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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-125765347-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 23 de Octubre de 2023

Referencia: Voc. XI. Expediente N° 28.283-I y su acumulado N° 33.022-I. "Quilsa Com Ar S.H. 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° 28.283-I y su acumulado N° 33.022-I** caratulado **"Quilsa Com Ar S.H. s/ apelación",**

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Por sentencia del 26 de abril de 2022, la Cámara revocó la sentencia dictada por esta Sala el 6 de agosto de 2019 en la que, por mayoría, se dejaron sin efecto las Resoluciones Nros. 180/2006 y 2/2009, por las cuales se determinó de oficio la obligación de Quilsa Com Ar SH en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 3/2001 a 2/2005 y a) se le aplicó una multa por defraudación con sustento en los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683 en relación a los períodos 4 a 12/2001 y 1/2005 (Res. N° 280/2006), y b) se le aplicó la multa por omisión prevista en el art. 45 de la misma ley en relación a los períodos fiscales 1/2002 a 12/2004 (Res. N° 2/2009). En dicha sentencia, la Cámara ordenó, además, *"remitir los autos a la instancia de origen, a fin de que se pronuncie expresamente pobre las restantes cuestiones planteadas"*.

Por ello, si bien por los fundamentos expuestos en la sentencia del 19 de agosto de 2019 consideré por las razones allí indicadas que debía revocarse la determinación de oficio apelada y, por lo tanto, insustancial el análisis de los intereses y las multas impuestas en las Resoluciones, corresponde que en virtud de lo ordenado por la Cámara me expida ahora en relación a tales conceptos.

Respecto de los intereses resarcitorios, deben ser confirmados por aplicación estricta del art. 37 de la ley 11.683, sin que además en el recurso de apelación se hayan presentado agravios concretos, ni tampoco impugnado el método empleado para su cálculo.

En cuanto a las sanciones, determinado que fuera en la sentencia del 26 de abril de 2022 que Quilsa Com Ar S.H. presentó sus declaraciones juradas en forma inexacta debe tenerse por configurado el elemento objetivo de las infracciones tipificadas en los arts. 45 y 46 de la ley 11.683.

Del mismo modo, en cuanto al elemento subjetivo, también debe tenérselo por configurado a partir de las conclusiones adoptadas en el decisorio del tribunal de alzada en cuanto a que la aquí recurrente incurrió en una *apropiación de créditos fiscales* del impuesto al valor agregado por operaciones de un tercero, conducta que encuadra en el tipo doloso del art. 46 de la ley 11.683. Por la misma razón debe ser confirmada la multa de omisión aplicada en la Resolución N° 2/2009, respecto a los períodos fiscales 1/2002 a 12/2004, que solo exige la culpa o la negligencia.

Cabe aquí reiterar que es al contribuyente al que le corresponde demostrar la falta de culpa o negligencia al liquidar sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF " Velocidad Tiempo Cero SA, del 28/6/2007; "La Rueca Porteña del 27/10/1998; "Italcred" del 28/4/2016, entre muchos otros), deber que en el caso en la sentencia que motiva este pronunciamiento no se consideró acaecido, ya que se estimó que la modalidad operativa adoptada por Quilsa Com Ar S.A. en el cómputo de los créditos fiscales no fue ajustada a derecho y que lo resuelto en sede penal no modificaba la calificación de su conducta efectuada en sede administrativa.

Por lo expuesto, corresponde confirmar los intereses resarcitorios intimados y la multa impuesta en la Resolución N° 180/2006, así como también la multa aplicada en la Resolución N° 2/2009, con costas.

El Dr. Martín dijo:

1. En la sentencia dictada por esta Sala, con su actual composición, el día 6 de agosto de 2019 el suscripto emitió su voto, entendiendo por los argumentos que allí se plasmaron que correspondía revocar las resoluciones Nos 180/2006 de fecha 20 de octubre de 2006 y 2/2009 de fecha 20 de enero de 2009, formando parte de la mayoría que conformó el citado pronunciamiento.

2. A posteriori, la Excma Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo – Sala II- revocó la sentencia emitida por la Sala D, confirmó los actos administrativos dictados por la Administración Federal de Ingresos Públicos y devolvió las actuaciones a este Tribunal para que se pronuncie expresamente sobre las restantes cuestiones planteadas.

3. En el entendimiento que:

a. El art. 10 del Reglamento de Procedimiento de este Tribunal (Acordada del 28/06/2023 -B.O. 3/07/2023-) establece que "Cuando el expediente fuere devuelto por la Cámara Nacional del Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, **revocando** o declarando nula la sentencia oportunamente dictada por una de las Salas de este Tribunal, **respecto de cuestiones sobre las que deba nuevamente expedirse**, el respectivo expediente será girado directamente a la Sala que le siga en orden alfabético, siendo el Vocal instructor el que surja por aplicación del artículo 4 de este Reglamento. En caso de que ésta última entienda que el expediente no resulta de su competencia lo devolverá a la Sala de origen, la que en caso de entender que no corresponde su intervención, deberá elevarlo a resolución del Tribunal en pleno" (el resaltado me pertenece).

b. El suscripto ya emitió un voto en sentido contrario a lo resuelto por la Excma Cámara, y que el tratamiento de la multa e intereses remanente es un desprendimiento de los hechos analizados en el voto principal, cuyo análisis debería hacerse sobre un criterio opuesto al que ya he opinado,

4. Considero que por razones éticas no debo emitir un voto en dichas condiciones, debiendo el expediente girarse a la Sala A, tal como indica el reglamento de procedimiento.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que toda vez que la sentencia de la Sala II de la Alzada, resolvió al revocar el decisorio de este Tribunal " *remitir los autos a la instancia de origen, a fin de que se pronuncie expresamente sobre las restantes cuestiones planteadas"*, considero que esta juzgadora debe expedirse sobre los intereses resarcitorios y las sanciones aplicadas en los actos apelados.

II- Que procede confirmar la liquidación de intereses resarcitorios toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), y no existen agravios concretos contra su imposición ni tampoco se impugnó el método empleado para su cálculo.

III- Que corresponde referirse a la sanción aplicada respecto del IVA por los períodos abril a diciembre de 2001 y enero de 2005 en virtud de los art. 46 y 47 inc. b) y la impuesta respecto a los períodos 01/02 a 12/2004 con sustento en el art. 45 de la ley de rito, esta última originalmente tramitada en el Expte. 33.022-I, acumulado a estos autos.

1- Que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 11.683 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).

En efecto, 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. CANACF -Sala V-, in re: "Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI"). Que en caso concreto, se invocó el art. 47 inc. b) de la ley 11.683, el cual presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando en los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Sentado ello, del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales.

Que en el caso concreto se advierte una maniobra de parte de la recurrente de apropiarse de créditos fiscales que no le correspondían por haberse emitido los comprobantes a otra firma, lo cual no hubiera sido detectado de no mediar la labor de fiscalización y, consecuentemente, se concreta tanto el tipo penal imputado como el debido perfeccionamiento de la presunción del art. 47 inciso b), no correspondiendo dispensa o reencuadre en figura culposa como lo pretende la recurrente.

Asimismo, la graduación se encuentra debidamente fundada, en tanto como señala el Fisco en el acto correspondiente, las inexactitudes no pueden atribuirse al desconocimiento de la ley por tratarse de aspectos directamente relacionados con la actividad de la responsable, que no puede obviarse y cuya apreciación no es susceptible de dificultades (vide fs. 34)

Que por todo lo hasta aquí expuesto, corresponde confirmar la procedencia de la sanción aplicada en los términos del artículo 46 de la ley de rito.

2.-En lo que se refiere a la multa aplicada conforme la figura prevista en el art. 45 de la ley N° 11.683, debe señalarse que la omisión descripta en dicha norma, por sí misma y a falta de otros elementos de juicio que lleven a la desincriminación de la conducta, conduce a tener por configurada la culpa o negligencia implícitamente requerida en el artículo mencionado (cfr. Sala IV de la Alzada, in re “Pagola, Ricardo Eduardo”, sentencia del 19 de noviembre de 2013). En tal sentido, es la apelante quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias sin que se hayan arrimado elementos que sirvan para desvirtuar la pretensión tributaria en que se funda la sanción.

Que si bien 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 (Fallos: 316:1313 y CNACAF -Sala V-, “Martínez, Rodolfo Francisco” y “Basf Argentina SA” sentencias de fecha 12/5/99 y 14/6/2000).

En consecuencia, y dado que las razones y argumentos expuestos en el acto recurrido (vide fs. 188/206) no han sido conmovidos y resultan suficientemente aptos para fundar la pertinencia de la sanción impuesta y la graduación fijada, corresponde confirmar la sanción.

IV- Por lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en cuanto liquidan intereses y aplican sanciones, imponiendo las costas a la recurrente, toda vez no se advierten motivos que justifiquen apartarse del principio objetivo de la derrota (cfr. art. 68 CPCN).

Atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar los intereses resarcitorios intimados y la multa impuesta en la Resolución N° 180/2006, y la multa aplicada en la Resolución N° 2/2009, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional:

a) en la suma de $74.507 por la representación procesal, y $186.268 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes en la primera ysegunda etapa procesal, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b) en la suma de $ 29.395 equivalente a 1,16 UMA por la representación procesal y de $ 73.488, equivalente a 2,90 UMA por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes en la tercera etapa procesal, conforme lo dispuesto por la ley 27.423.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.23 15:42:57 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.23 16:28:07 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.23 18:25:10 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.23 18:25:11 -03:00