República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-101932832-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 31 de Agosto de 2023

Referencia: RENTERIA JUAN JOSE - Sentencia. IVA. IGA. Depuración de cuentas.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el Expediente N.º 35.298-I y su acumulado N.º 36.860-I, ambos caratulados “RENTERIA JUAN JOSE s/ Apelación”.-

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 43/55 se interpone recurso de apelación contra las Resoluciones de la AFIP-DGI de fecha 12 de agosto de 2011, mediante las cuales se determina de oficio su obligación frente al impuesto al valor agregado por los periodos 01 a 12/2007 y frente al impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2007 y se liquidan intereses resarcitorios respectivamente. Asimismo, se aplica multa respecto al impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2007 en virtud de lo establecido por el artículo 45 de la ley ritual.

A fs. 209/221 obra recurso de apelación contra la Resolución de la AFIP-DGI de fecha 26 de septiembre de 2012 por la que se aplica una multa en concepto del impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 1 a 12/2007 conforme lo dispuesto por el artículo 45, 46 y 47 incisos a), b) y d) de la ley ritual.

En su escrito de recurso contra las resoluciones del 12 de agosto de 2011 la actora se agravia en primer lugar que el Fisco no haya tomado en cuenta a los fines de los ajustes, la documental acompañada oportunamente con la cual pretende demostrar que las acreditaciones en su cuenta bancaria no se corresponden con ventas sino con adelantos que los compradores depositaban en la misma en razón de su actividad de intermediación en la compra-venta de ganado. Dice que lo que se ha querido demostrar mediante las pruebas que se ofrecieron y que fueron rechazadas es que el recurrente actúa como comisionista de la firma Ganados Remates S.A, atento a la constancia que acompaña en las actuaciones, según manifiesta.

Asimismo, expresa que en el rubro existen numerosos pequeños productores que efectúan sus ventas a través del Sr. Rentería, quien emite el comprobante por la venta. Mas dice que esos casos no existe factura de compra y la única prueba de que no ha sido la recurrente quien efectuaba la compra es el previo

depósito de los fondos en su cuenta por parte del comprador.

El recurrente efectúa un relato de los hechos que motivan el recurso de apelación y cuestiona los indicios tenidos en cuenta por el Fisco en lo atinente a la presentación y al contenido volcado en las declaraciones juradas presentadas a los fines de avalar una determinación sobre base presunta. En dicho sentido, también plantea que el artículo 34 de la ley de rito no establece que el contribuyente este obligado a acreditar la veracidad de las operaciones a tenor del cómputo de los créditos fiscales originados, cuando los terceros contratantes no hayan cumplido con sus obligaciones tributarias.

En otro orden, se agravia de la determinación de la materia imponible efectuada por el Fisco considerando los depósitos efectuados en sus tres cuentas bancarias. Explica que el ente fiscal no ha logrado comprender la actividad netamente de intermediación que él realiza entre compradores y vendedores de hacienda, interpretando que todos los depósitos constituyen pagos por operaciones de venta; más aun teniendo en cuenta que el recurrente no explota campos propios o de terceros por lo que es lógico concluir que toda la hacienda ha sido previamente comprada. Sostiene que resulta evidente que el ente fiscal no ha tenido en cuenta el costo de compra de la hacienda cuya venta atribuye al recurrente, en virtud de que, por un lado, impugna el costo impositivo por entender que está constituido por facturas apócrifas, y por otro lado omite considerar el “costo presunto”, ello lo cual provoca la incongruencia entre la base imponible presunta y la realidad económica.

Ahora bien, respecto a una de las cuentas bancarias aclara que es de titularidad conjunta con la Sra. Ludmila María Estefanía Gutierrez, por lo que resulta evidente que no todas las acreditaciones efectuadas en dicha cuenta derivan de la actividad comercial del recurrente. Dice que los montos acreditados en sus cuentas bancarias no son de su propiedad en su totalidad, ya que luego de formalizada la operación entre ambas partes, debe transferir el importe al vendedor, reservándose tan solo una porción de ese total que corresponde a la comisión que efectivamente percibe, la cual generalmente asciende al 3%.

Agrega que las sumas adeudadas correspondientes al impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2007 fueron exteriorizadas mediante declaración jurada suscripta por el recurrente oportunamente y que luego dicho crédito fue verificado por el juez interviniente en el concurso preventivo presentado por aquel. Asimismo, el Fisco no recurrió dicha verificación por lo que dicha sentencia adquirió autoridad de cosa juzgada material, según manifiesta. En dicho sentido, menciona que en autos caratulados “Rentería Juan Jose s/ Concurso Preventivo” Expte. N.° 2290/09, que tramitan ante el Juzgado de Primera Instancia de Distrito en lo Civil y Comercial de la 18° Nominación, se dictó resolución de verificación de créditos que declaró admisible el crédito insinuado por la AFIP por la suma de $476.155,28. Dentro de la suma mencionada, se encuentra incluida la suma exteriorizada mediante la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2007.

A tenor de ello, concluye que la deuda reclamada en concepto del impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2007 se encuentra determinada, firme, consentida y pasada en autoridad de cosa juzgada por lo que el Fisco no puede pretender efectuar una nueva determinación sobre la misma obligación fiscal en tanto la impugnación concluyó simultáneamente con el derecho a interponer recurso de revisión del artículo 37 de la Ley de Concursos y Quiebras. Más dice que las sumas reclamadas en concepto del impuesto al valor agregado por los periodos 1 a 12/2007 deberán ser calculadas sobre las mismas bases de ingresos y egresos contempladas al formular la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2007.

En cuanto a la multa aplicada, solicita se revoque por idénticos fundamentos que los expuestos precedentemente.

En lo que respecta al escrito de recurso de apelación contra la resolución de fecha 26 de septiembre de 2012 por la que se aplica una multa en concepto del impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 1 a 12/2007, se agravia por cuanto el ente fiscal atribuye al recurrente conductas dolosas descriptas en los incisos a) y b) del artículo 47, supuestos que refieren a libros contables que no son llevados en este caso por tratarse de una persona física que intermedia en operaciones de compra venta de hacienda.

Seguidamente, el recurrente efectúa un relato de los hechos, exponiendo similares argumentos aplicados al caso que los expuestos en el escrito de recurso de apelación contra el acto determinativo del gravamen precedentemente reseñado en los actuados.

Acompaña documental y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 91/111 contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que invoca, solicita se confirme el acto venido en recurso y se declare la causa de puro derecho. Con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 254 se resuelve la acumulación del Expediente n.° 36.860-I a las presentes actuaciones.

Asimismo, a fs. 275 se da por decaído el derecho a producir la prueba informativa como así también la prueba pericial contable, esta última respecto a las presentes actuaciones como al expediente acumulado oportunamente.

A fs. 278 se elevan los autos a conocimiento de la Sala A.

Finalmente, a fs. 279 se llaman los autos a sentencia.

IV.- Que atento surge de las actuaciones administrativas acompañadas, el recurrente se encuentra inscripto ante la AFIP declarando la actividad de “Servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o por contrata n.c.p. (Cód. 702000)”. A través de la Orden de Intervención n.° 433180 el recurrente fue pasible del inicio de una fiscalización en concepto del impuesto al valor agregado por los periodos 01 a 12/2007. En primer lugar, los inspectores actuantes solicitaron al fiscalizado que acompañe copia de los registros IVA-Compras e IVA-Ventas por los periodos en cuestión, junto con los comprobantes respaldatorios, datos de sus principales proveedores y detalle de las acreditaciones depuradas relativas a las cuentas bancarias con las que operó en dichos periodos; documentación la cual fue acompañada oportunamente.

Asimismo, los inspectores le solicitaron al fiscalizado que identifique el origen de los fondos acreditados en la cuenta de la cual resulta cotitular junto con la Sra. Ludmila M. E. Gutierrez Díaz, no existiendo constancia de respuesta a dicho requerimiento.

Ahora bien, como resultado del análisis de la información, constancias obrantes e información requerida a terceros y proveedores del fiscalizado el ente fiscal detectó operaciones de venta que aparecen realizadas por el recurrente en los periodos fiscales cuestionados que totalizan un importe superior a los declarados por el propio fiscalizado ante la AFIP.

Como consecuencia, el ente fiscal procedió a depurar las acreditaciones bancarias atribuibles al fiscalizado adicionando los importes que constan acreditados en tres cuentas bancarias y excluyendo los depósitos declarados por la cotitular de la cuenta precedentemente mencionada. De dicha depuración obtuvo como

resultado un importe total de acreditaciones atribuibles al recurrente que excede al total de ingresos por ventas ciertas reconstruidas en las actuaciones, no pudiendo justificar dicho sujeto el origen de los fondos en consecuencia determinando un ajuste respecto al débito fiscal declarado correspondiente a los periodos cuestionados.

De las actuaciones administrativas acompañadas surge además que el ente fiscal efectuó un ajuste respecto al crédito fiscal declarado por la recurrente en virtud de comprobantes por operaciones con ciertos proveedores que no fueron aportados, ventas registradas en carácter de compras, comprobantes aportados con signos de adulteración y otros indicios considerandos al efecto.

En relación con el ajuste proyectado en concepto del impuesto a las ganancias, el Fisco determinó el nivel de ventas netas gravadas conforme a las ventas ciertas detectadas atribuibles al actor y mantener los costos declarados que constaban en la última declaración jurada presentada, en virtud de la no presentación de documentación que respalde las deducciones al efecto.

Con sustento en esos elementos, se iniciaron sendos procedimientos determinativos que culminaron en los actos venidos en recurso.

Del dictamen de la Sección Juicios Universales de la Dirección Regional Rosario obrante en las actuaciones administrativas (folio 506/510 del Cuerpo Principal – Impuesto a las Ganancias) se informa que el 30 de diciembre de 2009 el recurrente se presentó en Concurso Preventivo, declarándose abierto el mismo mediante Resolución n.° 501 en los autos caratulados “Rentería Juan José s/ Concurso Preventivo” el cual tramita ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de la 18° Nominación de Rosario. Asimismo, se informa que en el curso de la fiscalización iniciada mediante la orden de intervención que motiva los actos determinativos apelados con fechas 30/04/2010 y 12/05/2010 el Sr. Rentería presenta voluntariamente declaración jurada original y rectificativa, respectivamente, surgiendo sumas a favor del Fisco, las cuales resultarían inferiores al interés fiscal reclamado. Razón ella por la cual en la presentación de fecha 26/05/2020, donde se insinúa la suma en concepto de crédito a verificar, el ente fiscal realiza expresa reserva de derechos de verificar sin costas el ajuste practicado por la respectiva fiscalización en curso. Asimismo, el Fisco Nacional informa en el dictamen analizado que la verificación condicional no era posible en virtud de que, a la fecha de verificación de créditos, solo existía una mera expectativa de que el ajuste fiscal arrojara un saldo a favor de dicho organismo. Finalmente, el Juez interviniente en el Concurso declara admisible el crédito verificado por el Fisco Nacional.

V.- Que en virtud de un orden lógico de procedencia corresponde analizar los agravios de la recurrente en relación con el recurso de apelación interpuesto contra la resolución que determina de oficio su obligación frente al impuesto al valor agregado por los periodos 01 a 12/2007.

En primer lugar, es menester analizar los argumentos intentados en lo atinente a la suma reclamada por el periodo fiscal 2007 en concepto del impuesto a las ganancias por haber sido declarada como crédito admisible en la verificación por parte del Juez interviniente en el concurso preventivo que tramita en autos caratulados “Rentería Juan José s/ Concurso Preventivo” (Expte. N.° 2290/09).

A tenor de lo reseñado precedentemente, es menester tener en cuenta que el recurrente presentó oportunamente, de forma voluntaria, las declaraciones juradas original y rectificativa del gravamen por el periodo en cuestión, exteriorizando una suma que luego integró el crédito insinuado por el ente fiscal ante el Juez interviniente en el Concurso. Ello, supone la declaración voluntaria de una suma adeudada al Fisco Nacional teniendo en cuenta que, por imperio de lo dispuesto por el artículo 36.1 de la Ley n.° 11.683, se encuentra sujeta a

verificación y su presentación no supone la inhibición de las facultades del Fisco para determinar la materia imponible que en definitiva resulte. Lo expuesto, no resulta incongruente con lo dispuesto por la Ley n.° 24.522 respecto del proceso de verificación de créditos, toda vez que mal podría el Fisco verificar una suma cuya determinación y cuantificación resulta de imposible cumplimiento en virtud de la fiscalización en curso al vencimiento del plazo para la verificación del crédito en cuestión. Ello, sin perjuicio de la verificación tardía que tuviera lugar a instancia del ente fiscal, sujeto a los plazos y condiciones establecidas por la Ley n.° 24.522.

A mayor abundamiento, se debe tener especialmente presente el carácter público que reviste el crédito ostentado por el ente fiscal que lo distinguen por sobre otro de naturaleza o carácter privado, detalle no menor al analizar la aplicación de ambas legislaciones al caso concreto. A su turno, la Sala A de este Tribunal en la causa “SA Organización Coordinadora Argentina s/ Recurso de Apelación” –sentencia del 21 de septiembre de 2012– dejó dicho que “…una de las consecuencias del carácter público del interés tutelado por la norma tributaria es el de la llamada "indisponibilidad del crédito tributario" o "inderogabilidad de la obligación tributaria" que consiste en que el acreedor no puede disponer del crédito tal como normalmente podría hacerlo en las relaciones obligatorias de derecho privado. Tanto el nacimiento del crédito como su extinción están sujetos al principio de legalidad: así, por ejemplo, las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de la ley y en la cuantía y con los requisitos que en ella se determinan, lo que significa que la Administración no dispone del crédito sino que tiene el deber de cobrarlo. En materia tributaria, el nacimiento, la vida y la extinción de la obligación han de regirse por la ley; el organismo recaudador no tiene facultad de disposición sobre el crédito tributario de que es acreedor. Por lo tanto, la falta de oportuna verificación no puede autorizar un reconocimiento sobre la inexistencia o ilegitimidad del crédito. Se distingue así la existencia de obligación legal tributaría de su exigibilidad.”

En virtud de lo expuesto, a la luz de la jurisprudencia reseñada y de los fundamentos señalados, los argumentos intentados por la actora en lo específico no pueden ser admitidos propiciamente.

VI.- Que siguiendo con el análisis de los agravios expuestos por la actora, es pertinente resaltar que en su escrito de apelación se limita a manifestar que lo resuelto por el ente fiscal no guarda relación con la realidad económica de las operaciones y de la actividad que realiza de intermediación, y que además no demuestran la existencia de ventas omitidas. En lo puntual, manifiesta que el Fisco no logra comprender la operatoria de su actividad siendo incorrecta la determinación de la materia imponible que realiza, lo cual viene a fundamentar a través de la documentación que acompaña y la prueba que ofrece.

En apoyo a su línea argumental ofrece prueba pericial contable e informativa, respecto a las cuales no instó su producción y que finalmente se dieron por decaídas a fs. 275.

En este orden de ideas, el tema en debate queda circunscripto a una verdadera cuestión de hecho y prueba donde le compete a la recurrente aportar la documentación concreta y fehaciente de las depuraciones en sus acreditaciones bancarias que dice no corresponden a ventas omitidas y que se tienen en cuenta conceptos que no corresponden a la realidad de las operaciones que realiza.

Ahora bien, sin perjuicio de ello es imperioso analizar el planteo del recurrente en torno a la utilización de las presunciones a fin de la determinación de la materia imponible conforme lo establecido en el artículo 18 de la ley de rito.

El legislador ha aceptado la necesidad de implantar métodos indiciarios con el propósito de contrarrestar la evasión fiscal. La validez de los mismos dependerá de que su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción obrantes en la causa. (Doctrina de CNACAF, sala I, in

re "Casado Abel y otros", 7/5/93).

Asimismo, toda determinación sobre base presunta debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requieren la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes que, analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados, permitiendo arribar al resultado que, "probabilísticamente", se acerque más a la real magnitud del hecho imponible.

Por otra parte, este Tribunal tiene dicho que "los métodos presuntivos para la determinación de tributos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la Administración para que pueda cumplir sus objetivos en aquellos casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias, o documentación que no resulte fehaciente ... deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible" (cfr. "Armotec SACIFIC", TFN, sala B, 10/02/1999).

Dado ello, no es ocioso destacar que las presunciones que contiene el artículo 18 de la Ley N.° 11.683 resultan meramente enunciativas, sin que pueda interpretarse una exposición taxativa de indicios a emplear en la metodología. Dentro de las presunciones genéricas que consagra, se encuentra "Montos de ventas omitidas", como indicio apto para cuantificar la medida aproximada del hecho imponible.

En la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria que recae, en definitiva, en cabeza del contribuyente, ha sido inveterada y pacíficamente reconocida por la jurisprudencia de las diversas salas de este Tribunal y la Alzada (ver al respecto Ledesma Amalia, TFN sala D, 18/07/2001, Inmobiliaria Quesada SRL, TFN sala A, 11/04/2000, Campisi, Benito sala B, 10/05/1999, Bur, Delia Matilde, CNACAF, sala IV, 12/11/1996, donde se sostuvo que: "incumbe a la contribuyente acompañar la prueba idónea para depurar el movimiento de las cuentas bancarias").

Al respecto, la prueba fehaciente y concreta de lo alegado por la recurrente y su reflejo en sus cuentas bancarias, utilizadas como base para la estimación fiscal, no aparecen en ningún momento de la causa, más tampoco dicha parte instó, como se dijo, la producción de la prueba ofrecida que permita destruir los fundados elementos colectados por la administración y simplemente plantea su disconformidad con lo expuesto en el ajuste impositivo.

En virtud de lo expuesto, la recurrente no logra destruir ni desvirtuar las conclusiones que acertadamente extrajera el juez administrativo a la luz de la documental e información recolectada oportunamente.

Por ello, voto por confirmar las resoluciones de fecha 12 de agosto de 2011. Con costas.

VII.- Que es menester expedirse sobre la procedencia de la multa aplicada correspondiente al periodo fiscal 2007 del impuesto a las ganancias que el Fisco Nacional subsume en el artículo 45 de la ley de rito, los que se adelantan no pueden ser acogidos favorablemente.

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine– la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. Siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de “declaraciones engañosas”, además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó explicado en los Considerandos precedentes, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó la suscripción de una declaración jurada inexacta por el periodo fiscal y gravamen en cuestión.

VIII.- Que debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo.

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que *"…surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen.*

8º) Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997).

9º) Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas". ("Elen Valmi de Claret", del 31/3/99).

IX.- Que en ese contexto corresponde analizar los argumentos esgrimidos por la recurrente, los que se adelantan no pueden ser acogidos favorablemente.

Ante todo debe tenerse presente que si bien la no presentación de declaraciones juradas no puede ser considerada como un elemento constitutivo de la conducta que se le imputa, no menos cierto es que ello acarrea consecuencias jurídicas que deben ser tenidas en cuenta, a sabiendas de que al tratarse de un impuesto de carácter auto-declarativo es, en este caso, el mismo obligado al pago quien efectúa el cálculo e informa con carácter juratorio la materia imponible al ente fiscal, lo que resultará en el monto del gravamen a ingresar.

No menos importante es el hecho de que el deber formal que recae sobre los contribuyentes por excelencia y mediante el cual, a sabiendas de lo expuesto precedentemente, se declaran las sumas a ingresar en concepto de impuesto, es la elaboración y presentación en tiempo y forma de la declaración jurada.

X.- Que por último, no se advierte ni más se encuentra acreditado que se configure un error de derecho excusable o caso de fuerza mayor cuyas consecuencias jurídicas estén dirigidas a dejar sin efecto el acto apelado. En efecto, es conteste la jurisprudencia en considerar dicho error será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente

por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie en virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la multa aplicada mediante resolución de fecha 12 de agosto de 2011. Con costas.

XI.- Que resta expedirse sobre la procedencia de las multas aplicadas mediante resolución de fecha 26 de septiembre de 2011 correspondiente a los periodos fiscales 1 a 12/2007 del impuesto al valor agregado conforme lo dispuesto por el artículo 45, 46 y 47 incisos a), b) y d) de la ley ritual.

Es menester resaltar que, por un lado, el ente fiscal aplica una multa en virtud del artículo 45 de ley ritual por el impuesto y periodos cuestionados que deriva de la omisión de impuesto como consecuencia de la presentación de declaraciones juradas inexactas respecto a los ajustes practicados vinculados con acreditaciones bancarias no justificadas imputables a la recurrente. Por otro lado, aplica una multa en virtud del artículo 46 y 47 inciso a), b) y d) por dicho gravamen y periodos cuestionados, como resultado de la falta de presentación de comprobantes por operaciones celebradas con proveedores, ventas registradas en carácter de compras, comprobantes aportados con signos de adulteración y otros indicios considerandos al efecto que derivaron en la aplicación de la aludida sanción.

En lo que hace a la multa aplicada por el Fisco a tenor de lo establecido en el artículo 45 es menester remitirnos a lo expuesto en los Considerandos precedentes, lo cual aplicado al caso en cuestión y a la luz de lo informado por el Fisco Nacional, las constancias de autos y los argumentos esbozados por la actora – los cuales no pueden ser acogidos favorablemente – voto por confirmar la multa aplicada. Con costas.

Ahora bien, corresponde examinar la procedencia de la multa aplicada que el ente fiscal subsume en el artículo 46 y 47 incisos a) y b).

En ese contexto, corresponde analizar los argumentos esgrimidos por la recurrente, los que se adelantan no pueden ser acogidos favorablemente.

En efecto, el recurrente se limita a señalar que no se verificó el elemento subjetivo requerido, sin aportar prueba alguna que permita avalar lo expuesto. Asimismo, esboza argumentos que hacen a la determinación del impuesto en sí mismo, más no alteran los elementos tenidos en cuenta por el ente fiscal a los fines de la aplicación de la sanción.

Por su parte, no se advierte que se encuentre configurado el alegado error de derecho excusable. Asimismo, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie.

Cabe precisar 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 Jurisprudencia y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones' Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

XII.- Que ello así, y teniendo en consideración lo resuelto ut supra, se desprende que el accionar del Fisco resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante en las previsiones del artículo 47, inciso a) y b) de la Ley n.° 11.683 pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones juradas inexactas con el objeto de ocultar el impuesto que correspondía como consecuencia de las operaciones realizadas, por lo cual no ingresó el impuesto debido. De allí, se extrajo la conclusión que cometió el ilícito en cuestión.

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y en atención a los elementos de juicio tenidos en cuenta en los Considerandos precedentes, cabe concluir que se encuentra acreditado en la litis tanto el elemento material como el elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, lo que surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra en ambos casos, corresponde confirmar las sanciones aplicadas mediante la resolución del 26 de septiembre de 2011 en relación con el impuesto al valor agregado por los periodos en cuestión. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1°) Confimar las resoluciones apeladas en todos sus términos. Con costas.

2°) Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52 del RPTFN, por encontrarse vacante la Vocalía de la 3era Nominación.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.30 19:51:00 -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: 2023.08.31 11:45:20 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 11:45:21 -03:00