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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-141722934-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA EX-2023-46349016- -APN-SGAI#TFN "JEREZ GONZALO SEBASTIAN" - VOCXII

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EX-2023-46349016- -APN-SGAI#TFN caratulado “JEREZ GONZALO SEBASTIAN s/recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que por RE-2023-46337923-APN-SGAI#TFN Gonzalo Sebastián Jerez interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 22/2023 (DV RRMR) dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes, con fecha 31/03/2023, mediante la cual se procedió a impugnar las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 03/2018 a 12/2019, se determinó de oficio la obligación impositiva con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente a dos tantos del tributo omitido por los períodos fiscales mencionados con fundamento en los arts. 46 y 47 inc. b) de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

En primer lugar plantea la nulidad de la Orden de Intervención Nº 1880592, al tratarse de un acto administrativo sin firma de funcionario actuante, sin determinación de impuestos y periodos comprendidos en la fiscalización y de la Nº 1917348 suscripta por un funcionario respecto del cual no se pudo corroborar si poseía el cargo de Juez Administrativo y de todo lo actuado en consecuencia en razón de que se vulneró el principio de legalidad, el debido proceso adjetivo, el principio de verdad material, al existir vicios en el objeto, en el procedimiento finalidad y causa. También pide que se declare la nulidad de la resolución que tiene como base la última orden de intervención en razón de que el ente fiscal no brindó justificación alguna respecto de la falta de firma, determinación de impuestos y periodos a fiscalizar, sino que se limitó a sostener que se trataba de actos preparatorios.

Indica que debe demostrar que realizó las operaciones comerciales, pero se le negó toda posibilidad de hacerlo y menciona que no se formularon cargos en el Impuesto a las Ganancias con motivo de que por la actividad

desarrollada necesariamente adquirió la mercadería facturada; es decir, que tuvo un costo que resultó necesario para llevar adelante su comercio, pero se desconoció al proveedor en orden al cómputo del crédito fiscal, lo cual no resulta lógico cuando era el único proveedor con el cual contrataba.

Critica que se haya puesto a su cargo el deber de controlar la situación económica y operativa de terceros, sin tener en cuenta que es un pequeño contribuyente de actividad comerciante que se dedica al rubro carnicería desde el año 2017 con dos empleados, y que contrató al proveedor, Cicardi, José Ernesto, para el suministro de carnes rojas. Relata que para concretar dichas operaciones, los transportistas hacían entrega de remitos por cada mercadería recepcionada al mismo tiempo que se le entregaban facturas electrónicas por la venta.

Destaca que el mencionado proveedor fue incorporado a la Base Apoc recién el 28/07/2020, luego de un año de la fiscalización, es decir que al momento de contratar no se encontraba en dicha base de datos, a lo que añade que las facturas poseían el CAI vigente, por lo que afirma que resulta ilógico que se le exija que investigue y conozca la capacidad operativa, económica y/o financiera de uno de sus proveedores.

Insiste en que el Fisco Nacional nunca puso en duda la actividad desarrollada, ni la incorporación de la carne para su actividad productiva, sino la veracidad de las operaciones con su principal proveedor.

Aduce que cumplió con todos los recaudos legales exigidos y obró con la debida diligencia, y advierte que la circunstancia que el proveedor no estaba en la base e-Apoc a la fecha de la facturación emitida demuestra que en caso de haberse formulado una consulta a la página web del organismo antes de efectuar las operaciones impugnadas, hubiera dado como resultado que la firma aquí involucrada no presentaba inconsistencias.

Se queja de que se haya ignorado la explicación brindada sobre la operatoria comercial por lo que alega que la determinación de oficio resulta arbitraria, dogmática y por ende no puede ser considerada un acto administrativo válido, más aún cuando se rechazaron las pruebas ofrecidas tendientes a demostrar la real existencia de las operaciones comerciales.

Por los argumentos expuestos sobre la improcedencia de la determinación de oficio pide que también se dejen sin efectos los intereses resarcitorios reclamados como la multa, la que además resulta exorbitante.

Por último, ofrece prueba documental, informativa, pericial contable y testimonial y pide que se dicte sentencia revocando la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que por IF-2023-80986590-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Sobre la nulidad pretendida manifiesta que el acto administrativo reúne los requisitos esenciales enumerados en el art. 7° de la Ley 19.549 de Procedimientos Administrativos y se observaron las disposiciones previstas por la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus mod.), por cuanto el mismo se encuentra sustentado en los hechos y antecedentes que le sirvieron de causa y en el derecho aplicable, expresando en forma concreta las razones que indujeron a emitirlo, por lo que de ninguna forma es nulo ni arbitrario.

Con relación a la falta de firma en el formulario de inicio de fiscalización bajo la Orden de Intervención N° 1880592, menciona que se trató de una acción preventiva para poner en conocimiento del Sr. Jerez las irregularidades detectadas por el área de investigación, y que proceda a su regularización, y en su caso, gozar de los beneficios que en ese momento otorgaban los planes de pago vigentes. Aclara que ello surge claramente del informe de inspección. Explica que como no regularizó la situación, se dio inicio a la fiscalización ordinaria

mediante la Orden de Intervención N° 1917348. Remarca que no se notificó ajuste alguno en dicha acción preventiva, ni requerimiento solicitando documentación, dado que no era su finalidad. Por ello, rechaza los argumentos sobre la vulneración del principio de legalidad, el debido proceso adjetivo y el principio de verdad material, sin que se haya afectado la garantía de la defensa en juicio. Sin perjuicio, de lo cual advierte que los formularios que notifican las Órdenes de Intervención no constituyen actos administrativos, sino que son actos preparatorios.

En cuanto al ajuste practicado señala que por las inconsistencias detectadas con relación al proveedor Cicardi, José Ernesto se procedió a impugnar el cómputo del crédito fiscal y pone de resalto que de la labor desarrollada por la inspección surgió que el recurrente no había computado la totalidad de las facturas emitidas por el proveedor observado.

Indica que se impugnaron las facturas en los casos que se pudo verificar su cómputo, como así también los créditos fiscales de los cuales no se aportó documentación alguna y no pudo obtenerse información de terceros en los sistemas del Organismo, debido a que el Sr. Jerez no proporcionó la totalidad de la documentación requerida.

En lo que hace a la inscripción del proveedor repara en que si bien es cierto que el mismo se encontraba inscripto, dicha inscripción es una manifestación espontánea y voluntaria, a lo que agrega que la constancia de inscripción, la autorización para facturar, etc., son solicitados por el propio contribuyente, luego de una serie de controles formales, sin que la mera inscripción acredite la realización de transacciones comerciales entre el encartado y el emisor de los comprobantes observados.

Alega que el proveedor existe en la formalidad de su documentación, pero de las distintas tareas realizadas no se pudo verificar que haya sido el quien realizó la efectiva compra y/o prestación de los servicios, aclara que lo que se discute es la validez de las operaciones como generadoras de crédito fiscal debido a que la documentación fue emitida por un proveedor que no efectuó las operaciones generadoras de crédito fiscal.

Concluye que el Sr. Jerez no demostró que el emisor de los comprobantes realizó las operaciones, por lo que sostiene que todos sus argumentos explicando la operatoria comercial no resultan procedentes al no haber acreditado en forma fehaciente que efectuó las transacciones comerciales con el proveedor observado, sin que existan elementos de juicio que permitan llegar a ese convencimiento, por lo que entiende que no pueden tenerse por válidos y computables los créditos fiscales insertos en dichos instrumentos.

Pide que se confirme la sanción aplicada con sustento en que la conducta descripta encuadra en la presunción de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas según el inc. b) del art. 47 y art. 46 de la ley ritual, al resultar evidente que medió una grave contradicción entre las informaciones colectadas por la fiscalización actuante con los datos que surgen de las declaraciones juradas y/o registros pertinentes.

En relación a los intereses resarcitorios intimados, cabe indicar que en el caso de autos, no se verificó circunstancia alguna que le haya impedido cumplir con su obligación tributaria, no existiendo en consecuencia razón alguna para eximirlo de dicho pago.

Por último, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos desarrollados y la jurisprudencia citada pide que se dicte sentencia rechazando el recurso interpuesto con expresa imposición de costas a la actora. Formula reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2023-109749499-APN-VOCXII#TFN no se hizo lugar a la prueba ofrecida. Por PV PV-2023-132175999-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y por IF-2023-138845545-

APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para sentencia.

IV.- Que en primer lugar cabe señalar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones sino tan sólo pronunciarse en aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (CSJN, Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970).

Que el recurrente aduce que la resolución apelada se encuentra afectada de nulidad, sin embargo se advierte que la misma fue dictada en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), estimando el Juez Administrativo las circunstancias de hecho y derecho que la sustentan, sin que se encuentre afectada la validez del procedimiento ni lesionado su derecho de defensa, en razón de que la pertinencia de la prueba ofrecida fue debidamente merituada para decidir sobre su rechazo.

Que en lo que hace al agravio sobre la falta de validez de las Ordenes de Intervención cabe precisar que en los antecedentes administrativos acompañados se encuentran las actuaciones labradas con motivo de la Orden de Intervención N° 1880592 bajo el Asunto: Acción Prevntiva, en cuyo informe se mencionó que la misma tuvo por finalidad poner en conocimiento del Sr. Jerez las inconsistencias observadas por el área de investigaciones según un cruce de información para que, en su caso, proceda a su regularización, teniendo en cuenta la vigencia de la moratoria 2020 establecida por la RG AFIP Nº 4816/2020 (IF-2023-81260576-APN-DTD#JGM, act. adm., fs. 26/27).

A continuación, se procedió al descargo administrativo de dicha Orden de Intervención para generar una fiscalización ordinaria, lo que acontenció con la Orden de Intervención N° 1917348 (agregada por IF-2023-81260708-APN-DTD#JGM), que dio origen al ajuste en discusión en autos.

Por ello, los argumentos esgrimidos para plantear la nulidad no pueden prosperar al constituir una discrepancia con el criterio fiscal en razón de que el procedimiento seguido para culminar en el acto ahora apelado se ajustó a derecho.

V.- Que en el informe final de inspección y en la resolución recurrida se indica que la recurrente tiene como actividad principal declarada la venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados, y actividad secundaria la venta de huevos, carne de aves y productos de granja y de la caza (IF-2023-81260991-APN-DTD#JGM, act. Adm, Cpo. 2, fs. 306/316).

Las presentes actuaciones reconocen origen en la fiscalización practicada mediante Orden de Intervención Nº 1917348, en la que por un cruce de información se detectó la utilización de facturas emitidas por el proveedor Cicardi, José Ernesto incorporado en la Base Apoc, como usina sin capacidad operativa, económica y financiera.

Que en el marco de la inspección el recurrente acompañó los registros de IVA Compras e IVA Ventas desde el período fiscal 04/2019 a 12/2019 -informó que respecto del período anterior se encontraba en trámite judicial de devolución por parte del estudio contable anterior- y aportó parte de la documentación de respaldo solicitada respecto de las operaciones celebradas con el proveedor, sin proporcionar las facturas de las operaciones de compras efectuadas pero si un detalle de las mismas. También agregó remitos a su nombre por los períodos 2018/2019 emitidos por la firma Carnica del Oeste S.R.L., en los cuales figuraba como usuario de faena el proveedor.

Se dejó asentado que se circularizo al usuario de la IP desde donde se emitieron la totalidad de las facturas, sin obtener respuesta en los dos pedidos formulados. Se mencionó que también se consultó respecto de las IPS de facturas emitidas por la firma Carnica del Oeste S.R.L., las que eran coincidentes con la IP utilizada para la

emisión de las facturas del proveedor.

Que el proveedor Cicardi, José Ernesto fue incorporado en la Base APOC debido a distintas irregularidades: no contestó los requerimientos ni pudo ser ubicado, su domicilio correspondía a una vivienda y no se comprobó ni se observaron indicios o elementos que indiquen que en el mismo se desarrollaba la actividad declarada, poseía bienes registrables de escasa significatividad, se dio de baja en el Impuesto a las Ganancias, presentó declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado hasta 10/2019, registra escasos pagos de este último impuesto, teniendo en cuenta el volumen facturado, no hizo pagos del Impuesto a las Ganancias a la fecha, más que las retenciones sufridas y debido al incumplimiento de lo requerido, no se pudo fiscalizar los créditos fiscales de IVA tomados. Asimismo, se observó que su conducta fiscal se caracterizaba por baja relación débito/crédito, no registraba consumos relevantes, presentó declaraciones como empleador con nómina de dos empleados, tenía escasos bienes a su nombre, por lo que no sería económicamente solvente y las retenciones practicadas no guardaban relación con los conceptos facturados.

Que el recurrente registraba en los períodos fiscales objeto de fiscalización trescientas treinta y nueve operaciones respaldadas con facturación del proveedor observado, por un importe total neto de $ 27.502.005,83 y un total de crédito fiscal de $ 2.887.710,82.

A los fines de determinar el ajuste correspondiente se tuvo en cuenta:

a) Para los períodos 03/2018 a 05/2018 y 10/2018 a 04/2019, dado que no aportó el Libro IVA compras, se tuvieron en cuenta los créditos fiscales declarados y los créditos fiscales informados mediante el régimen de información previsto en la Resolución General AFIP N° 3685, y se impugnó la diferencia sobre la cual no había documentación, como así también la facturación del proveedor en cuestión.

b) Para los períodos fiscales 06/2018 a 09/2018, dado que no aportó el Libro IVA Compras ni presentó el régimen de información mencionado, se consultó la información enviada por terceros, y se impugnaron los créditos fiscales relacionados al proveedor.

c) Para los períodos fiscales 05/2019 a 12/2019, se verificó que el Libra IVA Compras aportado sea coincidente con la presentación enviada a través del Régimen previsto en la Resolución General AFIP N° 3685, para impugnar los montos referidos al proveedor cuestionado.

Así de dicho cotejo surgieron los créditos fiscales impugnados y se dejo constancia que el responsable no computó la totalidad de los montos facturados por el proveedor, lo que se consideró llamativo y se entendió que ello demostraba el conocimiento de las irregularidades o la inexistencia de las operaciones con el mismo.

En el marco de los actuados no se formularon cargos ni impugnaciones con relación al Impuesto a las Ganancias, en el entendimiento que por la actividad desarrollada necesariamente se adquirió la mercadería facturada; es decir, tuvo un costo que resultó necesario para llevar adelante su comercio, pero se desconoce el verdadero proveedor de dicha mercadería. No obstante ello, se concluyó que el costo y/o compra de la mercadería existió, porque de lo contrario no podría haber desarrollado su actividad comercial.

VI.- Que ello así cabe establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho, considerando los agravios planteados, junto con las distintas constancias documentales incorporadas a la causa.

Que el recurrente alega en su defensa que los comprobantes que instrumentaron las operaciones cumplían con la normativa vigente, los que además disponían de la autorización del organismo fiscal y fueron emitidos por un

sujeto debidamente inscripto. Además sostiene que no se encontroba a su cargo el deber de constatar el cumplimiento que el proveedor daba a sus obligaciones fiscales. También manifiesta que no puede pasarse por alto que el proveedor no se encontraba incluido en la base de facturas apócrifas al tiempo de las contrataciones.

Que durante la etapa de fiscalización el Sr. Jerez cumplió parcialmente con el aporte de la documentación de respaldo de las operaciones concertadas, conforme se expuso en el Considerando precedente, por lo que el ente fiscal se valió de datos obrantes en sus bases y en información de terceros, lo que permite deslumbrar que no llevaba una contabilidad ordenada y por consiguiente en este aspecto no colaboró con la inspección.

Que el Sr. Jerez sustenta su defensa en resaltar aspectos formales de las supuestas adquisiciones de carnes rojas. Sin embargo, no sólo es necesario el cumplimiento de tales recaudos sino que además es necesaria la consumación del aspecto material referido a la existencia de la operación, debido a que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c/ DGI”, del 21 de agosto de 2013).

Que con relación al agravio sobre la falta de inclusión del proveedor en la Base Apoc al momento de las contrataciones, cabe remarcar que dicha circunstancia no implica que posea capacidad operativa para contratar debido a que la sola inclusión no constituye por sí misma el motivo del cuestionamiento de la validez de su facturación, sino que a ello se agregan las restantes constataciones efectuadas, las que deben ser rebatidas por el aquí recurrente.

Que si bien el apelante critica el proceder fiscal, lo cierto es que el personal fiscalizador realizó una ardua tarea investigativa en orden a la situación particular del proveedor, en especial con la finalidad de su localización, a pesar de lo cual no pudo ser ubicado en los domicilios fiscales que figuraban en la base del Fisco Nacional, ya que si bien allí atendieron a los inspectores personas que dijeron conocerlo, el mismo no pudo ser ubicado, sin que el recurrente haya brindado datos que cooperen a su ubicación.

Que se reitera que los argumentos del recurrente se refieren a aspectos formales, al entender que las facturas con CAI vigentes y los remitos entregados resultan suficientes para acreditar la adquisición de la mercadería al proveedor Cicardi, José Ernesto, extremos que por sí solos no logran demostrar la realidad de las operaciones negociables contenidas en la facturación impugnada, ya que no demuestra que la operación haya sido efectuada con el proveedor cuestionado. Y si bien se agravia al sostener que dichas constancias si fueron suficientes para admitir el costo de la mercadería en el Impuesto a las Ganancias, como bien lo explica el representante fiscal no se desconoció la existencia de la mercadería -carnes rojas- sino que haya sido el proveedor mencionado quien se la proporcionó, más aún teniendo en cuenta la magnitud del monto facturado.

Que por lo tanto deviene aplicable la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI” del 10 de marzo de 2015, al sostener: "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles...". Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha

logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó".

VII.- Que en las presentes actuaciones merece un párrafo aparte y destacado el tema probatorio. En primer lugar se remarca que siendo imprescindible la demostración que las operaciones de compra de carne roja que se realizaron fueron efectivamente concertadas y llevadas a cabo con el proveedor Cicardi, José Ernesto, el recurrente no ofreció ningún tipo de prueba vinculada con el circuito de pagos del gran número de operaciones registradas. Sin perjuicio de saber que en una transacción este circuito constituye un elemento básico para poder identificar al receptor de fondos, transferencias, medios de pagos, cheques, y por últimos a los beneficiarios de dichos pagos, en los puntos periciales ofrecidos ninguno de ellos apuntaba a brindar información sobre esta cuestión definitoria. Que no resulta menor que en cualquier operación se presentan dos etapas que se distinguen y la conforman en similar importancia, por un lado el movimiento físico y por el otro el financiero, justamente este último no se abordó ni se intentó justificar sino que todo el cuestionario pericial versaba e insistía sobre cuestiones formales.

Que con relación a la prueba informativa, como bien señaló el representante fiscal al contestar el recurso, con dicha probanza el apelante pretendía demostrar la adquisición de la mercadería, lo cual no estaba en discusión, más aún cuando el costo de la misma se admitió en el Impuesto a las Ganancias, siendo lo aquí relevante la demostración de quién fue el efectivo vendedor/prestador, ya que ese sujeto es quien generó un crédito fiscal en manos del aquí recurrente. Ese acto de generación del crédito debe estar nutrido de toda la veracidad y legalidad, pues ello constituye para quien utiliza ese crédito una deducción de impuesto generado por los débitos fiscales en la contraparte. La falta de estrictez en la validación de los créditos fiscales podría llevar a que cualquier sujeto en cualquier comprobante generara indebidamente créditos en contra del Estado Nacional. Por ello a lo señalado por el fisco en la etapa de fiscalización y en esta instancia es menester que la prueba se encauce a demostrar que quien emitió la factura y se convierte en dador formal del crédito fiscal, efectivamente esté habilitado para ello, no solo en el plano formal sino en la faz esencial de ser el verdadero vendedor del producto.

Que ello así, al merituar las probanzas ofrecidas para decidir sobre su rechazo se observó que varios de los medios probatorios no estaban enderezados a acreditar la procedencia de los créditos fiscales computados, atribuidos al proveedor cuestionado. Que por último, similar situación se presentó con relación a la prueba testimonial la que tampoco resultaba idónea para demostrar que las operaciones impugnadas podían ser atribuidas al proveedor observado.

Que por lo tanto, con los elementos colectados por la inspección quedó demostrado que el proveedor Cicardi, José Ernesto no tenía la capacidad operativa para desarrollar las operaciones de venta supuestamente facturadas, sin que el actor haya ofrecido y/o aportado elementos que logren conmover la postura fiscal.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del C.P.C.C.N. deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 218:312, 294:69 y 328:53).

Que cabe traer a colación el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que por lo tanto, al no demostrarse la materialidad de las operaciones debido a que la facturación no refleja la realidad económica de las operaciones, no se puede tener por acreditado la veracidad del vínculo comercial con el proveedor, por lo que se debe confirmar el ajuste practicado en el Impuesto al Valor Agregado.

VIII.- Que con relación a los intereses resarcitorios reclamados, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), los que además fueron calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998), sin que se presenten como confiscatorios, por lo que cabe disponer su confirmación.

IX.- Que resta referirse a la procedencia de la multa aplicada con sustento en los arts. 46 y 47 inc. b) de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que al analizar la figura del art. 46 y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar 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 (Sala I, “Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI” del 12/12/2013 y “Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI” del 08/04/2014).

Que las presunciones previstas en el art. 47 de la norma fiscal admiten prueba en contrario, correspondiendo al recurrente probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Que el análisis de las circunstancias de hecho y prueba efectuado en los Considerandos precedentes, ponen de resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta de la aquí recurrente en dicha figura infraccional, consistentes en la presentación de declaraciones juradas engañosas.

X.- Por lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

La Dra. O´Donnel dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

2°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 388.693 (Pesos trescientos ochenta y ocho mil seiscientos noventa y tres) equivalente a 15,32 (quince con 32/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 971.734 (Pesos novecientos setenta y un mil setecientos treinta y cuatro) equivalente a 38,30 (treinta y ocho con 30/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a

tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, y la Acordada N° 30/23 (11/10/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.28 13:53:18 -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: 2023.11.28 15:34:11 -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: 2023.11.28 16:01:18 -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: 2023.11.28 16:01:19 -03:00