expresa "... siempre que no corresponda la aplicación del art. 46 y en tanto no exista error excusable ...". Esto significa, que descartada la conducta dolosa del sujeto, el reproche legal tendrá lugar al observarse una conducta culposa y siempre que no se acredite la presencia de algún factor de excusabilidad admitido por la ley, pues se presume el actuar culposo del sujeto.

Cabe recordar que los argumentos de la apelante encuentran adecuada respuesta en la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en los Autos "Ellen Valmi de Claret" del 31 de marzo del 99 en donde al analizar la figura del art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. vigente) dijo: "... surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador". Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena concluyó: "... si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente".

Que, considerando que el contribuyente no logró desvirtuar lo afirmado por el organismo fiscal con prueba suficiente que acredite la existencia de alguna causal exculpatoria, y confirmados los elementos subjetivo y objetivo que el ilícito en cuestión requiere para su configuración, se confirma la sanción aplicada.

VIII. Por todo lo expuesto, y a modo de síntesis, resuelvo: confirmar la resolución apelada con sus intereses y multa, tal como se indica en los ptos. V, VI, VII y VIII, con costas.

Los Dres. Adorno y Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto presente.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada con sus intereses y multa, tal como se indica en los ptos. V, VI, VII y VIII, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos, y archívese.