Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-35329566-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 30 de Marzo de 2023

Referencia: Rodriguez Raúl Alberto. Multa 46.

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia GUZMÁN (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo Alejandro PORPORATTO (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el Expediente N° **33320-I,** caratulado: “**RODRIGUEZ RAUL ALBERTO s/apelación**-”.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fs, 8/25vta se interpone recurso de apelación contra una resolución de fecha 27/7/2009 de la AFIP-DGI –Dirección Regional Mercedes-, mediante la cual se aplicó una multa a la actora en los términos de los artículos 46 y 47 inc. a) de la ley 11683.-

Explica que la multa apelada tiene su origen en la culminación de un proceso de fiscalización, en el que considera que fue ajeno por desconocer la normativa tributaria aplicable. Arguye que en la etapa administrativa no se realizó un despliegue probatorio exhaustivo que llegara a una conclusión con sustento fáctico, dice, que el Fisco Nacional de forma arbitraria concluye que ha dejado de oblar intencionalmente el impuesto en su justa medida y que ha computado créditos fiscales sin los correspondientes respaldos documentales.

Afirma, teniendo en consideración la resolución del Tribunal Oral N° 4 en lo Criminal Federal de San Martín en donde se lo condenó con ejecución condicional, que resulta llamativo que el ente fiscal haga sustento de toda su pretensión basándose en una sentencia que aplica una condena condicional (art. 26 del C.P.). Añade que aquél pronunciamiento es el sustento del acto administrativo que aquí se recurre y que se consideró erróneamente para arribar a la resolución en crisis.-

Por otra parte, expresa que la pretensión fiscal en la cual se determinó originariamente el tributo es de naturaleza estimativa. En ese punto, considera que tal hecho resulta insuficiente para articular una metodología válida desde el punto de vista probatorio para tener por no acreditado la figura infraccional dolosa que se le imputa.

Enfatiza que tal desconocimiento por parte del organismo recaudador de la normativa aplicable vicia a la resolución apelada de nulidad absoluta e insanable. Al respecto, afirma que la consecuencia lógica de merituar inexactitudes sería la de aplicar la sanción establecida en el artículo 45 de la ley procedimental tributaria. En

efecto, remarca que su derecho de defensa ha sido menoscabado atento que la resolución en sus considerandos meritúa en función de inexactitudes que en la norma aplicable se refieren al artículo 45 de la ley y el resultando se encuentra sustentado en el art 46, colocándolo en una posición desfavorable y de desconocimiento preciso de la conducta reprochable que se le atribuye.

A continuación efectúa un análisis de la figura dolosa contenida en el artículo 46, concluyendo que las consideraciones efectuadas por el juez administrativo no se condicen con la resolución a la que el firmante dela resolución alcanza. Asimismo, advierte que las infracciones tributarias resultan de naturaleza penal. En subsidio, solicita se reencuadre la multa en las condiciones previstas en el art. 45 de la ley procedimental.

Asimismo, opone como de previo y especial pronunciamiento la excepción de nulidad con sustento en la existencia de vicios esenciales en su causa y motivación. Transcribe los artículos 7 y 14 de la ley 19549.

Plantea también la prescripción de la multa con sustento en el art. 56 de la ley citada.

Ofrece prueba y cita doctrina y jurisprudencia. Hace reserva de la cuestión federal.

II. Que a fs. 41/53 vta contesta el Fisco Nacional, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirme la resolución apelada. Hace reserva de la cuestión federal.

III. Que a fs. 122 se elevan las presentes actuaciones a consideración de la sala “A” y se llaman a sentencia a fs. 124.-

IV. Que de la documental acompañada por el Fisco Nacional, entre ellas, la denuncia efectuada por la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional Mercedes de la AFIP (Vide fs, 111/119), surge que: “*Las presentes actuaciones relativas al contribuyente RAUL ALBERTO RODRIGUEZ con domicilio en ANTARTIDA ARGENTINA N° 426 de la localidad de GENERAL RODRIGUEZ (Bs As), cuya actividad es: …Construcción, Reforma y Reparación de Edificios no Residenciales y …Transporte Automotor de Cargas N.C.P con Clave Única de Identificación Tributaria N° 20-07381510-0 de las que resulta, el descubrimiento de una maniobra de evasión de impuestos que seguidamente se detalla:…Que se constató que el contribuyente no ha ingresado el importe resultante del Impuesto al Valor Agregado de los* ***períodos Enero a Diciembre de 2002 y de Enero a Abril de 2003…****se inicia la labor en la División Investigación, generando posteriormente el cargo de fiscalización bajo la O.I. N° 9961-9, iniciando la misma el 27/5/03 – F 8000 013 n° 002201 – (fs. 3) comprendiendo el Impuesto al Valor Agregado 02/01 al 04/03, el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2001 y Seguridad Social por los períodos 05/02 a 04/03 a cargo del Supervisor Julio César Tiseyra … y del Inspector Néstor Grosso… funcionarios de la División Fiscalización N° 1 de la Dirección Regional Mercedes de la AFIP….Se trata de un responsable individual, del cual se pudo constatar que se encuentra inscripto en el Impuesto al Valor Agregado, en el Impuesto a las Ganancias, en el Régimen Nacional de Trabajadores Autónomos, que la actividad que realiza consiste en la Construcción y refacciones de inmuebles, herrería y también transporte de cargas…Con relación a los créditos fiscales computados en las DDJJ, no fue posible validar los mismos con registro alguno, con documentación de respaldo dado el incumplimiento de los requerimientos, que fueron cursados al contribuyente, así como la imposibilidad de obtener documentación de otra fuente, toda vez que no existían percepciones en las bases informáticas de esta Administración Federal, que fueron indicativas de algún tipo de proveedor de bienes y servicios….se circularizaron clientes, primero por la División Investigación (Cuerpo División Investigación) que la inspección…comprendió el período 01/01 a 04/03, quedando corroborada la registración de ventas aportadas por los períodos 01/01 a 04/02 así como el respaldo de las cifras que como débitos fiscales habían sido consignadas en las DDJJ presentadas en los períodos 01/01 a*

04/03…Con el fin de demostrar el real perfeccionamiento de las prestaciones informadas, se corroboraron, en forma selectiva, a través de la visita a los clientes CURTIEMBRE PELICE S,A, Y BLUBA S.A, con los que se labraron actas, obteniéndose la confirmación de la efectiva realización de las prestaciones que dieron sustento a las facturaciones informadas…Que siguiendo la misma línea y con el fin de corroborar las operaciones de ventas a través de valores de cobranza recepcionados, se cursaron notas al Banco Credicoop Cooperativa Ltda solicitándose fotocopias del anverso y reverso de los valores seleccionados (fs. 38/40 del Cuerpo IVA), cabe señalar que de las respuestas recepcionadas, salvo cuatro cheques endosados a nombre de otras personas, indicaban en su totalidad el endoso de los valores realizados por el Sr. Raúl Alberto Rodriguez, a los efectos de su cobro, es decir que no se trataba de la transmisibilidad a terceros (subcontratistas) sino que exteriorizaban el cobro por parte de Rodriguez, Por ello se concurrió al domicilio…y se labró el acta 013 N° 0038408 ….donde el contribuyente reconoce la efectiva cobranza de cada uno de los valores en forma personal….de la respuesta obtenida no surge la existencia de cuentas bancarias…Que la maniobra detectada ha sido generar crédito fiscal inexistente, a efectos de reducir el saldo técnico a favor del Fisco en el Impuesto al Valor Agregado…"

Con motivo de la referida denuncia penal, con fecha 12/6/2008 el Tribunal Oral N° 4 en lo Criminal Federal de San Martín dictó sentencia (vide fs. 104/107), cuyo resultado fue la condena del Sr. Raúl Alberto Rodriguez con sustento en los artículos 26, 27 bis inc 1°) y 45 del C.P y 1° de la ley 24769.-

V. Que en primer lugar, corresponde señalar que del relato efectuado no se advierte la violación al procedimiento administrativo que alega la recurrente. Debe señalarse que del análisis de la documental aportada por el Fisco Nacional, puede constatarse que se cumplió debidamente con las pautas establecidas en los arts. 70 y siguientes de la ley 11.683, toda vez que -mediante la resolución dictada, firmada por Juez Administrativo-, surgen claramente los hechos tenidos en cuenta para achacarle la conducta reprimida, se le otorgó el plazo correspondiente de 15 (quince) días para que formule su descargo y ofrezca las pruebas que estimare convenientes para la defensa de sus derechos, decidiendo permanecer en silencio.

Por otra parte, en puntual contestación a los agravios vertidos por la recurrente cabe señalar que la motivación consiste en la exposición de las razones que llevaron al órgano administrativo a emitir el acto, exponiendo los antecedentes de hecho y derecho que precedieron al mismo y justifican su dictado. Ha sido precisada por la doctrina jurisprudencial como "una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales y que desde el punto de vista del particular o administrado traduce una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto (conf. S.C.B.A., "Ferrara", DIBA, 94-13).

En esa dirección, de la simple lectura del acto en crisis se desprenden claramente las explicaciones respecto a los elementos tenidos en cuenta para llegar a la conclusión inserta en su parte resolutiva. En definitiva, los agravios se emparentan más con discrepancia con las conclusiones del juez administrativo que con la ausencia de motivación. Y en ese contexto, los planteos deben ser rechazados, máxime cuando son meras alegaciones sin precisión de los vicios que alega.

VI. Que a igual conclusión debe llegarse con respecto a la prescripción alegada, a la que sólo pretende fundar citando el artículo 56 de la ley de rito.

En efecto, el citado artículo dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras previstas en la ley de rito prescriben, conforme el inc. a), por el trascurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos. Por otro lado el art. 58 establece,

que el término de la prescripción de la acción para aplicar multas comenzará a correr 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.

En ese contexto, el término de cinco (5) años para aplicar multa para los períodos fiscales enero de 2002 a noviembre de 2002, comenzó a correr el 1 de enero de 2003 y para los períodos diciembre de 2002 a abril de 2003 a partir del 1° de enero de 2004; y culminaría el 31 de diciembre de 2007 y el 31 de diciembre de 2008, respectivamente, si no mediara alguna de las causas de suspensión o interrupción contempladas en la normativa procedimental.

VII. Qué ahora bien, corresponde analizar si se presenta en el caso algún supuesto de suspensión del término de la prescripción.

En este entendimiento, se advierte que el Fisco Nacional consideró aplicable al caso, lo estipulado en el artículo 65 de la ley de rito.

Conforme se desprende de las constancias de autos, con fecha 13/12/2004, el organismo fiscal formuló denuncia penal por presunta comisión del delito descripto por el art. 1 de la Ley Penal Tributaria N° 24.769. Posteriormente, con fecha 12/06/2008, el Tribunal Oral N° 4 en lo Criminal Federal de San Martín, dictó sentencia penal condenando a la recurrente, quien admitió el hecho imputado, mediante un acuerdo de juicio abreviado.

En atención a ello, cabe referirse a lo dispuesto por el artículo 65 de la ley 11.683. Allí se establece que: "*Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: …d) Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley 24.769, por presunta comisión de alguno de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva.*".

Asimismo, el artículo 20 de la ley 24.769, en su parte pertinente dice que*: "La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de las deudas tributarias o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal", y que: "Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.".*

VIII. Que del juego armónico de los artículos 20 de la ley 24.769 y 65 inc. d) de la ley 11.683, el plazo de prescripción en relación a los períodos en cuestión se encontraba suspendido desde el 13/12/04 hasta 180 días contados a partir del 12/06/08. Esto es, que al momento en que comenzó la suspensión por la interposición de la denuncia penal, aún restaban varios años para que operara la prescripción. En ese contexto la resolución se dictó en término.Por lo que corresponde su rechazo.-

IX.- Que previo a resolver la procedencia de la multa aplicada, considero oportuno exponer algunas consideraciones que deben ser tenidas en cuenta al momento de analizar a aquélla.

Como se dijo más arriba al citar el artículo 20 de la ley penal "… *una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la autoridad administrativa respectiva y esta aplicará las sanciones que correspondan,* ***sin alterar las declaraciones de hecho contenidas en la sentencia judicial" (***El destacado es propio).

Es conteste la doctrina y la jurisprudencia en sostener que de una correcta interpretación de dicho precepto se concluye que establece un claro deslinde entre las atribuciones de la justicia penal, la administrativa y la contencioso administrativa. En efecto, es competencia exclusiva de la justicia penal decidir si hubo o no delito en orden a las figuras establecidas en la ley penal tributaria, lo que viene a significar que en dicha sede sólo se indaga sobre la posible comisión de un ilícito dentro de ese marco represivo, ya que sólo es competencia del organismo fiscal, el Tribunal Fiscal de la Nación, y en su caso, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (cfr. Entre otros, C.N.A.C.A.F., Sala I, "MASCARDI, Carlos Gustavo", 30/11/04"). Es clara la norma, en el sentido de permitir que aun cuando se radique una denuncia penal por la presunta comisión de un delito previsto en la ley 24.769, se sustancien los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y cobro de la obligación tributaria o previsional.

Mas establece un límite, cual es el de impedir que se dicte un acto administrativo sancionatorio hasta tanto haya quedado firme la sentencia judicial en sede penal, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos. Límite que tiene el claro objeto de evitar el escándalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos, ya que resultaría un dislate que, por un lado, la sentencia judicial afirmara que el hecho imputado no existió, y que por otro, la resolución administrativa decidiera la existencia de ese mismo hecho (cfr. C.N.A.P.C.A.F., Sala V, "Almeida, Nora Mabel", 18/3/06, entre otros).

En idéntica dirección, la norma establece la limitación a la causa administrativa, cual es la de **no alterar las declaraciones de los hechos contenidas en la sentencia penal.**

X.- Que corresponde tratar la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47 inc. a) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

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.

Ello así, y teniendo en cuenta los claros límites fijados en el artículo 20 de la ley 24.769, no corresponde acoger los agravios de la recurrente toda vez que como bien surge de la sentencia penal "*si bien en oportunidad de efectuar su defensa material ante el juez instructor, el mencionado imputado negó el hecho que le atribuye…posteriormente reconoció su responsabilidad en el acuerdo de juicio abreviado*"..

, por lo que corresponde confirmar la resolución venida en recurso en tanto aplicó a la recurrente una multa frente al impuesto al valor agregado.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, corresponde confirmar la sanción aplicada , la que –por otra parte- se advierte ha sido correctamente cuantificada. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada en autos. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el art. 59 – tercer párrafo- del RPTFN por encontrarse vacante la vocalía de la 3era Nominación.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.30 17:07:52 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.30 19:36:39 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.30 19:36:40 -03:00