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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-112317406-APN-VOCIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 22 de Septiembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - Expediente N° 26.648-I “NVS S.A."

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Se reúnen los miembros de la Sala “C”, Dres. Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7ma. Nominación), Claudio Luis (Vocal Titular de la 8va. Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal titular de la 9na. Nominación), para resolver en el expediente N° **26.648-I**, caratulado: **“NVS S.A. s/recurso de apelación -impuesto al valor agregado y a las ganancias-"**:

El Dr. Vicchi dijo:

I.- Que a fs. 34/55, NVS S.A., por apoderado, interpone recurso de apelación contra las resoluciones suscriptas por la Jefa (Interina) de la División Jurídica de la Dirección Regional Microcentro de la AFIP-DGI, con fecha 30/08/2005 en los sumarios DJCM/429/2005 y DJCM/430/2005, por medio de las cuales se le impusieron sendas multas por el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales febrero a abril y junio a diciembre de 2001 y, en el impuesto a las ganancias, por el ejercicio fiscal 2001, respectivamente. Las sanciones son equivalentes a dos veces cada uno de los impuestos omitidos, y fueron impuestas en los términos de los arts. 46, 47 de la ley 11.683 (t.o. vigente) con la reducción prevista en el art. 49 de dicho cuerpo legal.

En primer lugar, realiza una reseña de los hechos ocurridos en sede administrativa. Detalla los ajustes que le fueran realizados y explica que -con el ánimo de no extender el período de fiscalización- los conformó, mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas y el ingreso del saldo deudor en un plan de facilidades de pago. Sin perjuicio de ello, señala que dicha rectificación no implicó reconocer que los ajustes fueran procedentes.

Relata que la multa impuesta en el impuesto al valor agregado se basó en ajustes originados en la impugnación del cómputo de créditos fiscales sin el respaldo documental pertinente, y de créditos que tenían respaldo pero que fueron declarados improcedentes por la inspección.

Con relación a los créditos que no contaban con respaldo documental, transcribe los fundamentos de la resolución apelada, y cuestiona el criterio de actuación desarrollado en el caso por la funcionaria firmante, quien consideró que la simple contradicción entre el valor de los créditos declarados y la documentación suministrada importó la configuración de ardid tendiente a engañar al Fisco.

Asimismo, se agravia con relación a la imputación fiscal referida a su falta de aporte de prueba que desvirtuara la presunción de dolo contemplada en el art. 47 inc. a) de la ley 11.683 (t.o. vigente).

En tal sentido, cuestiona que el organismo fiscal no haya tenido en cuenta que -incluso antes del inicio de la fiscalización (durante el proceso de mudanza a nuevas oficinas)- se le había informado acerca del involuntario extravío de documentación respaldatoria de las declaraciones juradas realizadas. Como prueba de sus dichos, indica que en los antecedentes administrativos obra copia de la correspondiente denuncia policial.

Asimismo, destaca que, con el fin de cumplir con los requerimientos de la inspección, reconstruyó los libros faltantes, mediante el pedido de información a terceros.

Entiende que el no haber tenido en cuenta las circunstancias del caso para la aplicación de las sanciones cuestionadas, importó una violación de los principios constitucionales de derecho penal, de plena aplicación a las infracciones tributarias.

Se refiere expresamente a los requisitos exigidos para la procedencia de la multa por defraudación, tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 (t.o. vigente), señalando en tal sentido, la necesidad de concurrencia de dos elementos, objetivo y subjetivo.

Cita doctrina de la Corte Suprema de Justicia y de este Tribunal Fiscal de la Nación con el fin de demostrar que ninguna de dichas exigencias se cumplieron en el caso en cuestión.

Reitera que el organismo fiscal sólo determinó el aspecto objetivo de la infracción, pero no se detuvo en la configuración del elemento subjetivo, y no tuvo en cuenta las situaciones de hecho de la causa.

A continuación, analiza las presunciones de dolo previstas en el art. 47 de la ley 11.683 y su aplicación en el ámbito tributario. Expresa cuál es el valor probatorio de las mismas a los fines de aplicar sanciones. Cita el Dictamen n° 82/77 DATJ, de fecha 14/11/1977, en el que se opinó que las presunciones legales tienen que interpretarse y aplicarse con suma prudencia y sentido de equidad, ya que se trata de instrumentos delicados del orden jurídico.

Cita jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que entiende aplicable al caso.

Añade que las presunciones se aplican siempre y cuando el contribuyente no aporte prueba en contrario del supuesto ilícito cometido, y concluye en que se ha realizado una incorrecta aplicación de las presunciones de dolo, al no haberse tenido en cuenta la prueba aportada en sede administrativa.

Reitera que la rectificación de las declaraciones juradas no alcanza a tipificar el elemento objetivo de la defraudación fiscal, y que si bien rectificó, ello no importa el reconocimiento de la deuda, en razón de existir ajustes improcedentes que implican que la declaración original no produjo perjuicio alguno al fisco.

Destaca que la impugnación del ente recaudador tiene dos causas claramente diferenciadas: créditos fiscales impugnados por carecer de soporte documental y aquéllos que cuentan con respaldo documental pero cuyos conceptos fueron declarados improcedentes por la inspección.

Respecto de los créditos fiscales impugnados por no estar vinculados con la actividad gravada, cuestiona la procedencia del ajuste fiscal en relación a las facturas de varios proveedores contabilizadas con posterioridad a la fecha de su otorgamiento.

Sobre el particular, indica que de acuerdo con los antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales aplicables al caso, no existe ningún motivo que impida computar en un mes determinado, el crédito fiscal por compras y prestaciones correspondientes a meses anteriores.

Así también, destaca que el pago de la medicina prepaga al presidente de la sociedad y su núcleo familiar es parte de la contraprestación acordada por la labor realizada en la empresa, de manera tal que no puede el organismo fiscal negar la vinculación con la actividad gravada.

Por otra parte, y en virtud del ajuste practicado en el impuesto a las ganancias, reconoce que el mismo se debió a diversas causas entre las cuales se destacan la impugnación de gastos varios, de publicidad y de honorarios (gravados con IVA) por falta de documentación respaldatoria y de ciertas erogaciones por carecer de vinculación con la actividad gravada.

En relación a los gastos de publicidad y de honorarios, explica que las diferencias existentes entre el total contabilizado y el total de gastos respaldados con comprobantes se debió a la pérdida de la documentación existente al momento de realizar los trabajos de refacción en la sede de la empresa. Sin perjuicio de ello, destaca que el organismo recaudador incurre en un exceso de punición al castigar con multa por defraudación la falta de comprobantes respaldatorios, cuando fue debidamente justificado un porcentaje elevado de dichas diferencias.

Respecto de las erogaciones que carecen de vinculación con la actividad gravada, hace especial hincapié en los gastos de restaurante originados en atenciones y almuerzos de negocios en ocasión de la visita a la Ciudad de Buenos Aires de clientes y proveedores radicados tanto en el interior como en el exterior del país, los que cumplen con todos los requisitos establecidos por el artículo 80 de la ley del impuesto a las ganancias para admitir su deducción en dicho gravamen.

En especial, manifiesta que el tiempo compartido usufructuado por los miembros del directorio en concepto de retribución por los servicios brindados a la empresa como así también la factura extendida por Scotland SRL en ocasión del viaje a Roma con el fin de visitar a la empresa italiana Gunnebo Entrance Control Internacional -proveedora-, resultan ser gastos necesarios para obtener y mantener la fuente de renta y por lo tanto -afirma- deducibles del impuesto a las ganancias.

En subsidio, solicita el reencuadre de la sanción, dentro de la figura de la omisión de impuestos tipificada en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. vigente). Ofrece prueba, funda en derecho su recurso y hace reserva del caso federal. Solicita que en virtud de las razones invocadas se revoquen las resoluciones apeladas.

II.- Que a fs. 58, se corre traslado al Fisco nacional quien lo contesta a fs. 65/69, solicitando que en virtud de las razones de hecho y derecho que expone, se rechace la acción, con expresa imposición de costas.

En primer lugar, niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente que no fueran de su expreso reconocimiento.

Realiza un relato de los hechos producidos en sede administrativa y resalta que la recurrente presentó algunas declaraciones juradas “en cero”, y otras con saldo a su favor, circunstancia que no se hubiera puesto de relieve si no hubiera sido a raíz de la inspección efectuada, resultando entonces evidente que la encartada llevó adelante un ardid con el fin de obtener un beneficio ilegítimo en perjuicio de su parte.

Se refiere expresamente a la intención del contribuyente de colaborar con la fiscalización y el trabajo realizado con el fin de rearmar la documentación extraviada, manifestando que – a diferencia de lo sostenido por la apelante- dicha situación no influye en el elemento subjetivo de la infracción, pero sí en la graduación de la sanción, circunstancia que fue tenida en cuenta por el juez administrativo en el momento de su imposición.

A ello, añade que en los actos administrativos apelados se dejó expresa constancia de los fundamentos de hecho y derecho por los cuales la sanción fue impuesta, y con dicho fundamento se aplicó una multa en los términos del art. 46, con la utilización de las presunciones legales previstas en el art. 47 de la ley 11.683 (t.o. vigente).

Entiende que el conjunto de irregularidades detectadas durante la fiscalización constituyen soporte fáctico suficiente para la aplicación de las presunciones del art. 47 de la ley 11.683, en tanto se cuentan con suficientes elementos de juicio que acreditan la intención del contribuyente de defraudar.

Sostiene que la presentación de las declaraciones juradas rectificativas corroboran la conducta reprochable del contribuyente, siendo la misma detectada por los funcionarios de la fiscalización, sin que la recurrente aportara prueba que hiciera a su derecho.

Cita jurisprudencia que avala sus dichos y concluye que ha quedado probado en autos el conocimiento, por parte de la quejosa, del reproche en el que incurría.

Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 73 se abre la causa a prueba haciéndose lugar a la informativa, cuya producción obra a fs. 80/vta.

Que a fs. 84 se requiere a las partes que informen si el impuesto cuya omisión diera lugar a la multa apelada en autos, fue incluído en un plan de regularización de pagos. Dicha situación fue invocada por la recurrente a fs. 85, y acreditada por la representación fiscal a fs. 89/92vta., quien informó que, si bien la recurrente había incorporado los impuestos omitidos en un RAFAE, el plan de facilidades de pago se encontraba caduco. En consecuencia, siguieron los autos según su estado.

Que a fs. 113 se declara cerrado el período probatorio y, como medida para mejor proveer se intima a las partes a que informen si el plan de facilidades de pago RAFAE presentado por la recurrente fue reformulado y se encuentra vigente en los términos de la ley 26.476. A fs. 121, la representación fiscal reitera la información referida a que el plan de facilidades de pago presentado por la recurrente se encuentra caduco, y añade que, si bien se registran algunas reformulaciones parciales, ellas también se encuentran caducas.

Que a fs.139 se elevan los autos a consideración de la Sala “C”, y a fs.145 pasan los mismos a sentencia.

IV.- Que, en virtud de las manifestaciones realizadas por la recurrente en su escrito recursivo, referidas a haber incorporado la deuda tributaria cuya supuesta defraudación dio origen a las multas apeladas en autos en un plan de facilidades de pago, cabe en primer lugar pronunciarse respecto de ello. A tal fin, este Tribunal realizó varias intimaciones a las partes.

Que, como resultado de tales diligencias, la propia recurrente relató que si bien había regularizado la obligación que dio lugar a la aplicación de la sanción recurrida en autos... por cuestiones financieras, en un par de oportunidades las cuotas fueron abonadas fuera de término, provocando la caducidad de dicho plan de pagos. Asimismo, en dicha presentación la recurrente aclaró que la deuda sería regularizada “en los próximos días”, y que dicha situación sería acreditada en el expediente a la brevedad (vide fs. 85vta.).

Que, a pesar de las diversas intimaciones que le fueran cursadas, la recurrente no ha acreditado a la fecha, sus dichos.

Que por su parte, la representación fiscal informó que según surge de sus registros “*...el plan de facilidades de pago presentado por el contribuyente el 29/07/05 se encuentra caduco, registrándose algunas reformulaciones parciales en planes mis facilidades (todos caducos)* ...” (vide fs. 121), en consecuencia corresponde que este Tribunal se expida sobre las multas cuestionadas, considerando la procedencia de la sanción apelada y el encuadre efectuado por el organismo fiscal.

V.- Que en tal sentido, cabe destacar, que las sanciones discutidas en autos tienen su origen en una inspección a la que fue sometida la recurrente con el objeto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias correspondiente a los ejercicios fiscales febrero a abril y junio a diciembre de 2001 y 2001 respectivamente, con motivo de haberse detectado diferencias entre el crédito fiscal declarado con el registrado en los libros, facturas de compras no relacionadas con la actividad gravada, gastos de representación incorrectamente deducidos, gastos de publicidad y propaganda y honorarios cuya deducción no correspondía según el criterio fiscal.

A tal fin, el organismo fiscal consultó las bases informáticas E-Fisco y Citi Compras, los bienes registrables de la empresa, y las compras realizadas, sin que surgieran observaciones que informar; se cotejaron muestralmente los comprobantes respaldatorios de las ventas efectuadas en el período de fiscalización contra el libro IVA Ventas y el débito fiscal declarado en el IVA, sin que ello arroje diferencias.

De igual forma, se cotejaron las fotocopias de los comprobantes de compras e importaciones del período contra los subdiarios IVA Compras aportados por la empresa, y las declaraciones juradas presentadas, observándose diferencias en el crédito fiscal declarado. Así también, se impugnaron algunas facturas de compras no relacionadas con la actividad gravada del contribuyente y se verificaron los comprobantes de retenciones y percepciones de IVA e impuesto a las ganancias, resultando conformidad con las mismas.

Que en dicha situación la contribuyente regularizó su situación fiscal ajustando el crédito fiscal en IVA y los gastos gravados deducidos, de acuerdo a la documentación verificada, y presentando las correspondientes declaraciones juradas rectificativas (vide Informe Final de Inspección obrante a fs. 9/10 del sumario M-430/05 y 25/26 del sumario M-429/05).

Que el organismo fiscal encuadró la infracción en el tipo descripto por el art. 46 de la ley 11.683, haciendo mérito de la presunción establecida en los incisos a) y b) del art. 47 de la ley procesal y aplicando la reducción de sanción prevista en el art. 49 de ley 11.683 en atención a la falta de antecedentes de la sumariada.

VI.- Que, sobre la base de lo expuesto en los párrafos precedentes, corresponde analizar si resulta ajustada a derecho la aplicación de la sanción apelada.

Que en primer lugar cabe señalar que, en el caso de las multas por infracciones materiales, tal como la prevista en el artículo 46 de la ley de rito, el bien jurídico protegido es la renta fiscal, pudiendo solamente el organismo fiscal aplicar esta sanción cuando dicho bien jurídico se encuentre vulnerado.

Que en consecuencia, a efectos de dilucidar la controversia planteada, y conforme lo ha sostenido la jurisprudencia de este Tribunal, "*es importante advertir que la rectificación de una declaración jurada, dando origen a un mayor montante de impuesto, verifica, en principio, el aspecto objetivo, y el perjuicio fiscal, requerido tanto por el tipo infraccional del artículo 45, como del artículo 46 de la ley de rito fiscal*", ya que si bien es cierto que ello no implica sin más la admisión de culpabilidad y mucho menos la intención de defraudar al erario público la imputación de la figura dolosa del art. 46 requerirá un examen pormenorizado de las cuestiones que rodean al ajuste o diferencia impositiva detectada a efectos de dotar de suficiente convicción a la imputación defraudatoria del juez administrativo (vide Auter S.A., TFN, Sala B, de fecha 05/04/2004). Por lo tanto, en el caso de autos, corresponde señalar que el elemento objetivo del tipo infraccional ha quedado satisfecho a partir de la propia rectificación de declaraciones juradas efectuada por la apelante.

Que, de igual modo, la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683, requiere para su configuración la realización de una "declaración engañosa" u "ocultación maliciosa" que configure el elemento intención, según resulta de las expresiones utilizadas para la descripción del tipo. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco. Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijuridica -por comisión o por omisión- y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduzca en engaño. (en tal sentido vide "Sym Sistemas y Microfilmaciones SRL c/DGI de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la Sala IV, del 14/06/2012).

Que, en ese sentido, tiene dicho esta Sala que: "el dolo en la calificación de la conducta del responsable debe ser ponderada en consonancia con el conjunto de circunstancias que permitan, en la convicción del intérprete, encontrar configurada la intención de defraudar. (conf. Sentencia de esta Sala C en los autos Colomba, María Teresa s/recurso de apelación" de fecha 15-12-97).

Que tal como se expuso, si el ente fiscal pretende sancionar a un contribuyente con multa por defraudación, debe surgir de los antecedentes administrativos la prueba concluyente de la conducta dolosa que se atribuye al presunto infractor.

Que, al respecto, en el Informe Final de inspección obrante a fs. 9/10 del sumario M-430/05 y 25/26 del sumario M-429/05 se establece que las diferencias detectadas surgieron de las fotocopias de los comprobantes de compras e importaciones del período -aportados por la recurrente- contra los subdiarios IVA Compras aportados por la empresa, y el crédito fiscal de las declaraciones juradas presentadas.

Asimismo, es de destacar que del cotejo de la base E-Fisco y Citi- Compras respecto de los bienes registrables de la misma y de las compras realizadas no surgieron observaciones para realizar.

Que, en consecuencia, el análisis efectuado por el Fisco nacional no permite inferir una conducta maliciosa o engañosa por parte de la recurrente, como lo exige la aplicación de la sanción pretendida, toda vez que el mismo se basó en los propios registros del contribuyente, careciendo de entidad suficiente para inducir a engaño al Fisco nacional y afectar el erario público.

Que, en virtud de lo expuesto, es claro que el fisco nacional no ha demostrado el accionar doloso de la encartada, no acreditando suficientemente la existencia del ardid o engaño que tipifica la figura de defraudación, siendo innecesario el tratamiento de las demás cuestiones planteadas en autos. Por ello, voto por revocar las resoluciones apeladas, con costas.

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que en autos se interpone recurso de apelación contra dos actos administrativos que aplican sendas multas a la sociedad anónima NVS con sustento en los artículos 46 y 47 incs. a) y b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.), en relación con el impuesto a las ganancias del año fiscal 2001 e impuesto al valor agregado de los períodos fiscales febrero a abril y junio a diciembre de 2001.

Teniendo en consideración la indiscutible naturaleza penal de las infracciones tributarias, debe analizarse si en el presente caso se han configurado los elementos del tipo penal y el proceder doloso endilgado a la contribuyente.

II.- Que la administración fiscal procedió a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente, según Orden de Intervención 3913/0. De acuerdo con lo consignado en el informe final de inspección obrante a fs. 9/10 del primer cuerpo y 25/26 del 2° cuerpo de aa acompañados, al cotejarse comprobantes de compras e importaciones contra los subsidiarios IVA Compras aportados por la empresa y las ddjj presentadas, se observaron diferencias en el crédito fiscal declarado y se impugnaron facturas de compras no relacionadas con la actividad gravada, gastos de publicidad y propaganda y honorarios deducidos oportunamente del balance comercial; asimismo se efectuó el ajuste de los gastos de representación deducidos, ante la inexistencia de personal en relación de dependencia.

Que según detalla el organismo recaudador en las resoluciones controvertidas, la contribuyente en ambos tributos presentó declaraciones juradas en “cero” o con saldos impositivos a su favor, dejando así de ingresar la suma de $47.651,41 –IVA- y $58.104,17 –ganancias- (ver fs. 3 cpo. Ganancias y 5/14 cpo. iva de los a.a.). En tal sentido, se señala que en el período fiscal IVA 12/01 se declaró tan sólo el 0,44% del tributo.

La actora conforma el ajuste propuesto por el organismo fiscalizador y acompaña las declaraciones juradas rectificativas mediante F.713 de fecha 27/06/2005 consignando los saldos referidos precedentemente (ver fs. 8 cpo. ganancias y 15/24 cpo. iva de los a.a.). Siendo ello así, ha quedado debidamente acreditada la configuración del elemento objetivo de la infracción imputada, habida cuenta de la falta de ingreso en término del impuesto al valor agregado y ganancias adeudados por la contribuyente y evidenciadas tanto la grave contradicción a la que alude el inciso a) como la inexactitud a la que hace referencia el inciso b) del artículo 47 de la ley de rito.

En tal sentido debe destacarse que… *de no ser por el ejercicio de las facultades de verificación del organismo fiscal, la conducta del actor hubiesen probablemente pasado desapercibida* (conf. Sala I en “Mapri Distribuidora SRL” 7-3-2013 y “Refinadora Neuquina S.A.” 23-12-15).

Asimismo, ha de tenerse en consideración que le incumbía a la recurrente la carga de probar que las inexactitudes incurridas *"…habían sido la consecuencia de una omisión imputable a su parte a título de mera negligencia"…"porque…si bien es cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de índole penal sin culpa, no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por la ley, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente"* (*Wekser, Marcelo A –CNACAF Sala V 23-6-15).* Sin embargo, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, la contribuyente no ofreció prueba alguna para demostrar la aludida falta de intencionalidad dolosa, más allá de los antecedentes administrativos en poder de la contraria, limitándose a aducir la falta de intención de defraudar, lo que por sí solo no permite justificar su accionar.

En consecuencia, no habiendo sido desvirtuado por NVS S.A. el proceder doloso imputado por el organismo recaudador, que lo llevaron a la aplicación de las presunciones reguladas por los incisos a) y b) del referido artículo 47, corresponde confirmar las multas impuestas, con costas.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Marmillon.

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

Confirmar las multas impuestas, con costas.

Regìstrese, notifìquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archìvese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.20 13:42:23 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.20 16:31:34 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.22 11:17:15 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.22 11:17:15 -03:00