**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
Las Malvinas son argentinas

**Informe firma conjunta**

**Número:** IF-2022-97811364-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 15 de Septiembre de 2022

**Referencia:** Voc.XI. Expte. N°36.232-I “Comercial San Justo S.R.L/ 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°36.232-I** caratulado “ **Comercial San Justo S.R.L**/ Apelación”.

**La Dra. O’Donnell dijo:**

I- Comercial San Justo S.R.L. interpone el recurso de apelación que establece el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N°1837/11 (DV.JRCU), dictada el 29 de julio de 2011 por la División Jurídica de la Dirección Regional Rio Cuarto de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se le aplica una multa de $20.225,40, por la presentación inexacta de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias en los períodos fiscales 2007 y 2008, con sustento en el art. 46 y presumiendo el dolo en su conducta por aplicación del art. 47, inc. a) de la misma ley.

En su presentación ante este Tribunal, manifiesta que rectificó las declaraciones juradas el 19 de octubre de 2010 de manera voluntaria y espontánea.

Entre sus agravios, opone la excepción de nulidad por considerar que en el dictado de la Resolución se omitieron formas esenciales del procedimiento, en violación al debido proceso y a la garantía de defensa en juicio.

Sostiene además que para que la conducta configure la defraudación tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 se exigen *maquinaciones debidamente probadas* y agrega que “el mero hecho de que las facturas registradas en el libro a IVA compras, la que según el Fisco Nacional eran apócrifas, sin cuestionarse la efectiva existencia de las operaciones no puede desde ningún punto de vista ser considerado ardid o engaño, o una declaración jurada engañosa o una discrepancia entre esta y su documentación respaldatoria, ya que se requiere necesariamente la existencia de hechos concretos que así lo verifiquen”.

Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso, aporta prueba documental y ofrece la producción de una pericial contable y solicita, por último, que se deje sin efecto la Resolución; en subsidio, solicita que se reencuadre su conducta como infracción de omisión según el art. 45 de la ley 11.683.

II- A fs.68/74 contesta el recurso el Fisco Nacional, solicitando que se confirme la Resolución, con costas.

III- A fs. 87 punto 1°) se resolvió tratar la nulidad planteada por la recurrente conjuntamente con el fondo y se hizo lugar a la prueba pericial contable, que obra producida a fs. 122.

IV- A fs. 124 y luego a fs. 151 se le requirió al Fisco Nacional que informara si la multa había sido alcanzada por el beneficio de condonación establecidos en la ley 27.260 y en la ley 27.541, respectivamente, y a fs.135 y 150 hizo saber que la recurrente no había cancelado las obligaciones sustento de multa.

A fs. 160 se dispuso la clausura del período probatorio y se elevó el Expediente a consideración de la Sala, a fs. 164 se pusieron para alegar, obrando a fs. 168/170 únicamente el escrito presentado por la representación fiscal. A través del IF-2022-92094512-APN-VOCXI#TFN quedan en estado para dictar sentencia.

V- Corresponde analizar en primer término el planteo de nulidad, el que, cabe ya adelantarlo, no puede prosperar, no solamente porque la recurrente no especifica en ningún lugar de su presentación de qué forma se produjo la afectación que invoca, sino porque la Resolución se encuentra debida y suficientemente motivada en los antecedentes de hecho y de derecho que surgen de las actuaciones sumariales, por lo que no se advierte violación alguna a ninguna de las disposiciones de la ley 19.549, ni tampoco afectaciona la garantía constitucional de defensa en juicio invocada, prueba de lo cual es que el contribuyente tuvo posibilidad de ejercerla en la instancia administrativa previa –conf. art. 71, ley- y ahora ante este Tribunal.

Sin perjuicio de lo señalado, cabe recordar que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido.

Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Cámara que ejerce como tribunal de alzada de este tribunal al decir que *"…cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa "Cooperativa de Trabajo AEI "Colonia Barraquero" LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)", pronunciamiento del 3 de febrero de 2012). También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa "EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI", "Cachape SRL c/ DGI" y "Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI", pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)"* -conf. "Bringas Raul", sentencia del 1.10.2020, entre otros- .

Por ello, corresponde rechazar el planteo de nulidad, sin costas (conf. "Bolland", *Fallos* 336:70).

VI- Corresponde entonces pronunciarse sobre la legitimidad de la sanción recurrida, en cuyo análisis debe estarse al encuadramiento típico de la conducta del presunto infractor, configurado por los elementos objetivo y subjetivo de la infracción imputada, el cumplimiento al procedimiento previo a su imposición y, por último, su graduación.

La multa es consecuencia del procedimiento de fiscalización llevado a cabo a Comercial San Justo S.R.L. a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2007 y 2008 en el que se impugnaron gastos originados en el uso de facturas apócrifas, que ya en la instancia de la fiscalización accedió a conformar presentando las declaraciones juradas rectificativas pertinentes, sin que en esta instancia, ni en la previamente sustanciada, rindiera prueba suficiente acerca de la realidad y efectiva realización

de las operaciones.

En efecto, si bien en esta instancia produjo una prueba pericial contable, de ella solo se desprende la emisión y registración de los comprobantes fiscales, que nunca estuvo en discusión, más aún fueron esos comprobantes precisamente los tenidos en cuenta en el ajuste practicado; afirman lo expertos también que los proveedores objetados no estaban categorizados como contribuyentes apócrifos al momento de la emisión de los comprobantes, pero ninguna de las conclusiones son hábiles para probar la efectiva materialidad de las operaciones, esto es que los bienes y servicios allí documentados fueron realmente adquiridos y recibidos por Comercial San Justo S.R.L.

Por ende, debe tenerse por configurado el elemento objetivo del tipo previsto en el art. 46 de la ley 11.683 que es la confección de declaraciones juradas en forma inexacta.

Este es el criterio de la Excma. Cámara al decir que "*De este modo, queda comprometida su responsabilidad por la inexactitud de sus declaraciones, en la medida en que la conformidad dada implica reconocer que las declaraciones juradas primitivas no se correspondían con la realidad impositiva (en el mismo sentido, esta Sala, expte. nro. 36595/2012 "Parras y Gamero Juan (TF 34197-I) C/DGI", del 13/02/2013; nro. 28216/2013, "Transportes Trans Sur SRL (TF 27198-I) c/ DGI", del 29/11/2013 y nro. 65666/2015, "Perales Aguiar SA TF 39601-I c/ DGI", del 8/11/2016; Sala IV, expte. nro. 31.497/06, "Cabañas del Sur (TF 23.839-I) c/D.G.I.", del 20/04/10; y Sala II, nro. 26.385/04, "Transportes Tomassini SRL (TF 21.781-I) c/ DGI", del 17/05/07)"* -conf. "Jean Express SRL", sentencia del 6.2.2018, entre otros-.

Respecto al elemento subjetivo, el juez administrativo se valió de la presunción que contempla el inc. a) del art. 47 de la ley 11.683, al decir que medió una grave contradicción entre los libros y sus registraciones, y considerando que las declaraciones juradas originales presentadas por Comercial San Justo S.R.L. contenían datos inexactos que implicaron una *grave incidencia* sobre la determinación de la materia imponible y, en este sentido, era también resorte de la recurrente ofrecer pruebas en contrario de su culpabilidad, por lo que al no haberlo hecho los agravios formulados, carentes de pruebas, deben ser desestimados en esta instancia.

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 del recurrente que rectificó no espontáneamente sino a instancias de la fiscalización sus declaraciones juradas originales (v. fs.9 vta. de los Antecedentes Administrativos), sumado a que no probó, otras circunstancias excepcionales que debidamente justificadas pudieren atenuar o inclusive eliminar la imputación infraccional llevan a este Tribunal a confirmar la multa (conf. "Importaciones Alfatex S.A.", del 9/5/02, entre otros).

En palabras de la Cámara, la conducta incurrida por la aquí recurrente **"…***excede, a todas luces, la tipificación culposa del art. 45 y trascienden al campo defraudatorio del art. 46 en tanto se sustentan en la utilización de facturas apócrifas (cfr. esta Sala, causa Nº 13.068/2010, in re "Ambulancias Privadas Argentinas SA (TF 20638-1) C / DGI", del 23/02/11; esta Cámara, Sala IV, causa Nº 7.094/2011, "Gramont SA (TF 25880-I) c/DGI", del 29/11/11)"* –"Cerealera Tres Arroyos S.A.", del 3/3/2015-.

Por lo expresado, no existe razón para dejar sin efecto la pena que según la ley es la que corresponde a dicha conducta que es la prevista en el art. 46 de la ley 11.683, sin que se hayan invocado razones que justifiquen la recalificación y la eximición de la pena que también solicita.

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

**El Dr. Martín dijo:**

Que adhiere al voto precedente.

**La Dra. Gómez dijo:**

I- Que en primer lugar, adhiero a la solución propiciada por la Dra. O´Donnell respecto a desestimar los argumentos que sustentan el planteo nulidad formulado por la actora. Con relación a las costas y en virtud de los términos expuestos por la actora en su recurso al articularlo como de previo y especial pronunciamiento (vide punto B del petitorio obrante a fs. 53) y habiendo sido diferido a esta instancia procesal (fs. 87 punto 1°), corresponde su imposición a la vencida.

II- Que respecto a la sanción cuestionada, comparto lo expuesto por la Dra. O´Donnell en cuanto confirma tanto el encuadre de la conducta de la recurrente en el artículo 46 y 47 inc. a) de la ley de rito vigente al momento de la infracción como la graduación impuesta en el acto recurrido.

III- Por lo expuesto voto por: 1) Rechazar el planteo de nulidad opuesto por la recurrente, con costas; 2) Confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

**Por ello, SE RESUELVE:**

1°)Confirmar la Resolución N° 1837/11, 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 $5.800, y por el patrocinio letrado $9.000, teniendo en consideración la naturaleza de la causa, el monto del litigio, las etapas procesales cumplidas, y demás pautas establecidas por la ley 21.839 modificada por la ley 24.432.

3°) Regular los honorarios del Contador Público Luis A. Cortes en la suma de $4.000, a cargo de la recurrente, por su actuación en autos en el carácter de perito designado a propuesta del Fisco Nacional, teniendo en consideración las 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: 2022.09.15 12:37:48 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.15 13:17:30 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.15 13:29:17 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.15 13:29:18 -03:00