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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-153880953-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 28 de Diciembre de 2023

Referencia: AVICOLA LA PECOSA S.A - Sentencia. IVA. Multa. Prescripción. Proveedores

---

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), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Armando Magallón (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el Expediente N.º 34.505-I y su acumulado N.º 48 .022-I, ambos caratulados "AVICOLA LA PECOSA S.A s/ Apelación".-

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 73/99 se interpone recurso de apelación contra la Resolución de fecha 9 de diciembre de 2010, mediante la que se determina de oficio la obligación de AVÍCOLA LA PECOSA S.A frente al impuesto al Valor Agregado por los períodos 01/2005 a 06/2007, se liquidan intereses resarcitorios y se difiere la aplicación de sanción conforme lo establecido por el artículo 20 de la Ley n.° 24.769 y modificatorias.

Asimismo, a fs. 1459/1486 obra recurso de apelación contra la Resolución de fecha 10 de mayo de 2017, mediante la cual se aplica multa conforme lo dispuesto por el artículo 46 de la ley de rito en concepto del impuesto al valor agregado por los periodos 07, 08, y 11/2005 a 03/2007.

En su escrito de apelación contra la Resolución de fecha 9 de diciembre de 2010, la firma recurrente primeramente expone que el acto atacado resulta nulo en atención al rechazo infundado de la prueba ofrecida, que torna ilusorio su derecho de defensa como garantía constitucional a los fines de probar los hechos alegados. En dicho sentido, manifiesta que de la lectura de la resolución impugnada surge que el juez administrativo nunca tuvo en miras la búsqueda de la verdad material al rechazar de manera arbitraria la producción de la prueba informativa y contable ofrecidas oportunamente sobre la base de un análisis erróneo y superficial en relación con los puntos de pericia propuestos en lo que hace a la pericial contable y que, respecto a la informativa, resulta superflua y meramente dilatoria sin exponer fundamentos o razones que motiven la mentada decisión. Finalmente, cita doctrina y jurisprudencia que a su vez el Fisco Nacional desconoce al momento de dictar el acto apelado, según manifiesta.

En relación con la cuestión de fondo, manifiesta que el cómputo de los créditos fiscales devengados

de las operaciones celebradas con los proveedores cuestionados es correcto en virtud de reunir la totalidad de los requisitos exigidos por el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Explica que el Fisco Nacional no niega la existencia de las operaciones más si el crédito fiscal originado a su causa, fundando su impugnación en simples conductas de terceros y colocando en cabeza de la firma las consecuencias derivadas de las presuntas irregularidades con las que operan las empresas que resultan proveedoras.

Dice que resulta una falacia lo informado por el Fisco en cuanto a la falta de capacidad económica y operativa de los supuestos proveedores de la firma y que el Fisco no puede pretender que la firma intuya las supuestas inconsistencias de los proveedores, cuando dicho organismo es el que cuenta con amplísimas facultades para verificar y constatar si cumple las condiciones para emitir comprobantes.

Alega que es irrelevante si los proveedores tenían o no inmuebles propios o alquilados o si le eran cedidos gratuitamente por terceros, si respetaban o no la normativa vigente en materia de empleo, si tenían o no maquinarias, como tampoco si determinaban o si cumplían en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales.

Asimismo, manifiesta que las presunciones tenidas en cuenta por el Fisco Nacional para fundamentar la impugnación de los mentados créditos fiscales se basan en supuestos hechos que resultan contradictorios entre sí, que no guardan una adecuada relación lógica entre el hecho verificado y la presunción a la que se arriba y además que en la mayor parte de los casos los proveedores han sido aceptados sin observaciones por dicho organismo. Por ello, a su criterio, dichas presunciones carecen de virtualidad jurídica para concluir que las operaciones no existieron.

Cita jurisprudencia en apoyo a su defensa y concluye, en línea con lo expuesto, que al momento de computar el crédito fiscal emergente de las operaciones se verificó la concurrencia de la totalidad de los requisitos exigidos por el artículo 12° de la ley del impuesto a tal fin y que las eventuales conductas en que incurrieron los proveedores son ajenas a la firma.

En relación con el escrito de apelación contra la multa aplicada, plantea como cuestión preliminar que se encuentran prescriptas las acciones y poderes del Fisco para para aplicar sanción correspondiente a los periodos 07, 08 y 11/2005. Finalmente, en lo que hace a la cuestión de fondo reproduce idénticos fundamentos que los expuestos en el escrito de recurso contra la resolución mediante la cual se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado por los periodos 01/2005 a 06/2007.

II.- Que a fs. 590/604 y fs. 1497/1511 contesta los recursos la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone solicita se confirmen los actos venidos en recurso. Con costas. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 1531 obra decisorio por el cual se resolvió la acumulación del Expediente n.° 48.022-I a las presentes actuaciones.

A fs. 1537 se clausuró el período probatorio y se elevaron las actuaciones a conocimiento de la Sala “A”.

Puestos los autos para alegar, a fs. 1546/1556 y 1557/1559 obran agregados los alegatos de la recurrente y del Fisco Nacional, respectivamente.

Finalmente a fs.1560 pasan los autos a sentencia.

IV.- Que en razón del orden lógico de precedencia, corresponde analizar los agravios vertidos por la AVICOLA LA PECOSA S.A en su escrito de recurso de apelación dirigidos a obtener la declaración de nulidad de la Resolución de fecha 9 de diciembre de 2010.

En relación con el agravio vertido por la recurrente referido al rechazo infundado e ilegítimo de la prueba ofrecida en el proceso determinativo, se advierte que aquella ofreció en sede administrativa la prueba que en dicha instancia consideró conducente, la que fue analizada por el organismo fiscal, (fojas 40/43), razón por la cual debe concluirse que no se vio agraviado su derecho de defensa, máxime teniendo presente que la recurrente tiene la oportunidad de probar y ejercer su derecho de defensa justamente en la instancia ante este Tribunal. En definitiva, la recurrente discrepa con las conclusiones a las que arriba el juez administrativo, materia que será resuelta en oportunidad de referirse a los agravios de fondo.

En virtud de lo expuesto, los argumentos desarrollados por la actora resultan inatendibles para decretar la nulidad del acto recurrido, por lo que tal planteo debe ser desestimado.

V.- Que adentrándonos en el análisis de las cuestiones de fondo surge de los antecedentes administrativos acompañados oportunamente, que AVICOLA LA PECOSA S.A declara como actividad principal la “cría de aves para producción de huevos. En fecha 31/03/2009 fue pasible del inicio de una fiscalización respecto al impuesto al valor agregado por los periodos 01/2005 a 06/2007 que fue objeto de ajuste.

Dicha inspección derivó en la impugnación de créditos fiscales por resultar improcedentes en tanto se originaron en facturas emitidas por presuntos proveedores cuya existencia se consideró desacreditada atento a las distintas razones que expone el Fisco Nacional. En dichos sentido, el ente fiscal impugnó las operaciones de la fiscalizada con las firmas ANBAY S.A, CEREAL PRO S.A, PELAGRO S.A, COMPAÑÍA EXPORTADORA DE FRUTOS DEL PAIS S.A, Hector Edgardo BLASETTI y ALAMOS DEL SUR SRL, teniendo en cuenta diversos elementos observados y verificados como resultado de la fiscalización realizada, como ser: la imposibilidad de localizar a algunos proveedores en sus respectivos domicilios fiscales y/o legales, no registrando los que sí fueron localizados actividad comercial o explotación alguna y sin capacidad operativa; que no poseen bienes registrables afectados a la actividad comercial que declaran, como tampoco registran personal en relación de dependencia y que en relación con las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, se presentaron con débitos y créditos fiscales similares y, en algunos casos, se exhibieron sin movimientos, ello atento surge de las actuaciones acompañadas.

Con sustento en esos elementos el juez administrativo –como se dijo- impugnó las operaciones realizadas con esos proveedores e inició los correspondientes procedimientos que culminaron con los actos impugnados.

VI.- Que es pertinente resaltar que la actora en su escrito de apelación contra la resolución determinativa en concepto del impuesto al valor agregado se limita a analizar cada uno de los requisitos exigidos para la procedencia del cómputo del crédito fiscal manifestando, en relación con cada uno de ellos, que se encuentran acreditados tales extremos en cada caso de conformidad a la normativa aplicable y que no existe prueba alguna que constate lo contrario. Asimismo, explica la operatoria realizada con los proveedores cuestionados a los fines de clarificar las operaciones celebradas.

Finalmente, la actora, además de citar jurisprudencia que apoya los argumentos esgrimidos, advierte que la falta de contestación por parte de algunos de los proveedores a las circularizaciones efectuadas, el hecho de

no haber sido encontrados, que algunos nieguen las operaciones celebradas o su falta de capacidad económica, resultan presunciones infundadas y contradictorias que carecen de virtualidad jurídica para concluir la inexistencia de las operaciones. Más dice que las consecuencias derivadas de las presuntas irregularidades con las que operan las empresas que resultan proveedoras son simples hechos no atribuibles a la firma como tampoco resultan suficientes a fin de acreditar lo alegado por el Fisco Nacional.

En apoyo a sus argumentos de defensa, ofrece, además de la prueba informativa, prueba pericial contable la cual se produjo y se acompañó informe pericial a fs. 984/988 y a su vez una observación de la pericia efectuada por el Fisco Nacional a fs. 1017.

VII.- Que en atención a lo expuesto, el tema en debate queda circunscripto a una cuestión de hecho y prueba, a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente. En efecto, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, en orden a destruir los fundados elementos colectados por la administración.

VIII.- Que es menester destacar, tal como se desprende de los hechos relatados en el informe de inspección, que el organismo fiscal impugnó las operaciones con sus proveedores sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como, la no localización de las empresas y contribuyentes en sus domicilios, inexistencia de oficinas comerciales, inexistencia de empleados registrados a fin del desarrollo de las actividades, inexistencia de bienes registrables, falta de capacidad operativa y el desconocimiento por parte de algunos transportistas de las operaciones en relación con los proveedores cuestionados, todos ellos analizados en su conjunto lo llevaron a sostener fundadamente que aquellos no pudieron desarrollar la actividad económica alegada.

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes destinados a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

IX.- Que con relación a las operaciones cuestionadas respecto a los proveedores observados, cabe adelantar que su impugnación luce razonable. En efecto, a la luz del relato de la actividad fiscalizadora, surge que el Fisco Nacional ha demostrado suficientemente los hechos en que sustenta su pretensión a través de las circunstancias acreditadas y razonablemente ponderadas en el Informe de Inspección, considerando específicamente las particularidades de cada proveedor para calificarlos de apócrifos.

Cabe mencionar que del texto del artículo 12 de la ley del I.V.A. y normas complementarias, se desprende que resulta necesario a los fines de que se pueda computar el crédito fiscal que éste sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al I.V.A. y que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

A su vez, en todos los casos, la norma exige que se hubiera perfeccionado el hecho imponible respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios.

En tal sentido, el último párrafo del artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada, dispone, en lo que aquí interesa, que "(en) 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, importados, 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. (Cfr. "Ferretti, Félix Eduardo", C.S.J.N., 10/3/2015).

X.- Que sentado lo que antecede, debe este Tribunal apreciar las pruebas acompañadas por la recurrente, particularmente en referencia a la prueba pericial contable.

Del análisis del informe pericial elaborado en conjunto por los peritos designados en representación de la actora y del Fisco Nacional se colige que, en principio, las operaciones comerciales, en lo formal, existieron y fueron celebradas conforme a la normativa en cada caso aplicable. No obstante, el informe pericial no aporta mayores elementos que coadyuven a verificar los hechos alegados por la actora ni destruir los contundentes elementos tenidos en cuenta por el organismo recaudador para considerar apócrifas las operaciones. De esta forma, dichos elementos tenidos en cuenta por el ente fiscal para sustentar sus cuestionamientos se enmarcaron en un cúmulo de circunstancias que conformaron un plexo probatorio razonable para fundar su acto administrativo.

En tal sentido, preciso es recordar lo sostenido por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Romane SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo" de fecha 29/10/2015 en donde señaló que "...ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa N.°43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa N.° 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa N.° 32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012).". "....que no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento", del 3-7-12; y "Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)".

Ante lo expuesto, los agravios de la recurrente —sobre la cual reposa la carga probatoria— resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran destruir las conclusiones a las que arribara el juez administrativo toda vez que no ha logrado acreditar que los verdaderos vendedores haya sido los proveedores impugnados, por lo que corresponde confirmar los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en la resolución determinativa en cuanto impugnan el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, con más sus intereses resarcitorios, en ausencia de agravios a su respecto. Con Costas.

XI.- Que para un mejor orden expositivo es menester analizar la procedencia de la sanción aplicada a la recurrente mediante la resolución de fecha 10 de mayo de 2017.

XII.- En cuanto a la cuestión preliminar planteada por la recurrente es menester recordar que el artículo 56 de la Ley n.° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) dispone –en lo que aquí interesa– que “Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en el previstas, prescriben: a) por el transcurso de 5 (cinco) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que tengan obligación legal de inscribirse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos y que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación…”.

A su turno, el artículo 58 de dicha norma para aplicar multas y clausuras comenzará a correr desde el primero de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.

En ese contexto, el término de cinco años para aplicar la multa respecto al impuesto al valor agregado omitido por los períodos 07, 08 y 11/2005 comenzó a correr el 1 de enero de 2006.

Ahora bien, es menester hacer mención que en fecha 27/12/2010 el Fisco Nacional formula denuncia penal en concepto del impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 7, 8 y 11/2005 a 06/2006 y 07/2006 a 03/2007, suspendiéndose el curso de prescripción atento a lo establecido en el artículo 65 inciso d) de la ley ritual y comenzando a correr nuevamente dicho plazo en fecha 18/08/2013, atento a lo manifestado por la recurrente. En dicho sentido, la norma en mención reza: “…La prescripción para aplicar sanciones se suspenderá desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 del Régimen Penal Tributario, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores a la comunicación a la Administración Federal de Ingresos Públicos de la sentencia judicial firme que se dicte en la causa penal respectiva.”.

Así también, se debe tener en cuenta la suspensión por un año del plazo de prescripción establecida por el artículo 44 de la Ley n.° 26.476 – publicada en el Boletín Oficial en fecha 24/12/2008– y la establecida por igual periodo en el artículo 17 de la Ley n.° 26.680 –publicada en el Boletín Oficial en fecha 03/06/2013–, las cuales no resultan objeto de agravio por parte de la actora.

Siguiendo con el análisis, la recurrente plantea la inaplicabilidad de la causal interruptiva de la prescripción que opera a partir de la supuesta comisión de una nueva infracción que deviene en la aplicación de sanción mediante la Resolución n.° 138/2013 recaída en fecha 18/11/2013, ello en virtud de lo establecido por el artículo 68 inciso a) de la ley de rito.

En atención a dicho planteo, se adelanta que a los efectos de la configuración de la causal interruptiva dispuesta por la norma en mención no es suficiente la mera comisión de una infracción sino que resulta necesario una decisión firme a su respecto. Ello por cuanto, cuando la norma menciona una nueva “infracción” hace referencia justamente a su configuración como figura de naturaleza penal de la que se trata, la que para considerarse configurada, justamente, debe estar firme.

A su respecto, considero oportuno destacar que no existen diferencias entre la naturaleza de las infracciones fiscales y penales, ya que como lo ha dicho nuestro Mas Alto Tribunal "…el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción no altera la naturaleza sustancialmente punitiva de las multas tributarias y aduaneras que llevan a la aplicación a su respecto de los principios del Código Penal…" (Fallos

267:457). Ello, claro está, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos 211:1567; 287:74, entre muchos otros).

En ese sentido, como con acierto lo señaló el Dr. Buitrago, "…si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, (fiscales y penales) se debe convenir que el correspondiente a las primeras tiene un carácter fundamentalmente represivo o punitivo, que hace a que ambas tengan idéntica sustancia…la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido carácter penal a las multas de la ley de impuestos internos, así como a las figuras de omisión y defraudación fiscal (Fallos 200:340; 211:1381; 212:240) (cfr. "Apache SA", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A" 29/5/00).

Acorde con dicho criterio, nuestro Máximo Tribunal ha dicho que en materia penal tributaria resultan aplicables las normas del Código Penal, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código, por ser incompatible la norma penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella, con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos: 211:1567; 267:74, entre muchos otros).

En idéntica línea argumental, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha indicado que "en atención al indiscutido carácter penal de las sanciones tributarias, no es posible sino concluir que por la expresión "comisión de nuevas infracciones" debe entenderse en sentido técnico el de una conducta posterior, típica, antijurídica y culpable, es decir que, para que surta efecto la causal interruptiva en análisis, resulta necesaria la declaración de existencia de una ulterior infracción y de la responsabilidad del encartado mediante una resolución condenatoria firme –administrativa y/o judicial–." (CNACAF, Sala IM 14/09/2015, "Sol Naciente Seguro de Personas S.A (TF 34.442-I) c/ DGI".

XIII.- Sentado lo que antecede, la causal interruptiva en tratas no resulta aplicable en la especie por lo que, conforme lo dispuesto por la Ley n.° 11.683 y las consideraciones vertidas, el plazo de prescripción de las acciones del Fisco Nacional para aplicar multa por el impuesto al valor agregado, períodos fiscales 07, 08, y 11/2005, comenzó a regir el 01/01/2006, finalizando el término de cinco (5) años, el 21/08/2015.

Ello así, el acto sancionatorio en relación con el gravamen en tratas por los periodos fiscales 07, 08, y 11/2005 fue emitido cuando se encontraban prescriptas las facultades del Fisco Nacional, lo que así corresponde declarar. Con costas.

XIV.- Que seguidamente corresponde expedirse sobre la procedencia de la sanción apelada por los periodos restantes que el ente fiscal subsume en el artículo 46 y 47 inciso b) de la Ley N.° 11.683.

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

En efecto, la recurrente se limita a señalar idénticos argumentos que los expuestos respecto a la cuestión de fondo.

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 Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y de acuerdo a lo expuesto en los Considerandos precedentes entiendo que se encuentra acreditado en la litis el elemento material de la infracción achacada.

En cuanto al elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, éste 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 les enrostra, corresponde confirmar la sanción aplicada en el impuesto al valor agregado, la que -por otra parte- se advierte ha sido correctamente cuantificada.

En mérito a lo expuesto, voto en el sentido de confirmar la sanción aplicada en relación con los periodos fiscales 12/2005 a 03/2007. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos efectuado y a los Considerandos IV a X y XIV.

II.- Que en cuanto al planteo de prescripción opuesto por la actora, respecto a la sanción impuesta en la Resolución fechada el 10/05/2017 -períodos 07, 08 y 11/2005- cabe señalar que la acción del Fisco Nacional para aplicar y hacer efectivas las multas prescribe a los 5 años en el caso de contribuyentes inscriptos (artículo 56 ley N° 11.683) plazo que se computa desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible (artículo 58 ley N°11.683).

Teniendo en cuenta la comisión de las infracciones relativas a los períodos fiscales 07, 08 y 10/2009 (cfr. Resolución N° 138/2013 de fecha 18/11/2013) las facultades sancionatorias del Organismo recaudador vinculadas con dichas obligaciones prescribían el 01/01/15.

Ahora bien, la Ley Nº 26.860 (B.O. 03/06/2013) estableció en su artículo 17 estableció: *"Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales"*.

Al respecto, debe tenerse presente que de conformidad con el artículo 21 de la mencionada ley, sus disposiciones son de orden público y entraron en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial.

En este punto, es preciso advertir que la redacción del texto legal, no arroja dudas acerca de la intención del legislador, en cuanto a que la mentada suspensión se dispone "con carácter general", esto es, que abarca a la generalidad de los contribuyentes responsables y no solamente a los que hubiesen ejercido el derecho a acogerse al régimen de normalización tributaria. Así lo ha entendido la C.S.J.N in re "Fisco Nacional c/Distribuidora El Plata SRL s/Ejecución Fiscal" de fecha 26/11/91.

Por su parte el artículo 68 de la ley procedimental dispone que la prescripción para aplicar multa *"…se interrumpirá: a) Por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1° de enero del año siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible"*.

Con relación a esta disposición, la Alzada tiene dicho que *"no es menester que la infracción haya sido juzgada por la autoridad fiscal, pues en esta materia, como en lo penal ordinario, el efecto interruptivo deriva del acto ilícito en sí mismo, de su comisión, y no de la decisión judicial acerca de su punibilidad"* (Sala V de la CNACAF in re "Parque Interama S.A (TF 8151-I c/ DGI, del 04/09/02; con cita de Guiliani Fonrouge y Navarrine, Procedimiento Tributario, De Palma, 1979, comentario al artículo 70, actual art. 68 T.O. 1998).

En virtud de lo expuesto, aun considerando la suspensión por el término de un (1) año en el curso de la prescripción –prevista por la Ley 26.860- y partiendo desde 01/01/2010 para el cómputo de los plazos -motivado por la comisión de nuevas infracciones- la facultad del Fisco Nacional para aplicar sanciones correspondiente a los períodos fiscales 07, 08 y 11/2005 se encontraba prescripta al momento de su dictado, lo que así se resuelve. Con costas.

Por último, es necesario aclarar que la suspensión en el curso de la prescripción - por un año- contenida en la Ley N° 26.476 (B.O. 24/12/2008) no resulta aplicable en autos, por ser anterior al 01/01/2010.

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos y a los considerandos IV a XI, XIII y XIV del voto de la Dra. Guzmán.

II.- Que en cuanto a la cuestión tratada en el considerando XII, esto es, si corresponde admitir el planteo de prescripción formulado por la actora respecto de la multa aplicada bajo las previsiones del art. 46 frente a la causal interruptiva cuya aplicación postula la demandada con apoyo en la norma del art. 68 inciso a) de la ley 11.683 vigente a la fecha de los hechos, entiendo que asiste razón a la recurrente.

Cabe recordar que esta última norma establece, en lo que aquí resulta relevante, que *"La prescripción de la acción para aplicar multa y clausura o para hacerla efectiva se interrumpirá: a) Por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1º de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible (...).*

Que al respecto y tal como he señalado al emitir voto -en minoría- en las causas “Comsoft S.A.” (Expte. 34.353-I) del 01/02/2012 y “Xenobióticos S.A.” (Expte. 33.904-I) del 07/08/2012 -ambas del registro de la Sala “B” de este Tribunal-, la interrupción del curso prescriptivo para estos casos de *comisión de nuevas infracciones* a que el citado precepto legal se refiere, sólo podría tenerse por ocurrida una vez que se hubiera juzgado el hecho al que se le atribuye aquél efecto y en tanto que se hubiera condenado, por resolución firme, al imputado. En efecto, esta es la regla interpretativa que claramente ha sentado la Corte Suprema de Justicia al señalar que *“Los diversos hechos criminales no tienen carácter interruptivo de la prescripción de la acción penal entre sí, de no mediar una sentencia judicial firme que declare su realización y atribuya responsabilidad al mismo encausado”* (Fallos 312:1351).

En idéntico sentido se ha pronunciado la Cámara Nacional de Casación Penal (Sala I; “RASO, Eugenio s/ Rec. De Casación, 30/06/2005; Sala II, “REYES, Dalmira s/ Rec. De Casación, 27/08/1997 y “ALAREZ, Sandro s/ Rec. De Casación” del 28/10/2005; Sala III, “ALEART, Guillermo s/ Rec. De Casación” del 06/02/2007 y Sala IV “GORALI, Diego Carlos s/ Rec. De Casación” del 02/06/2006).

Que en atención a los fundamentos expuestos y no encontrándose acreditadas en estos autos las circunstancias fácticas que pudieran tornar operativa la causal de interrupción del curso prescriptivo prevista en el citado art. 68 inc. a) de la Ley 11.683, corresponde rechazar este planteo articulado por la demandada contra la prescripción opuesta por la actora.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1°) Confirmar el acto apelado en cuanto determina impuesto e intereses. Con costas.

2°) Hacer lugar al planteo de prescripción opuesto por la actora en relación con los periodos fiscales 07, 08, y 11/2005. Con costas.

3°) Confirmar parcialmente la multa apelada en relación con los periodos fiscales 12/2005 a 03/2007. Con costas.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.27 12:22:01 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2023.12.27 17:32:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.28 13:38:14 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.28 13:38:15 -03:00