República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-114143714-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Octubre de 2022

Referencia: Sentencia: SALA A VOC 1° - EXPTE N° 48.646-I - "CERRO NEGRO NOA SRL"

En el día de la fecha se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante Titular de la 3° Nominación) para resolver el **Expte. Nº 48.646-I** caratulado **“CERRO NEGRO NOA SRL s/recurso de apelación”.**

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que a fs. 23/32vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el día 30 de enero de 2018 por División Jurídica de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por la que se dispuso aplicar una multa equivalente a dos veces el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 01 y 02 de 2017, con sustento en lo previsto en los arts. 46 y 47 incisos a) y b) de la ley N° 11.683, con la reducción de un cuarto prevista por el segundo párrafo del art. 49 de la ley de rito (cfr. texto ley 27.430).

Puntualiza que convalidar los ajustes propuestos por el Fisco Nacional no implica confirmar la comisión de una infracción, y que ello obedeció a una estrategia empresarial que de ninguna manera avala el criterio fiscal. En tal sentido, sostiene la veracidad de las operaciones impugnadas, las cuales –aclara- podrían eventualmente poseer carencias en sus diferentes formalidades, obedecen a acciones u omisiones de terceros.

Con relación al aspecto subjetivo de la infracción, -en su postura- resulta indispensable el conocimiento de las falencias de los comprobantes, los cuales resultarían validados por AFIP -al crear una confianza legítima sobre los terceros emisores- al momento de ser emitidas y al no encontrarse éstos en Base Apoc, fundando así su debida diligencia. Se agravia del método presuntivo elegido por el fisco, sin haber demostrado la existencia de hechos inferentes, no pudiendo construir la estructura presunta por carecer del sustento específico exigido por ley, lo cual –dice- derivó en un error excusable respecto al ajuste formal de las facturas, solicitando se reencuadre la conducta en la figura del art.45 de la ley 11.683. y art. S/N agregado a continuación de art. 50, de la ley 11.683.

Por último, ofrece prueba documental, por las razones que invoca solicita la eximición de la sanción y archivo de las actuaciones. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 44/54, la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido.

Reseña lo acontecido en sede administrativa y relata que durante la fiscalización se detectó el cómputo de créditos fiscales improcedentes en tanto se sustentan en facturas que califica de apócrifas, prestando la actora conformidad al ajuste proyectado por la inspección.

Con respecto a la procedencia de la multa, alega que la infracción material prevista en el art. 46 de la ley 11.683, se configura por la evasión del IVA en los períodos fiscales 01 y 02 de 2017, sin que justifique de modo alguno tal accionar, reiterando que la recurrente conformó el ajuste presentando las declaraciones juradas rectificativas.

Destaca que probado el elemento objetivo de la conducta, mediante la inexactitud entre lo declarado y la realidad evidenciada y descubierta a partir de la fiscalización, resultan aplicables las presunciones del art. 47, y las mismas deben ser revertidas por la recurrente. Referente al elemento subjetivo de la figura en cuestión, concluye que el mismo se configura al no presentar las declaraciones juradas de forma correcta y completa de su verdadera capacidad contributiva. Analiza el art. 47 de la ley 11.683, y que la maniobra desplegada se sustenta en declarar y calcular en menos la materia imponible mediante la utilización de facturas apócrifas en perjuicio del Estado Nacional.

Por los argumentos que desarrolla, pide que oportunamente se dicte sentencia confirmando el acto apelado, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III.- En atención a que la actora no ha ofrecido prueba y el Fisco Nacional acompañó oportunamente las actuaciones administrativas, a fs. 74 se elevan los autos a consideración de la Sala A y a fs. 78 se ponen los mismos para dictar sentencia.

IV.- Que en el informe de fiscalización (ant., fs. 17/20) se expone que la actora se encuentra inscripta en la actividad de servicios de apoyo agrícola n.c.p. y que el cargo se origina a partir de operaciones comerciales registradas con proveedores cargados en su base -Mendoza Carlos Alberto y Cáceres Jhonatan- incluidos en la base apoc del Fisco, durante los períodos 01 y 02/2017.

En virtud de la fiscalización efectuada se puso en conocimiento de la actora el carácter de apócrifas de las facturas de los proveedores observados, solicitando la adecuación de los créditos fiscales contenidos en las facturas con dichos proveedores, lo que motivó que la firma presentara las declaraciones juradas rectificativas pertinentes por éstos períodos fiscales, de conformidad.

V.- Que previo a todo, cabe señalar que no procede la revisión del ajuste en tanto la recurrente lo consintió a través de las presentaciones juradas rectificativas a las que se alude en el punto precedente, y en tal sentido la cuestión sometida a decisión en estos autos debe ceñirse exclusivamente a establecer si las sanciones impuestas han sido debidamente encuadradas en las previsiones contenidas en los arts. 46 y 47 incisos a) y b) de la ley N° 11.683.

Sentado ello y en cuanto al aspecto objetivo del tipo penal previsto en el art. 46 de la ley de rito, conforme lo establece el art. 13 de la Ley N° 11.683 (texto vigente), el declarante es responsable en cuanto a la exactitud de los actos que contengan sus declaraciones, sin que la presentación de otras posteriores, aunque no sean requeridas, hagan desaparecer dicha responsabilidad, por lo que corresponde tener por materializado el citado aspecto objetivo del art. 46, el cual es necesario para tener por cometido el ilícito imputado, ya que la conformidad dada supone reconocer que las declaraciones primitivas no se correspondían con la realidad impositiva.

Que el art. 46 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones

engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para la descripción del tipo. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014).

Del juego armónico de los arts. 46 y 47, surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales. En definitiva, para tener por configurada la infracción prevista en el artículo 46 resulta necesario la existencia de declaraciones confeccionadas mediante ardid o engaño que, como consecuencia, arrojen una ocultación maliciosa de la liquidación tributaria (CNCAF, Sala I in re “ Mora y Araujo Manuel”, sentencia del 8 de abril de 2014).

Que no puede soslayarse que el artículo 47 de ley 11.683 establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales -en lo que aquí interesa, son las previstas en los incisos a) y b)- consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”).

En el caso concreto las irregularidades observadas durante el procedimiento seguido en sede fiscal dejan en evidencia que la recurrente ha desplegado una maniobra tendiente a ocultar su realidad impositiva, las que bajo ningún punto de vista puede justificarse en una omisión o un mero error, dado que de no mediar la labor de la fiscalización no hubiera sido detectada, sustrayéndose de esta manera de sus obligaciones tributarias y corrigiendo su actuar a partir de la misma, lo que fue consentido a partir de la presentación de las declaraciones juradas rectificativas del IVA.

En definitiva, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito, como así también la debida utilización de las presunciones establecidas en los incisos a) y b) del art. 47 de la citada normativa. Por lo expuesto y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa o un reencuadre de sendas sanciones tratadas, corresponde disponer su confirmación haciendo notar que las sanciones han sido aplicadas teniendo en cuenta la reducción a un cuarto del mínimo legal de acuerdo a lo establecido por el art. 49 de la ley de rito fiscal según la reforma operada por la ley N° 27.430 (vide fs. 10/11 y 67/68).

Que por lo expuesto, considero que resulta ajustado a derecho tanto el encuadre infraccional realizado por el Fisco, como la graduación de la sanción aplicada, por lo que corresponde confirmar el acto apelado, imponiéndose las costas a cargo de la parte vencida.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos y a las conclusiones a las que arriba la Vocal preopinante.

En efecto. El ente fiscal subsume la conducta de la recurrente en los artículos 46 y 47 incisos a y b de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Debe precisarse que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

II.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta de la recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es –generalmente- el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre (“presumtio sumitir ex so quo prelumque fit”), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

Desde ya, que las presunciones así definidas y contenidas en el artículo 47 dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ella, pero pueden ser refutadas por el contribuyente mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

III.- Que analizados los antecedes administrativos, el informe de fiscalización y la resolución dictada en consecuencia, se desprende que el Fisco Nacional actuó diligentemente en razón de las consideraciones que paso a exponer.

En el acto administrativo impugnado se imputa al recurrente la voluntad de presentar declaraciones engañosas o realizar ocultaciones maliciosas porque media una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surgen de las declaraciones juradas y porque dicha documentación consigna datos inexactos que generaron una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Como quedó dicho, de las actuaciones llevadas adelante, el juez administrativo concluyó que las inconsistencias en las DDJJ del impuesto al Valor Agregado, son consecuencia de haber computado créditos fiscales improcedentes toda vez que derivan de operaciones con proveedores incluidos en la base apoc por haberse detectado numerosas irregularidades, que se encuentran detalladamente enunciadas en el informe final de inspección y en el acto sancionatorio, que llevaron al ente fiscal a concluir que no contaban con capacidad económica para realizar las operaciones declaradas. Así, se describe que sus proveedores no fueron localizados en sus domicilios, no presentaron declaraciones juradas en el impuesto al valor agregado, en algunos casos sus cuentas bancarias no tienen movimiento y en otros no poseen cuentas bancarias, no poseen personal en relación de dependencia, no poseen bienes registrables, sus operaciones se registran en provincias distintas de sus domicilios fiscales declarados.

En ese contexto, resulta ser la parte actora quien se encontraba obligada a acreditar los hechos que justifiquen la ausencia de dolo que alega, lo cual no ha acaecido en la especie conforme se desprende de las constancias de autos. Así, debió la apelante proporcionar elementos que permitieran persuadir a quien suscribe de su ausencia de voluntad de incurrir en una conducta defraudatoria con la utilización de facturas apócrifas (conf. arg. art. 47).

Ante ello, es dable considerar que la presentación de la DDJJ del impuesto al valor agregado, en abierta contradicción con sus registros y documentación respaldatoria produjo una incidencia lo suficientemente grave como para activar las presunciones legales aplicadas por el Organismo Fiscal. Frente a ello, la recurrente se limitó a esgrimir una defensa dogmática sin intentar siquiera justificar su decisión de realizar las operaciones con los proveedores cuestionados.

Por todo lo hasta aquí expuesto, cabe concluir que la sanción apelada se ajusta a derecho y ha sido correctamente cuantificada, por lo que voto por su confirmación. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Que en virtud de la votación que antecede, por mayoría **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada, en todas sus partes. Con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas acompañadas y

archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.25 14:43:55 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.25 16:12:20 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.25 16:31:14 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.25 16:31:15 -03:00