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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-39217191-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 11 de Abril de 2023

Referencia: Sentencia IAEPE MENDOZA S.R.L. EX-2022-19858775-APN-SGAI#TFN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo A. Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa **EX-2022-19858775-APN-SGAI#TFN** caratulada **“IAEPE MENDOZA S.R.L.** s/ recurso de apelación”,

El Dr. Porporatto dijo

I.-Que por RE-2022-19856960-APN-SSGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 723586-2, de fecha 21 de septiembre de 2021, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Mendoza, mediante la cual se le aplicó una multa de $111.410,49 (pesos ciento once mil cuatrocientos diez con 49/00), equivalentes a dos (2) veces el Impuesto al Valor Agregado omitido de ingresar oportunamente (períodos fiscales 10 a 12/2016, 2 a 4/2017, 2/2018 y 5/2019), encuadrada en los artículos 46 y 47 incisos b) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), con la reducción a un cuarto del mínimo legal establecida en el art. 49 de la misma norma.

En su escrito de inicio, la parte actora expone que habría sido víctima de una amiga de las dos socias, contadora de la firma, quien manejaba lo contable, impositivo y las finanzas y describe la maniobra que habría realizado con los créditos fiscales “quedándose con la diferencia de dinero”. Relata que ante una notificación de AFIP recibida en el mail de la gerente, referido a facturas cuyos proveedores no tenían solvencia, fue que descubrió que estaban siendo víctimas de una estafa.

Continúa argumentando que ante ello, procedió a rectificar inmediata y espontáneamente todas las declaraciones que involucraban las facturas informadas por la Administración y a pagar las diferencias de créditos fiscales del IVA y del Impuesto a las Ganancias que correspondieran, a través de un plan de facilidades de pago dado su monto.

Se queja sobre que habría presentado todo lo informado por el ente fiscal en el convencimiento de que éste había incluido todas las facturas en su listado, sin pensar nunca que el mismo no abarcara la totalidad de las mismas.

Destaca que apenas tomó conocimiento de estos hechos ha solicitado la corrección y regularización de todo, aún antes de que surgiera el control por parte de la D.G.I., tal como lo menciona la resolución apelada en cuanto a “la presentación espontánea efectuada por la firma durante los meses 05 y 06/2020”.

Afirma que a raíz de las presentaciones realizadas por su parte se puso en marcha la acción controladora del fisco, habiendo recibido un mensaje de la inspectora informándole que iba a dar inicio a una verificación preventiva.

Agrega que durante ésta, del trabajo conjunto con la inspectora, se detectó que en las declaraciones rectificativas de IVA se había disminuido el débito fiscal en lugar de bajar el crédito fiscal, dejándose conformada la verificación el 19/04/2021. Luego de todo ello el organismo recaudador le impuso una multa encuadrando los hechos en el art. 46 de la ley de procedimiento tributario.

Ello así, se agravia que el Fisco Nacional pretendería imponerle una multa por defraudación fiscal sin haber acreditado el dolo en la conducta de la contribuyente. Expone que existe una presunción que aplica al administrado, la cual consiste que el accionar de la administración tributaria, privilegiando el efecto recaudador, ha magnificado los hechos previstos como contravenciones e, incluso, pudo haberlos interpretado sin objetividad, al momento de aplicar la sanción mediante el acto administrativo, la que debe quedar desvirtuada mediante un proceso ajustado a derecho.

Realiza un análisis sobre los elementos objetivo y subjetivo y las presunciones necesarias para la configuración de la sanción en crisis. Cita jurisprudencia y doctrina en este sentido.

Se queja que dicha infracción fiscal requiere que se produzca el ingreso en menos del gravamen, situación que no se habría configurado, desde el momento en que la contribuyente rectifica sus declaraciones voluntaria y espontáneamente, generando la deuda correspondiente, para luego ingresarla en planes de pago.

Razona que de los hechos relatados, la resolución emitida y los correos cursados con la verificación queda claro que se había ajustado todo lo que surgía de la información de la página del organismo, y luego de haber corregido los errores de forma en las declaraciones que solicitara la inspectora, recién cuando se estaba cerrando la inspección ella advierte que no se había considerado un período de tiempo, “a lo que inmediatamente nos allanamos, dado que si bien jurídicamente la empresa es responsable, en la realidad de los hechos había sufrido una lamentable estafa”.

Entiende que le es aplicable el art. 49 de la ley 11.683 en cuanto dispone que si un contribuyente o responsable que no fuere reincidente en infracciones materiales regularizara su situación antes de que se le notifique una orden de intervención mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o su rectificativa, quedará exento de responsabilidad infraccional.

Por último, ofrece prueba y solicita se deje sin efecto la sanción apelada. Hace reserva del caso federal.

II.- Que por IF-2022-49528480-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos, quien en orden a las razones que expone solicita que se confirme la resolución apelada, con costas a la parte actora. Hace reserva del caso federal y acompaña los antecedentes administrativos.

III.- Que ante la sanción de la ley 27.541 y sus modificatorias por PV-2022-47367155-APN-VOCIII#TFN se requirió al Fisco Nacional a fin de que informara a este Tribunal respecto del cumplimiento de la obligación principal que diera origen a la sanción apelada en los términos de dicha norma.

Ello así, a través de IF-2022-79434883-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional informa que "…*la contribuyente con fecha 27/11/2020, presentó las declaraciones juradas rectificativas del Impuesto al Valor Agregado desde 01 a 10/2019 y con fecha con fecha 19/4/21 la firma presentó las rectificativas correspondientes al valor agregado por los meses abarcados entre 07/2016 a 10/2019 según la pretensión fiscal, sin necesidad de notificar la prevista."* Acompaña los planes de facilidades de pago, listado de las declaraciones juradas rectificativas presentadas por la contribuyente y cuadro con el detalle de la cancelación de las obligaciones principales. En éste último se indica que el período 05/2019 se encuentra impago, habiéndose cancelado el resto de los períodos a través del plan de facilidades O834232 (cfr. IF-2022-79433165-APN-DTD#JGM e IF-2022-79432938-APN-DTD#JGM).

Por otra parte, comunica respecto de las causales de exclusión previstas por el art. 16 de la ley 27.541 que de la consulta efectuada al sistema Módulo Juicios Universales del Organismo, surge que la recurrente no tiene juicios en trámite, finalizados ni paralizados y de la consulta al sistema de Seguimiento de Causas Penales, no surgen causas con sentencia firme relativas a la nombrada.

De ello se corrió traslado a la actora a la vez que se la intimó para que informara si la totalidad de obligaciones principales se encontraban canceladas y acreditara el cumplimiento de los requisitos establecidos por los arts. 8 y 16 de la ley 27.541.

Por IF-2022-86512716-APN-DTD#JGM la apelante informa que resulta correcto lo informado por la Agencia respecto de la falta de pago del período fiscal 05/2019, alegando que al momento de consolidar el plan de facilidades el sistema no le "ha traído" el mismo, lo que juzga debe haber ocurrido al presentar el plan inmediatamente después de las declaraciones juradas rectificativas. Agrega que al momento de realizar el cierre de la inspección se realizó el chequeo de cada una de las obligaciones regularizadas en el plan, las que se correspondían con los ajustes de la inspección y no surgía del Sistema de Cuentas Tributarias este faltante en los pagos, por lo que se cerró de conformidad para todos los actuantes.

Indica que a fin de no entorpecer el proceso ante este Tribunal que la obligación 05/2019 ha sido cancelada con todos sus accesorios correspondientes. Acompaña solicitudes de categorización como MIPyME y VEP de fecha 19/08/2022 (cfr. RE-2022-86497447-APN-DTD#JGM, RE-2022-86509515-APN-DTD#JGM, RE-2022-86509925-APN-DTD#JGM y RE-2022-86512655-APN-DTD#JGM).

IV. Que mediante PV-2023-26671936-APN-VOCIII#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala "A" y por IF-2023-35580268-APN-VOCIII#TFN se llaman los autos a sentencia.

V.- Que sentado lo anterior, cabe resaltar que de las constancias de autos surge que la actora regularizó las obligaciones principales correspondientes a los períodos fiscales 10 a 12/2016, 02 a 04/2017 y 02/2018, a través del plan de facilidades de pago O834232 el 28/05/2021, el que se encuentra en estado "Plan Cancelado". En tanto que el período 05/2019 fue abonado posteriormente el día 19/08/2022, conforme lo informado y acreditado por la recurrente.

Por ello cabe concluir que la obligación principal fue regularizada parcialmente a través de un plan de facilidades de pago dispuesto con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.653 (B.O. 11/11/2021) en los términos de la R.G. 4268, el que fue totalmente cancelado, conforme lo establecido por el inc. c) del art. 36 de la R.G. (AFIP) N° 5101/2021.

Ello así, teniendo en cuenta lo manifestado por el Fisco Nacional y lo expuesto por la recurrente, no se observa en los presentes autos, constancias que pongan en evidencia que la recurrente se encuentre comprendida en las

exclusiones previstas por el artículo 16 de la Ley Nº 27.541 por lo que corresponde declarar alcanzada la multa correspondiente a los períodos fiscales 10 a 12/2016, 02 a 04/2017 y 02/2018 por la condonación dispuesta por la ley N° 27.541 y sus modificatorias. Costas por su orden.-

VI.- Que sentado lo anterior, este juzgador se encuentra llamado a resolver ahora si la multa aplicada por el Fisco Nacional a la recurrente para el período fiscal 05/2019 se encuentra ajustada a derecho.

En este sentido, de los antecedentes administrativos surge que la recurrente es una empresa de responsabilidad limitada cuya actividad principal es la venta de maquinarias, equipos y materiales conexos, sobre la que se inició el 16/11/2020 una fiscalización bajo la O.I. N° 1890776, respecto del Impuesto a las Ganancias –períodos fiscales 2017 a 2019- e Impuesto al Valor Agregado –períodos fiscales 10/2016 a 2/2018 y 01 a 10/2019-

Asimismo, del informe final de inspección se desprende -en lo que aquí interesa- que el cargo se origina en que la contribuyente habría utilizado créditos fiscales improcedentes provenientes de facturas de compras emitidas por proveedores incluidos en la base Apoc del organismo. Que se realizaron tareas de verificación respecto de las declaraciones juradas, Libros de IVA, facturas electrónicas y el sistema e-fisco, detectándose facturas emitidas a nombre de la firma por proveedores que se encuentran incluidos en la base de contribuyentes no confiables y que conforme la información relevada ésta habría computado créditos fiscales proveniente de dichos sujetos entre los períodos comprendidos desde 07/2016 a 10/2019.

Al respecto la recurrente comunicó que los comprobantes de los períodos entre 01/2017 a 12/2018 fueron ajustados mediante la presentación espontánea por parte de la firma durante los meses de 05 y 06/2020, rectificando a su vez los registros de Iva compras correspondientes, lo que fue verificado por el organismo.

Sin embargo, del cruce de “Citi compras – e.apoc” la fiscalización constató que habría computado crédito fiscal por la suma $ 681.255,54 de cuatro proveedores que se encuentran incluidos en la base e-Apoc: Martínez Oscar Eduardo, Leal Horacio Arnaldo, Rico Carlos Héctor y Menéndez José Luis.

Al efectuar la compulsa de los respectivos registros iva compras se determinó que efectivamente tales facturas estaban registradas en los meses coincidentes con su fecha de emisión. Ello así, dado que la contribuyente no aportó documentación respaldatoria que avale la real existencia de las operaciones cuestionadas, se procedió a detraer los créditos fiscales declarados proyectando las declaraciones juradas rectificativas a presentar.

Asimismo, en el mentado informe se aclara que la responsable presentó las declaraciones juradas rectificativas del Impuesto al Valor Agregado desde 01 a 10/2019 con fecha 28/11/2020, en tanto que a posteriori, se determinó que la presentación efectuada no cumplía con la pretensión fiscal por cuanto, la firma por error había aumentado los débitos fiscales en lugar de disminuir los créditos fiscales –efecto cualitativo-. Con fecha 19/04/2021 fueron presentadas las declaraciones rectificativas en Impuesto al Valor Agregado por los meses abarcados entre 07/2016 y 10/2019 conforme la pretensión fiscal, sin necesidad de notificar la prevista (cfr. fs. 31 de los antecedentes administrativos).

En tales circunstancias el juez administrativo valoró la conducta desplegada por la responsable como defraudación tipificada en los arts. 46 y 47 inc. b), imponiéndole una multa graduada en un cuarto del mínimo legal ante la inexistencia de antecedentes sumariales conforme el art. 49 de la misma norma.

VII.- Que sentado cuanto antecede, la sanción que se endilga a la actora por el período fiscal 05/2019 encuentra sustento normativo en los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683. Como sostuvo la Sala “B” que integro como Vocal titular *in re* “Sanguinetti Sergio Claudio” (Expte. n° 25.562-I) y en “Kank y Costilla S.A.” (05/11/2004)

entre otros: "… *el ilícito tributario previsto por el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración la intención deliberada de no pagar el tributo en su justa medida y la realización de maniobras aptas para lograr este resultado, sin que ello sea advertido por el Fisco…*". En el caso del art. 47: "… *Se produce por mandato legal, la inversión de la carga de la prueba, correspondiendo en consecuencia a la contribuyente probar que en la materialidad de los hechos que se enrostra y admite, no se asentaba el dolo presumido o el acaecimiento de alguna circunstancia imprevisible, caso fortuito, fuerza mayor, error de hecho o de derecho excusable, a fin de ser eximida de responsabilidad…*"

Que, en lo que atañe al aspecto material de la multa aplicada, debe destacarse que la presentación de DDJJ rectificativas lo que revela, y así ha quedado plasmado en el acto que aquí se recurre, es que el contribuyente primitivamente no ha declarado el impuesto en sus justa medida, siendo dicha declaración defectuosa la que, al no haberse producido prueba en contrario, lleva a este juzgador a tener por configurado el aspecto objetivo de la infracción que se endilga.

Que, en cuanto al aspecto subjetivo, si se analizan las presunciones utilizadas en la especie, debe puntualizarse que en el inciso b) de dicho artículo no cualquier incidencia allanaría el camino hacia una presunción adecuadamente conformada, sino que es necesario que el juez administrativo fundamente que la merma de materia imponible reúne la calidad de "grave".

Que conforme surge de las constancias relatadas de los antecedentes administrativos, así como de la falta de elementos aportados por la contribuyente, entiendo que la presunción se encuentra activada conforme a derecho y a los hechos del caso, y correspondía a la parte actora demostrar la ausencia de dolo que la ley, de conformidad con lo expuesto, autoriza a presumir al Organismo Fiscal.

En este punto, visto la serie de investigaciones que tuvo que llevar a cabo la fiscalización -ver lo referenciado en el Considerando VI- es que se puede considerar que la actora utilizó un ardid o engaño para llevar a cabo una disminución del impuesto declarado.

En efecto, la recurrente manifiesta, pero no aporta elemento alguno al respecto, que habría sido víctima de una estafa y reconoce expresamente la utilización de las facturas observadas para la supuesta maniobra realizada por la contadora para "... agregar algunos "créditos" quedándose con la diferencia de dinero."

Nótese que en ningún momento la apelante discute la tacha de improcedentes de las facturas cuestionadas por el organismo, sino que basa su principal argumento defensivo en que han aceptado todos los ajustes propuestos, rectificando las declaraciones juradas y regularizando las obligaciones a través de planes de facilidades de pago.

Que no resultan correctas sus afirmaciones en cuanto a que no se ha configurado la situación requerida por el tipo infraccional que se le imputa, por cuanto no ha existido el ingreso en menos del gravamen al haber rectificado voluntaria y espontáneamente las declaraciones, generando la deuda correspondiente y regularizándola en planes de pago, por lo que afirma le aplica el primer párrafo del art. 49 de la ley 11.683.

Al respecto del Informe Final de Inspección surge que, contrariamente a las afirmaciones de la interesada, las declaraciones juradas rectificativas correspondientes a los períodos fiscales por los cuales se le imputa la sanción bajo estudio -10 a 12/16, 2 a 4/17, 2/18 y 5/19- fueron presentadas durante el proceso de inspección iniciado el 16/11/2020 y a requerimiento de ésta. Más específicamente, de los prints de pantallas del sistema del organismo se observa que la presentación de la declaración jurada rectificativa 1 del período 5/2019 se realizó el día 07/04/2021 (crf. IF-2022-79433165-APN-DTD#JGM).

En tales circunstancias cabe concluir que las presunciones se encuentran correctamente aplicadas por el organismo fiscal y la multa aplicada se ajusta a la realidad de los hechos acaecidos, toda vez que se verifica la grave incidencia requerida por la norma anteriormente apuntada sobre la determinación de la materia imponible, que permita aseverar sobre la existencia de un actuar doloso de parte de la aquí apelante.

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados fundados en la resolución, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al Organismo Recaudador, computando facturas de proveedores apócrifos, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del Fisco.

Por lo expuesto, concluyo que la sanción impuesta por el organismo fiscal ha sido adecuadamente ponderada, toda vez que se acreditó no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino que también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, por ello voto por confirmar la multa correspondiente al período fiscal 05/2019, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiero al voto del Vocal Instructor.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Porporatto.

Que en virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE**:

1) Declarar alcanzada la multa correspondiente a los períodos fiscales 10 a 12/2016, 02 a 04/2017 y 02/2018 por la condonación dispuesta por la ley N° 27.541 y sus modificatorias. Costas por su orden.-

2) Confirmar la multa correspondiente al período fiscal 05/2019, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.10 13:33:54 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.11 12:27:56 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.11 13:41:17 -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: 2023.04.11 13:41:18 -03:00