Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-121629947-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 10 de Noviembre de 2022

Referencia: Sent. 2da. Insumos y Complementos SRL. Multa. 46 y 47 incisos a), b) y c) ley 11683

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", la Dra. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y el Dr. Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el expediente N° 48.865-I, caratulado: "**INSUMOS Y COMPLEMENTOS S.R.L.** s/apelación- y su acumulado Nro, 48.884-I de igual carátula.

La Dra. Guzmán:

I.- Que a fs. 13/17 vta y 63/67 vta. se interponen sendos recursos de apelación contra dos resoluciones fechadas ambas el 14 de mayo de 2018, mediante las cuales se aplican a la recurrente sendas multas, con sustento en los artículos 46 y 47, incisos a), b) y c) del artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), correspondientes a los impuestos a las ganancias (período fiscal 2016) y valor agregado (períodos fiscales febrero, marzo, abril, junio, julio y agosto de 2015).

Explica la recurrente que a raíz de una verificación efectuada por el organismo fiscal se advirtió que se incurrió en un error involuntario omitiendo consignar notas de crédito, lo que llevó a su registración y a presentar declaraciones juradas rectificativas, tanto en el impuesto a las ganancias como en el valor agregado. Todo ello fue realizado con anterioridad al cierre de la fiscalización, y los ajustes no generaron perjuicio toda vez que fueron compensados con saldos de libre disponibilidad.

Afirma que no se encuentra configurado el elemento subjetivo que exige la conducta que se reprocha. Con reseña jurisprudencial afirma que para que pueda aplicarse la norma utilizada por el ente fiscal es fundamental no sólo que se acredite la existencia del dolo, sino que debe probarse la conciencia de la criminalidad del acto. La conducta debe manifestarse a través de maniobras y ocultación y debe existir un perjuicio al Estado.

Resalta que para que el dolo quede en evidencia ante una conducta antijurídica deliberada, que se caracteriza por la intencionalidad agregando que las declaraciones engañosas u ocultación maliciosa se exteriorizan a través de la comisión de actos positivos y personales. Y el dolo, aclara, no se acredita tan solo con

la presencia del elemento material de la figura, pues el ente fiscal debe acreditar no solo la conducta omisiva sino también la maliciosa y engañosa.

Alega que la presunción contenida en el inciso b) del artículo 47 de la ley de rito, es de difícil aplicación en un sistema tributario como el argentino, donde la falta de certeza y claridad en las normas lleva en muchos casos a interpretaciones absolutamente contradictorias, aún dentro del fisco, que suele tener interpretaciones disímiles frente a los mismos hechos.

Destaca que advirtió el error en el transcurso de la fiscalización y que en ningún momento demostró intención alguna de haber realizado ello a sabiendas en su beneficio y en perjuicio del Fisco. Sostiene que nunca tuvo intención de defraudar, sino que su conducta fue consecuencia de un error involuntario y que debe tenerse en cuenta que y valorar su colaboración con el ente fiscal, circunstancia que acredita su credibilidad atento a que siempre a derecho y atendiendo las sugerencias por parte del inspector en la inspección aludida.

Manifiesta que la regularización de las diferencias detectadas constituye una cuestión ajena a la configuración de las infracciones.

Reitera que no existe dolo en su accionar porque en cuanto advirtió el error rectificó sus declaraciones juradas.

Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 30/46 y 80/96 contesta sendos recursos el Fisco Nacional y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirmen los actos venidos en recurso, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 100 obra decisorio de esta Sala que ordenó la acumulación de la causa N° 48.884-I a la que lleva el N° 48.865-I.

A fs. 114 se abre la causa a prueba y habiéndose producido la ordenada, a fs, 126 se clausura el período de instrucción.

A fs. 129 se requiere a las partes informen si las obligaciones sustanciales que originaron las sanciones apeladas se encuentran canceladas a fin de verificar si se cumplen los extremos que estableció la ley 27.541 para su aplicación.

A fs. 134 contesta el Fisco Nacional e informa que el plan de pagos en el que se incluyó la obligación relativa al impuesto al valor agregado, se encuentra caduco. La recurrente no cumplió el requerimiento.

A fs. 139 se elevan los autos a conocimiento de la Sala A y a fs. 139 pasan a alegar, obrando a fs. 143/144 el alegato de la representación fiscal, no habiendo hecho uso de ese derecho la recurrente.

A fs. 153/153 vta. el Fisco Nacional contesta la medida para mejor proveer de fs. 147 e informa que la obligación que generó la sanción en el impuesto a las ganancias no se encuentra cancelada.

Corrido el pertinente traslado, la actora nada dijo.

Finalmente, a fs. 157 pasan a sentencia.

IV.- Que de acuerdo con lo que se desprende del informe final de inspección que obra agregado a fs. 3/10, la fiscalización se inició por el cruce de información efectuado en forma centralizada y se detectó que la recurrente declaró ingresos en el impuesto a las ganancias inferiores a los costos operativos.

Se conciliaron los montos declarados del activo, pasivo, patrimonio neto y resultado contable con los estados contables correspondientes al período fiscalizado. Se destaca que los importes de Activo-Pasivo y Patrimonio Neto exteriorizados corresponden al período 2015 y no son coincidentes con los exteriorizados en los Estados Contables Comparativos 2016-2015. La recurrente informó que en los Estados Contables se exteriorizaron por error los importes de Activo-Pasivo y Patrimonio Neto del ejercicio 2014 y a requerimiento de la fiscalización se subsanó el error.

En lo que específicamente se vincula con los ajustes efectuados por la fiscalización con respecto al impuesto a las ganancias, cabe señalar que se verificó la inconsistencia detectada. Se aportó Multinota a los efectos de justificar la diferencia entre los ingresos declarados y los gastos operativos (remuneraciones, contribuciones y compras), aportó un detalle que justifica la diferencia con pasivos exteriorizados en los Estados Contables al 31/1/2016, a saber: préstamos bancarios, adelantos en cuenta corriente, deudas comerciales y sociales y documentación respaldatoria.

Al solicitarse la apertura del costo de mercaderías vendidas del cuadro de resultados plasmado en los Estados Contables, se aportó un detalle en el que se observó que constituyó una provisión por devolución de mercaderías por $ 1.875.000.- para disminuir el costo y obtener utilidad. Esa provisión se impugno por no encontrarse admitida en la ley del gravamen.

Se impugnaron gastos sin respaldo.

Dichos ajustes en ganancias tuvieron incidencia en el impuesto al valor agregado, lo que originó ajuste en los débitos fiscales.

La recurrente aceptó el ajuste fiscal y presentó declaraciones juradas rectificativas en ambos impuestos. Con sustento en esos hechos, se iniciaron sendos sumarios que concluyeron con los actos sancionatorios ahora en crisis.

V. Que sentado lo que antecede, corresponde analizar la procedencia de la sanción discutida, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, incisos a, b y c 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.

VI.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta del 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.

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

En los actos administrativos impugnados 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; porque dicha documentación consigna datos inexactos que generaron una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible y porque las declaraciones juradas no se ajustan a las normas legales y reglamentarias.

Como quedó dicho, de las actuaciones llevadas adelante, el juez administrativo concluyó que las inconsistencias en las DDJJ de los impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado, son consecuencia de haber constituido una provisión por devolución de mercaderías por $ 1.875.000.- para disminuir el costo y obtener utilidad, provisión que no se encontraba admitida en la ley del gravamen, lo que dio sustento a la impugnación en ambos gravámenes, que fue aceptada por la recurrente, que presentó sus declaraciones juradas rectificativas e incluyó la deuda en un plan de facilidades de pago, que a la postre por sus incumplimientos, se declaró caduco.

En tal sentido, 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 “ocultaciones maliciosas” (conf. arg. art. 47).

Ante ello, es dable considerar que la presentación de la DDJJ del impuesto a las ganancias y al valor agregado, en abierta contradicción con sus registros y con la legislación aplicable 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 considerar la provisión de devolución de mercaderías como provision, cuando no encontraba autorización legal para ello.

Por todo lo hasta aquí expuesto, cabe concluir que las sanciones apeladas se ajustan a derecho y han sido correctamente cuantificadas, por lo que voto por su confirmación. Con costas.-

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resoluciones apeladas. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 59, tercer párrafo del RPTFN por encontrarse vacante la Vocalía de la Tercera Nominación.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.10 18:45:56 -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: 2022.11.10 19:00:31 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.10 19:00:32 -03:00