República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-26023549-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 18 de Marzo de 2022

Referencia: VOC.XI Exp. N° 37.005-I Argentino Gomez S.R.L s/apelación.- Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el **Expte. N°37.005-I** caratulado **"Argentino Gomez S.R.L/ Apelación".**

La Dra. O'Donnell dijo:

I.- Argentino Gómez S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N°3082/12, dictada el 12 de octubre de 2012 por la División Jurídica de la Dirección Regional Neuquén de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se le aplicó una multa por defraudación de $68.694,38, en los términos de los arts. 46 y 47, inc. a) de la misma ley, imputándole la presentación inexacta de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 12/06, 02, 05 y 06/07.

Sostiene que para que la conducta configure defraudación debe ser acompañada por el propósito de dañar y que no basta solamente con su comprobación objetiva. Agrega que es necesario que no haya ninguna duda respecto de su comisión ni de la intención con la cual se cometió y que en su caso ese supuesto no se configuró, por lo que pide la revocación de la Resolución.

Además, pide el reencuadre de la multa en la figura de omisión del art. 45 de la ley, y su eximición con arreglo a la causal de error excusable para lo cual cita jurisprudencia y doctrina.

II.- A fs. 57/66 contesta el recurso el Fisco Nacional, solicitando por las mismas razones esgrimidas por el juez administrativo que se confirme la Resolución, con costas.

A fs. 88, punto 1°) se le requirió al Fisco Nacional que informara si la multa se encontraba alcanzada por el beneficio de condonación establecido en la ley 27.541, obrando su respuesta a fs. 91 en el sentido de que no correspondía dicho beneficio, en el punto 2°) se le requirió a la Sociedad que informara si se encontraba inscripta como Micro, Pequeña, o Mediana Empresa a lo que debidamente notificada, guardó silencio.

III.- Mediante la PV-2021-120869612-APN-VOCXI#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala y a

través del IF-2022-21343320-APN-VOCXI#TFN pasan los autos a sentencia.

IV.- Toda vez que no se encuentran acreditados los requisitos previstos en la ley 27.541, su modif. y reglam. para la condonación de la sanción aplicada en la Resolución recurrida, corresponde expedirse sobre su legitimidad. Para ello debe estarse al encuadramiento típico de la conducta del presunto infractor, configurado por los elementos objetivo y subjetivo de la infracción de defraudación que se le imputa, el cumplimiento al procedimiento previo a su imposición y, por último, su graduación.

En el caso, Argentino Gómez S.R.L fue objeto de un procedimiento de fiscalización en el que se le impugnaron créditos fiscales computados en exceso en el impuesto al valor agregado, así como mayores ventas originadas en un incremento patrimonial no justificado, entre otros ajustes. La empresa, ya en la instancia de la fiscalización, accedió a conformar tales ajustes presentando las declaraciones juradas rectificativas pertinentes, actitud que debe considerarse a la hora de tener por configurado el elemento objetivo del tipo previsto en el art. 46 de la ley 11.683. Es claro entonces que al rectificar dichas declaraciones el contribuyente admitió que las originariamente presentadas eran inexactas.

Respecto al subjetivo, el juez administrativo se valió de la presunción que contempla el inc. a) del art. 47 de la ley, imputándole una grave contradicción entre los libros y sus registraciones y sus declaraciones juradas, y en este sentido, era de resorte de la recurrente ofrecer pruebas en contrario de su culpabilidad, por lo que al no haberlo hecho los agravios formulados se encuentran huérfanos de probanza y por ello deben ser desestimados.

Y si bien es cierto que no es la mera presentación de declaraciones juradas rectificativas lo que sanciona la norma, ni tampoco las diferencias numéricas que éstas puedan arrojar, conforme a lo manifestado en más de una oportunidad por la Excma. Cámara (conf. “Laboratorio Pyam S.A.”, del 28/3/2005, entre otros), en el caso la propia conducta de la recurrente que rectificó no espontáneamente sino a instancias de la fiscalización sus propias declaraciones, sumado a que no invocó, menos aún probó, otras circunstancias excepcionales que debidamente justificadas pudieren atenuar o inclusive eliminar la imputación infraccional, llevan a este Tribunal a confirmar la sanción aplicada que deriva de su propia conducta (conf. “Importaciones Alfatex S.A.”, del 9/5/02, entre otros).

Para terminar, cabe recordar el criterio en esta materia, tal lo que la Excma. Cámara pusiera de manifiesto al fallar en fecha reciente in re “Desartex S.A.”, del 18 de julio de 2019, es que “*…la figura de la defraudación –tipificada en el artículo 46 de la Ley Nº 11.683– requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Ello, en la medida en que no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error en la víctima de defraudación (in rebus “Carlos Romero Hijos y Cía. S.A.”, del 02/05/05; y “Sacks, Santiago (TF 20.669-I) c/ DGI”, del 15/09/10).- Por otro lado, el citado artículo 47 incorpora diferentes presunciones legales “iuris tantum” por las que se invierte la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto significa que, como consecuencia de estas presunciones, 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 (esta Sala in re: “Beleza SA (TF 21.382-I) c/ DGI”, del 24/06/05; Sala III in re: “Andechaga Jorge Luis (TF 25.401-I) c/ DGI”, del 15/04/09; y Sala IV in re: “Garnero Víctor Hugo (TF 24.331-I9 c/ DGI”, del 30/07/09)”*.

Por lo expresado, no existe razón para dejar sin efecto la pena que la ley 11.683 prevé para la sanción de la conducta de Argentino Gómez S.R.L. que es la prevista en su art. 46, sin que se hayan invocado razones que

justifiquen la recalificación y la eximición solicitada.

V.- Por lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución, con costas

VI.- Que en atención a lo resuelto, y por aplicación del art. 98 de la ley 11.683, procede regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, en el carácter de representación procesal, la suma de $5.000, y por el patrocinio letrado $8.000, teniendo en consideración la naturaleza de la causa, el monto del litigio, la etapa procesal cumplida, y demás pautas establecidas por la ley 21.839 modificada por la ley 24.432. Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra. Gómez dijo:

I- De acuerdo con lo informado por el ente fiscal a fs.91 no corresponden los beneficios previstos en la ley 27.541 y sus modificaciones. Que ello así, corresponde referirse en primer lugar a la defensa articulada por la recurrente relativa a una supuesta omisión de la instrucción de sumario respecto a la conducta imputada.

Ello así, cabe poner de resalto el Fisco dio cumplimiento a cada uno de los pasos o fases que integran el procedimiento reglado por la ley Nº 11.683 en materia de sanciones.

En tal sentido, no resulta controvertido que la actora rectificó sus declaraciones juradas del IVA por los períodos fiscales 12/06; 2/07; 5 y 6/07 incorporando los ajustes efectuados por la fiscalización (fs. 61 a.a.). Posteriormente, se instruyó sumario individualizando los actos u omisiones que el organismo fiscal le atribuyó al recurrente (fs. 71/72 a.a.), presentando la recurrente su defensa correspondiente (fs. 94/110)

Consecuentemente, no se advierte restricción alguna al derecho de defensa, existiendo en todo una caso una discrepancia con el Fisco en cuanto a lo resuelto, lo cual no afecta la validez del acto cuestionado.

Por lo expuesto, corresponde rechazar el planteo efectuado, no procediendo la imposición autónoma de costas toda vez ni la actora ni este Tribunal le otorgaron el carácter de previo y especial pronunciamiento.

II- Que sobre la procedencia de la sanción aplicada, cabe adentrarse en el tratamiento de la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 11.683; la cual requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014).

No es motivo de debate que la recurrente conformó los ajustes practicados en el IVA, presentando las declaraciones juradas rectificativas pertinentes durante la fiscalización. 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 contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad, por lo que corresponde tener por materializado el aspecto objetivo de la sanción aplicada, el cual es necesario para tener por cometido el ilícito que se le imputa, ya que la conformidad prestada al presentar las declaraciones rectificativas supone reconocer que las originales no se correspondían con la realidad impositiva. Por su parte, 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 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. CNACAF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”). En el caso concreto –según el Fisco- existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas en virtud del art. 47 inc. a), esto es que: " 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 deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11”.

En tal sentido, las declaraciones juradas presentadas inicialmente presentan una grave contradicción con los libros, documentos y demás antecedentes, ello a partir del cómputo de crédito fiscal en exceso, falta de registración de operaciones, duplicaciones de operaciones de compra e incremento patrimonial no justificado. A tal situación se le suma la vocación de continuidad en la conducta desplegada, lo cual deja en evidencia que la recurrente incurrió en maniobras tendientes a ocultar su realidad impositiva que bajo ningún punto de vista pueden justificarse en una omisión o un mero error, dado que de no mediar la labor de la fiscalización no hubieran sido detectadas.

Habiéndose perfeccionado el aspecto subjetivo de la infracción imputada como también la debida utilización de la presunción establecida en el inciso a) del art. 47 de la ley de rito fiscal, debe señalarse que dicha norma admite prueba en contrario, siendo resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, las que no fueron debidamente rebatidas en el caso concreto. Que en esta línea, nuestro más Alto Tribunal sentenció in re “Industrias Delta S.A.I.C. y Otros”, sentencia del 11/09/84: “de la frase referida a la "inversión de la carga de la prueba", no debe inferirse la posibilidad de obligar al procesado a demostrar la falsedad de toda imputación huérfana de apoyo que se le formule, sino la necesidad de acreditar que las defensas que alegue tienen visos de seriedad suficientes para desvirtuar la presunción legal basada en hechos que corresponde probar a la parte acusadora”.

En efecto, a la aquí apelante le incumbía la carga de probar que las inexactitudes en cuestión no habían sido el producto de una conducta intencional, sino consecuencia de un error excusable o de alguna otra causa eximente de responsabilidad; todo lo cual no ocurrió en el caso concreto atento que ni siquiera existió ofrecimiento probatorio.

Como lógica consecuencia, considero que corresponde confirmar la sanción aplicada, con la reducción prevista en el acto apelado del art. 49 de la ley de rito (vide fs. 28). Con costas a la vencida.

Atento el resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar la Resolución N°3082/12, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, en el carácter de representación procesal, la suma de $5.000, y por el patrocinio letrado $8.000, teniendo en consideración la naturaleza de la causa, el monto del litigio, la etapa procesal cumplida, y demás pautas establecidas por la ley 21.839 modificada por la ley 24.432. Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.18 09:28:09 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.18 09:55:38 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.18 11:35:52 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.18 11:35:53 -03:00