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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-150576827-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 19 de Diciembre de 2023

Referencia: Sentencia - EX-2023-94286029- -APN-SGAI#TFN "STAFF SERVICE S.A." VOC. XII

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-2023-94286029- -APN-SGAI#TFN caratulado “STAFF SERVICE S.A. s/recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado”.

El Dr. Martin dijo:

I.- Que mediante RE-2023-89861249-APN-SGAI#TFN Staff Service S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución N° SEFI617009 de fecha 28/06/2023 dictada por la Jefa (Int) de la División Jurídica de la Dirección Regional Centro de la DGI - AFIP en la que se aplicó una multa en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 03/2018 a 05/2018 equivalente a dos (2) veces el gravamen evadido -suma ya reducida a un cuarto en mérito a los dispuesto por el art 49- en los términos de los artículo 46 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Explica que las acusaciones vertidas por el organismo fiscal son falsas, ya que en ningún momento obró con intención de defraudar al Fisco Nacional, quien a su vez no ha probado las supuestas maniobras o ardid que se le imputan.

Afirma que presentó las declaraciones juradas originales de forma tardía, no consignando en ellas datos inexactos, ni siendo las mismas engañosas. Admite que las presentó debido a la advertencia del personal fiscalizador de la omisión en instancia previa de la vista del art. 17 de la ley de rito (sic).

Manifiesta que la causa de la omisión se debió a la falta de fondos económicos por la crisis que atraviesa el sector de pymes, por lo que en consecuencia presentó las declaraciones juradas originales y adhirió a un plan de pagos. Hace saber que no toda falta de pago ni cualquier conducta, aún cuando pueda inducir a error al erario público, constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo cuando se logra demostrar que la conducta ha sido voluntaria.

Informa que los planes que han caducado con fecha posterior al 15 de febrero de 2023 fueron en consecuencia de cesación de pagos obligatorio en virtud de la apertura del concurso preventivo y no por el incumplimiento voluntario de los compromisos asumidos.

Considera que la mera mención del art. 46 de la ley de procedimiento no transforma la conducta en dolosa sino que se requiere de tres elementos: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error de

la víctima del ilícito; c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.

Que de las circunstancias descriptas, observa que nada de ello ha acontecido, por lo que al no encontrarse probada por parte del Fisco la conducta defraudatoria mediante la cual calificó el accionar en la omisión de la presentación de las declaraciones juradas no encuadra en los preceptos del art 46 de la ley de rito.

Solicita en forma subsidiaria que se reencuadre la conducta analizada en el artículo 45 de la ley 11.683, con costas atento la jurisprudencia que cita.

Para terminar, ofrece prueba informativa, hace reserva del caso federal y pide que se revoque la sanción o bien que en subsidio se reencuadre en la figura en el art. 45 citado.

II.- Que mediante IF-2023-126171821-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido.

En primer lugar, explica que no cabe considerar la conducta como una omisión de pago del artículo 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1.998 y sus modif.) pues, sin lugar a dudas, la actuación cuestionada es un actuar defraudatorio en la medida prevista en el artículo 46.

Alega que es evidente que la actora se valió de tal maniobra o ardid, tendiente a ocultar un hecho de significativa relevancia en la realidad económica de su actividad comercial en miras a obtener un beneficio ilegítimo en perjuicio del Fisco.

Entiende que al materializar el contribuyente la presentación de las declaraciones juradas originales a instancias de la fiscalización se allanó a la pretensión fiscal. Agrega que la firma cuenta con una organización que le permite conocer que le corresponde la obligación de declarar los ingresos de cada período.

Resalta que la infracción se consuma de manera instantánea al momento en el cual se debe pagar el impuesto que corresponde por ley, lo que es un requisito inexcusable para que la imperatividad de la obligación tributaria tenga sentido, ya que, de lo contrario, el plazo de cumplimiento de las obligaciones fiscales quedarían diferidas y a discreción de los contribuyentes, lo cual además de no ajustarse a la ley sería un absurdo.

Para terminar, respecto de la aplicación de la Instrucción General Nº 6/2007 hoy sustituida por la Instrucción General (AFIP) N° 7/2020 expresa que se cumplimentó con lo dispuesto en la misma por cuanto se verifica probada de manera clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, es decir, la existencia del ardid, maniobra o engaño y no solamente el resultado omisivo del gravamen.

Finalmente, acompaña antecedentes administrativos y manifiesta que por los argumentos expuestos y la jurisprudencia citada se dicte sentencia confirmando la resolución dictada, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que por la PV-2023-142698869-APN-VOCXII#TFN se rechazó la prueba informativa ofrecida por inconducente, teniendo en cuenta que el oficio solicitado apunta a un hecho posterior no vinculado a la obligación principal que fuera incumplida en tiempo y forma y alcanzada por una conducta reprochable. En este sentido se estaría intentando un efecto transitivo al atribuirle al incumplimiento del plan de pagos una justificación a la conducta previa cuestionando además la graduación efectuada por el Juez administrativo.

Luego, por PV-2023-144830804-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y por IF-2023-149471569-APN-VOCXII#TFN se disponen los autos para sentencia.

IV.- Como introducción al análisis de la presente sanción, cabe remarcar que Staff Service S.A. es una empresa que tiene por objeto poner a disposición de terceros personal administrativo industrial y/o técnico para cumplir tareas en forma temporaria a fin de satisfacer servicios extraordinarios de un tercero.

Así las cosas, la presente sociedad omitió a su vencimiento el pago del IVA mediante la falta de presentación de las declaraciones juradas originales -períodos fiscales 03/2018 a 05/2018-.

A su turno, y en relación al plan de pagos mencionado por la actora, el Fisco Nacional informa que fue cancelado en forma parcial el ajuste correspondiente al período fiscal 03/2018, mediante el Plan Mis Facilidades O272281 consolidado el 26/11/2020 con un total de 121 cuotas, implicando esa porción el goce del beneficio de condonación de sanciones establecido en los arts. 11, 12 y 13 de la Ley Nº 27.541 (B.O. 23/12/2019) ampliada y modificada por la Ley Nº 27.562 (B.O. 26/08/2020). Ahora bien, teniendo en cuenta que el plan mencionado se encuentra caduco, la nueva base sancionatoria quedó conformada por la diferencia adeudada correspondiente al período fiscal 03/2018 (parcial), 04/2018 y 05/2018 del Impuesto al Valor Agregado, la cual asciende a $ 14.689.848,99.-

Analizada la cuestión precedente, corresponde expedirse sobre el fondo de la causa conforme la sanción impuesta.

Que el artículo 46 de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) dispone que “el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido”.

Que, no resulta ocioso advertir que la previsión legal contenida en el artículo 13 de la Ley Nº 11.683 señala que "la declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad."

Que en el caso, no se discute que el contribuyente conformó el ajuste fiscal y presentó la declaración jurada original -tardía- (elemento objetivo) ya que son hechos reconocidos por las partes, quedando de este modo comprometida su responsabilidad por la omisión de las mismas. Que además le asiste razón a la representante fiscal cuando menciona que resultan montos significativos los que omitió siendo que la firma además cuenta con una organización que le permite conocer que tiene la obligación de declarar dichos importes (sic).

Con respecto al elemento subjetivo del ilícito, se ha interpretado que para su configuración se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, "Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)", Expte. 26.495/06, sentencia del 11/03/08).

Por lo que en este sentido, se verifica que la actora no acompañó los elementos probatorios suficientes que permitan acceder al convencimiento de que la misma ha procedido conforme a derecho sino que, por el contrario, las irregularidades pueden considerarse como maniobras tendientes a ocultar al Fisco Nacional la verdadera magnitud de la operatoria comercial que lleva a cabo.

La falta de presentación de declaraciones juradas originales no puede ser interpretada como una conducta menos reprochable que la incurrida por aquellos que lo hicieron por montos inferiores a los reales y que se encuentran alcanzados por las presunciones del art. 47, pues de lo contrario generaría una ventana de decisión en favor del contribuyente que le permitiría optar por no presentar las declaraciones juradas para verse favorecido por sanciones menos severas.

Así las cosas, por las consideraciones expuestas no corresponde el reencuadre de la conducta en la figura omisiva

prevista en el art. 45 de la ley 11.683, ello por cuanto, la presunción de dolo contemplada en el art. 46, no fue debidamente desvirtuada sino consumada mediante la omisión de la presentación de declaraciones juradas quedando descartada en consecuencia la aplicación de una figura culposa por un actuar negligente, tal y como pretende la actora en sus agravios.

Por último, y en lo relativo a la graduación de la sanción (dos veces el impuesto evadido) si bien la actora no expresó agravio alguno al respecto, sí conformó el ajuste. Asimismo, corresponde mencionar que en la resolución apelada se dijo que el encuadre en el art. 46 de la ley 11.683 tuvo en cuenta la falta de antecedentes del sumariado y demás características del caso.

V. Que atento las circunstancias expuestas, corresponde confirmar la multa apelada, con costas.

Las Dras. Gómez y O'Donnell dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal Instructor.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1º) Confirmar la multa apelada, con costas.

2º) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 189.685 (pesos ciento ochenta y nueve mil seiscientos ochenta y cinco), equivalente a 6,21 (seis con 21/100) UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $ 474.213 (pesos cuatrocientos setenta y cuatro mil doscientos trece), equivalente a 15,52 (quince con 52/100) UMA, los que quedan a cargo de la 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 arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29, y 51 de la ley 27.423, la Acordada N° 36/23 (CSJN) y la Resolución SGA 3369/2023. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.19 08:46:36 -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: 2023.12.19 10:23:42 -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: 2023.12.19 14:03:33 -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: 2023.12.19 14:03:34 -03:00