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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-47181172-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Abril de 2023

Referencia: FERNANDEZ MIGUEL ANGEL - Sentencia

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 Agustina O´Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el Expediente n.° 33.559-I y su acumulado n.º 34.231-I ambos caratulados: "**FERNANDEZ MIGUEL ANGEL s/ Recurso de Apelación**".-

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 35/71 se interpone recurso de apelación contra la Resolución N.º 281/2009 (DV RRCO) del 18 de diciembre del 2009, por la cual se determina de oficio su obligación frente al Impuesto al Valor Agregado (periodos fiscales 07/2005 a 02/2007), se liquidan intereses resarcitorios y se aplica una sanción por idénticos periodos, graduada en tres (3) veces los saldos del impuesto no declarados en virtud de lo establecido por el artículo 46 de la Ley N.º 11.683.

A su vez, a fs. 142/182 obra un recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N.º 93/2010 (DV RRCO) del 15 de octubre de 2010 mediante la cual se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al Impuesto al Valor Agregado (periodos fiscales 01/2004 a 12/2004 y 01/2005 a 06/2005), se liquidan intereses resarcitorios y se aplica una sanción por los periodos involucrados, graduada en tres (3) veces los respectivos saldos del impuesto no declarados, en virtud de lo establecido en el artículo 46 de la ley de rito.

En su escrito de apelación contra la Resolución N.º 281/2009 la recurrente pone de manifiesto que se apela el acto dictado en cuanto a la determinación de oficio de la gabela en cuestión y no respecto a la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes en sí misma.

Expone sus argumentos en cuanto a considerar nulo el procedimiento de determinación de oficio por no indicar la orden de intervención notificada los periodos a fiscalizar respecto al Monotributo y en razón de que la inspectora actuante suscribe la orden de intervención en su doble carácter de supervisora y por el jefe de División. Además, cuestiona la utilización por parte del Fisco de la presunción general establecida en el artículo 18 inciso g) punto 2 a fin de efectuar la determinación de oficio sobre base presunta, al realizar la depuración de los

depósitos bancarios y así calcular la base imponible del impuesto.

Manifiesta que la resolución de “Vista” (conf. Artículo 17 de la Ley N.° 11.683) resulta nula, en razón de no ser válida la notificación de la misma a tenor de lo dispuesto por el artículo 136-141 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación —siendo que se notificó dicha resolución por cédula según lo dispuesto por el artículo 100 inciso e) de la ley de rito— por no indicarse el número de disposición del nombramiento del oficial notificador.

Cita jurisprudencia y doctrina en apoyo de su defensa.

En cuanto a la sanción aplicada, plantea la falta de dolo y culpa en su accionar, lo que deviene en una conducta atípica y cuya prueba al efecto de atribuir una conducta reprochable al contribuyente debe ser contundente y determinar la certeza de la culpabilidad del acusado. Más cita principios y normas del derecho penal, en cuanto a la presunción de inocencia, el cual junto con sus derivaciones alega que resultan aplicables al caso en cuestión y por cuanto la conducta atribuida no puede ser objeto de castigo.

Ahora bien, en cuanto a la Resolución N.° 93/2010, el recurrente se agravia en primer lugar de la vulneración de su derecho de defensa en la oportunidad de contestar la Vista dictada conforme lo establecido por el artículo 17 de la ley de rito, siendo que solicitó una prórroga para contestar la misma y dicha solicitud fue denegada tácitamente por el Fisco Nacional.

En segundo lugar, la apelante plantea que la inspección iniciada mediante la Orden de Intervención N.° 501885 resulta en rigor una inspección ampliatoria por la que se intentan subsanar errores al respecto de la fiscalización iniciada mediante Orden de Intervención N.° 217.278 y la cual dio sustento al dictado de la Resolución N.° 281/2009 cuestionada en las presentes actuaciones. En dicho sentido, argumenta que nunca se extendió un requerimiento solicitándole información sino que el Fisco tuvo en cuenta datos de la primera inspección para emitir la liquidación previsional al día siguiente del inicio de la inspección que motivó el dictado de la resolución que se apela.

Asimismo, plantea la nulidad de la Vista conforme el artículo 17 de la Ley N.° 11.683, por cuyo acto administrativo no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 7° de la Ley N.° 19.549, por violación del debido proceso adjetivo y falta de causa y motivación del acto.

Con respecto al ajuste en concepto de la gabela bajo análisis, reproduce idénticos fundamentos a los esgrimidos en el escrito de apelación contra la Resolución N.° 281/2009, cuestionando la aplicación de la presunción establecida en el artículo 18 inciso g) punto 2 de la ley de rito para el cálculo del impuesto.

En cuanto a la sanción aplicada, reproduce idénticos argumentos a los esgrimidos en el escrito de apelación contra la Resolución N.° 281/2009.

Ofrece prueba y hacen reserva del caso federal

II.- Que a fs. 72/84 y fs. 236/246 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. 106 se abre la causa a prueba, a fs. 117 se dá por decaído a la actora el derecho a producir la pericial contable. A fs. 223 se resuelve la acumulación del expediente N° 34.231-I al de referencia. Asimismo, a

fs. 234, luego de la acumulación ordenada, el vocal instructor ordena nueva apertura a prueba. Finalmente y después de reiteradas intimaciones, se dá por decaído el derecho a producir la pericial contable.

A fs. 258 se elevan las presentes actuaciones a consideración de la sala “A”.

A fs. 261 se llaman los autos para dictar sentencia.

IV.- Que de acuerdo con lo que se desprende de las actuaciones administrativas —fs. 18/27 del Cuerpo Determinación de Oficio N.° 1—, la recurrente registra como actividad principal la de “Alquiler de Ropa (Cód. 713001)”. En fecha 11 de abril de 2007 el Fisco inicia un procedimiento de fiscalización mediante la Orden de Intervención N.° 217278 a fin de verificar la categorización de la recurrente en el Régimen Simplificado en virtud de registrarse ventas realizadas por importes que, según surge de la bases del organismo, superaban los topes máximos de las categorías previstas en el mentado régimen, realizando su baja por “cese de actividades” a partir del periodo 07/2007 y posteriormente presentando declaraciones juradas en concepto del impuesto al valor agregado.

Asimismo, se le notificó un requerimiento en respuesta al cual el contribuyente aportó tres planillas tituladas “DETALLE DEPURADO (sic) DE DEPOSITOS BANCO RIO”, “DEPOSITOS DEPURADOS BANCO CITIBANK” y “DETALLE DEPURADO DEPOSITOS BCO CORDOBA” que comprenden los períodos desde 1/2005 a 12/2006.- También acompañó la información de ventas, con la que los agentes fiscalizadores confeccionaron una planilla denominada “DETALLE DE VENTAS MENSUALES (SEGÚN REGISTROS DE VENTAS APORTADAS POR CONTRIBUYENTE), referida a los periodos 1/2004 a 12/2006.

En suma, mediante circularizaciones a entidades bancarias con que operaba la actora, se obtuvo la información de distintos períodos suministrada por el Citibank N. A., el Banco Santander Río (Ex Banco Río) y Banco de la Provincia de Córdoba, que van desde enero/2003 a 11/2007. Lo mismo ocurrió con las entidades Tarjeta Naranja SA, Credencial Argentina SA y Diners Club Argentina SRL y Comercial y de Turismo, quienes aportaron información y/o elementos referidos a operaciones del recurrente correspondientes a los meses comprendidos en los años 2003 a 2007.

Asimismo, a través del F. 206/I Multinota, el responsable manifestó que no cuenta con facturas de ventas y de compras por el período 01/2003 a 09/2005 como consecuencia de un incendio acaecido el 13 de octubre de 2005 en el edificio Garden y que las correspondientes a los períodos comprendidos entre el 1 de octubre de 2005 y 31 de febrero de 2007 ya fueron puestas a disposición de la inspección actuante el 30 de abril de 2007, en cumplimiento del requerimiento formulado el 12 de abril de 2007; que no posee extractos y/o resúmenes bancarios ni liquidaciones de tarjetas de crédito. En razón de ello, solicita al Fisco que requiera tal documentación a las entidades pertinentes y la posterior puesta a su disposición y el otorgamiento de plazo con el objeto de realizar la respectiva depuración; y que no confecciona los Registros de Ventas y Compras por no estar obligado según lo dispuesto en el artículo 7 de la Resolución General N.° 1415 (AFIP).

Posteriormente, las distintas entidades circularizadas aportaron los extractos bancarios de las respetivas cajas de ahorro e información en relación con las operaciones de la contribuyente por los meses comprendidos en los años 2003 a 2007. Así es que se le comunicó mediante nota que se pondría a disposición la documentación proporcionada por las entidades mencionadas a efectos de practicar la depuración de los depósitos bancarios en cuestión. Puesta a disposición la documental referida, el apelante presentó cinco planillas tituladas “RESUMEN DEPÓSITOS DEPURADOS”, referidas a los periodos 1/2003 a 12/2006 y a los periodos 01 a 03/2007, explicando la conformación de los depósitos de la cuenta corriente del Banco Rio. Frente a ello, el organismo

recaudador le requirió documentación respaldatoria de la depuración efectuada a dicha cuenta por fondos provenientes de cuentas del banco Citybank y del Banco de la Provincia de Córdoba, como así también de los depósitos obrantes en la cuenta del Banco Rio provenientes del Canje de Cheques. A dicho tenor, la fiscalizada manifiesta que no cuenta con documentación respaldatoria solicitada.

Como resultado, los agentes intervinientes, partiendo de los resúmenes bancarios colectados procedieron a depurar los montos depositados, considerando aquellos respecto de los cuales se dispusiera de información. En relación a los depósitos interbancarios, por solo contar con información extraída de los resúmenes bancarios, para definir la procedencia de su detracción se consideraron los montos que, presentando coincidencia, refieren la existencia de extracción y depósito en un lapso no mayor a veinticuatro horas.

Así también, en relación con las cuentas corrientes del Banco Santander Rio señala el organismo recaudador que por tratarse de cuentas unificadas, a saber, “caja de ahorro” receptora de depósitos interbancarios y “cuenta corriente” destinataria de transferencias internas, a efectos de su cómputo fueron consideradas por los agentes solo los atinentes a la cuenta de caja de ahorro. Finalmente, respecto a la operatoria denominada como “canje de cheques” los actuantes entendieron que no correspondía admitir la depuración de monto alguno atento a la ausencia de respaldo documental.

Finalmente, como resultado de la información y pruebas colectadas los agentes actuantes concluyeron que los montos depositados en la cuentas bancarias señaladas debidamente depurados, dan cuenta de los ingresos por operaciones comerciales gravadas correspondientes a los periodos 01/2003 a 12/2003, de conformidad con la presunción establecida en el artículo 18, último párrafo de la ley de rito, superando el monto total de dichas sumas el límite anual que contempla el Régimen Simplificado en su última categoría.

En ese orden y bajo tal circunstancia, por razones de orden operativo, según el ente fiscal informa, quedaron definidos como objeto de reclamo los periodos fiscales 7/2005 a 02/2007, resultando de aplicación lo dispuesto por el párrafo a continuación del punto 2) del inciso g) del artículo 18 de la ley de rito. Asimismo, al efecto del cálculo de las bases imponibles de los débitos fiscales se consideró lo normado en el punto g), punto 2) del artículo 18 de la normativa precitada, conformando el detalle para cada periodo fiscal; como así también, en cuanto a los créditos fiscales el Fisco tomó en consideración los surgidos de los resúmenes bancarios e información recolectada.

Por otro lado, de la resolución determinativa N.° 93/2010 se extrae que atendiendo a las modificaciones instrumentadas el 17 de noviembre de 2003 en el artículo 18 de la Ley N.° 11.683 se dispuso a sus efectos continuar el procedimiento iniciado por la Orden de Intervención reseñada precedentemente, a través de una nueva Orden de intervención N.° 501885. Dicha fiscalización tuvo como resultado la determinación del tributo en cuestión por los periodos 01/2004 a 06/2005, aplicando la presunción simple establecida en el artículo 18, primer párrafo, de la ley de rito y tomando como base idénticos criterios para el cálculo de los débitos y los créditos fiscales.

V.- Que es menester resaltar que del relato efectuado queda fuera de discusión que la actora se encontraba inscripta en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes y que a raíz de una fiscalización efectuada por el ente fiscal, se estimó la exclusión del mentado régimen en forma retroactiva y pasó a categorizarse como Responsable Inscripta desde el periodo 01/2004.

Ello así, la cuestión a resolver consiste en cuestionamientos y argumentos esgrimidos por la actora contra los actos apelados, que serán analizados siguiendo un orden lógico de procedencia.

VI.- Que, primeramente, cabe analizar los argumentos dirigidos a tachar de nulo el procedimiento que tuvo como resultado el dictado de la Resolución N.° 281/2009 en razón de no indicar la Orden de Intervención N.° 217.278 los periodos a fiscalizar y que la misma fue suscripta por la Cra. Patricia Lilyan Rame en su doble carácter de Supervisora y como Jefe de División.

En torno al primero de los cuestionamientos, es menester resaltar que del análisis de la Orden de Intervención N.° 217278 que obra a fs. 1 del Cuerpo Principal I "Intrucción 640/23 – Monotributo" de las actuaciones administrativas se observa que la misma fue confeccionada indicando los datos identificatorios del contribuyente, agentes intervinientes, impuestos y periodos sujetos a fiscalización, siendo en este caso el impuesto al valor agregado y el monotributo, por los periodos 01/2004 a 02/2007 y 01/2005 a 02/2007, respectivamente. Asimismo, se observa a fs. 2 de dichas actuaciones la comunicación "F.8000" en virtud de la cual se agravia la actora por no indicar los periodos a fiscalizar en concepto del Monotributo.

Ahora bien, conforme se desprende de las actuaciones administrativas, el recurrente tuvo pleno conocimiento de que se encontraba incurso en una fiscalización y, se advierte que distinguía los periodos involucrados. Asimismo, las diferentes actuaciones llevadas adelante por el quejoso acreditan fehacientemente que conocía íntegramente los alcances de la investigación que estaba llevado adelante el Fisco Nacional.

En esa dirección no se advierte cuál fue la defensa que se vio privado de realizar. A mayor abundamiento, y en línea con lo expuesto, no puede desconocerse que la actora tuvo oportunidad de conocer el impuesto y periodos a fiscalizar a través de los distintos requerimientos cursados y notificados oportunamente como así también tuvo a disposición las actuaciones y documentación recabada durante la inspección.

Finalmente, cabe destacar que la solución que pretende el recurrente implica decretar la nulidad por la nulidad misma, toda vez que su declaración no procede en el sólo interés del cumplimiento formal de la ley, ya que requiere que se demuestre el perjuicio concreto sufrido por una de las partes (Fallos: 328:58; 324:1564, entre otros), circunstancia que no se observa en autos.

VII.- Que respecto del segundo argumento nulificante, es menester considerar la contestación del Fisco Nacional a este punto en cuanto a que mediante la Disposición N.° 116/2006 de la Dirección Regional de Córdoba se estableció el régimen de reemplazos —vigente al momento de la fiscalización— para el caso de ausencia de jefaturas de su jurisdicción, siendo designada la Cra. Patricia Lilyan Rame a cargo de la División de Fiscalización N.° 1 interviniente en la inspección en cuestión y manteniendo su designación de Supervisora conjuntamente. Dado ello, mal podría alegarse la incompetencia de la funcionaria actuante en la inspección respectiva al firmar la comunicación del inicio de inspección —formulario F.8000— en el doble carácter asignado.

En el mismo sentido se deben analizar los argumentos vertidos por la actora en torno a obtener la nulidad de la Vista dispuesta en el artículo 17, señalando que la cédula por la cual se notifica el acto de Vista fue recepcionada y mereció réplica en tiempo y forma, haciendo el recurrente uso de su derecho de defensa. Así es que carece de virtualidad el argumento intentado, toda vez que no se verifica una afectación a su derecho de defensa en el procedimiento de determinación de oficio y por tanto corresponde el rechazo de la nulidad alegada.

VIII.- Que deben entonces analizarse las manifestaciones dirigidas a obtener la nulidad de la Resolución N° 93/2010.

En primer término, corresponde rechazar los argumentos que cuestionan la utilización de los datos obtenidos en la fiscalización iniciada mediante la Orden de Intervención N.° 217278 a fin de, conjuntamente con

los datos obtenidos en la fiscalización iniciada mediante Orden de Intervención N.° 501885, culminar en el dictado de la resolución atacada. En efecto. Cabe resaltar que no se advierte impedimento legal alguno en la utilización de la información recabada por los agentes durante la fiscalización iniciada mediante la O.I N.° 217278, toda vez que el Fisco -a los fines de verificar el cumplimiento de los deberes formales y materiales en relación con los contribuyentes- construye bases de datos que se conforman de información obtenida por el mismo ente recaudador y aportada por aquellos y terceros. Por ello, resultan inatendibles los fundamentos arrimados por la actora en el sentido delineado a fin de obtener la nulidad intentada.

Asimismo, la recurrente plantea la nulidad de la resolución de Vista dispuesta en el artículo 17 de la ley de rito en virtud de la denegatoria de la prórroga solicitada para contestar la misma y que el acto adolece de los requisitos establecidos en el artículo 7° de la Ley N.° 19.549.

En primer término, debe recordarse que no puede pretenderse que en la resolución que se confiere la vista se exijan los mismos requisitos y recaudos que en el acto determinativo. En efecto, no existe discrepancia en el sentido que aquella tiene como objeto otorgar al contribuyente la oportunidad de tomar conocimiento de todas las actuaciones administrativas y de los cargos e impugnaciones formulados con el indudable fin de garantizar el derecho de defensa, que debe prevalecer como principio rector en el procedimiento determinativo. Ahora bien, ello no implica que en el acto que confiere la vista se vuelquen los fundamentos jurídicos de las impugnaciones pues ello la transformaría en el acto determinativo.

Y en el particular caso de autos, es dable destacar que el actor ejerció su potestad contradictoria al presentar su descargo, ejerciendo su derecho de defensa, contestando los cargos y fundamentos del Fisco expuestos en dicha resolución. Por ello, no resultan admisibles los fundamentos argüidos en este punto por la actora.

Idéntico criterio debe seguirse con respecto a su intención de obtener la nulidad del acto con sustento en la denegatoria de prórroga solicitada para contestar la vista. En efecto. La ley fija pasos y pautas procesales que los funcionarios deben cumplir ineludiblemente, asegurando el derecho de defensa del administrado y aún cuando ese procedimiento deja librado algunos aspectos a la discrecionalidad del juez administrativo, esta no puede ser arbitraria, en tanto esta constituye un límite para el ejercicio de la potestad discrecional.

En ese contexto, a la luz de la actuación llevada adelante, no se advierte que el juez administrativo haya actuado arbitrariamente perjudicando la defensa del recurrente, toda vez que pudo ejercer su defensa, contestar los cargos y fundamentos expuestos.

En ese contexto, los argumentos esgrimidos por la recurrente deben ser rechazados.

IX.- Que debe entonces analizarse la procedencia de la determinación efectuada mediante la resolución Nº 281/2009 y 93/2010, habiendo el ente fiscal recurrido a la presunción contenida en el artículo 18, inciso g), punto 2 de la ley de rito. En ese contexto fáctico corresponde examinar en primer término si la metodología empleada por el organismo fiscal se adaptó a la preceptiva legal, aspecto cuestionado por la recurrente.

Cabe precisar que si bien la ley impone al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Es por ello que el legislador previo el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí, que este procedimiento, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina

y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que el ente fiscal actúe.

De la misma manera, la ley tributaria establece un orden cronológico que deberá seguir la administración, pues sólo podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuente con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Ello conlleva que, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo podrá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente "*con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente"* (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, "Cafiero y Pollio S.A.", 28/6/2001). Como enseña el Profesor Dino Jarach, "cualesquiera que sean las circunstancias que muevan a la Dirección a determinar el impuesto –ausencia de declaración jurada o equivocación por parte del contribuyente en sus declaraciones juradas-, la Dirección General Impositiva...debe, en primer término tratar de determinar el impuesto sobre bases ciertas, o sea, sobre un conocimiento directo y cierto de todas las circunstancias de hecho que la ley ha considerado relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria....Puede ocurrir que falten elementos de juicio o que los que existan no sean suficientes para que la Dirección General Impositiva –el fisco, en una palabra- determine sobre bases ciertas. Solamente en este caso...puede acudir, en nuestro sistema legal, a una determinación sobre base presuntiva o, como dice la ley 11.683, a una estimación presuntiva..." (Jarach, Dino, "Determinación Impositiva. Naturaleza, Formas y Efectos", en "Estudios de Derecho Tributario", Ediciones Cima, 1998, pág. 219 y sgtes.).

Es decir que la ley estableció una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto que el método indiciario permite fijar con "probabilidad" (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. Para ello el legislador establece reglas de valoración o índices que serán empleados como signos objetivos de que su sola presencia sea reveladora de la riqueza que está sometida a tributación. La utilización de estos índices se traduce en un método de determinación indirecta, pues si bien no nos suministran un conocimiento cierto de sus dimensiones, nos permiten "presumirlas".

Como con acierto explicara Sala B de este Tribunal en el conocido precedente "Dadea, Marta Elisa", *"...debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados"* (22/12/83).

En la misma dirección, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo" de fecha 21/06/17 sostuvo que *" ...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, 'sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)', y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, 'tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que 'su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa' (doc. Sala II del Fuero in re:*

‘Verón, Teresa Argelia’, del 13/4/93)” (conf. Sala I: “Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI”, del 20/09/99, y sus citas; y “Candle SA -TFN Nº 13.855-I c/ c/D.G.I.” del 22/02/01, y sus citas”.

Asimismo, *“en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible” (conf. Sala I en causas: “Chieza SA”, del 23/04/98, “Beraja, Alberto David”, op. cit. y “Candle SA”, op. Citada).*

“A partir de ello, la validez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad fiscal basado en la citada presunción legal, conforme a las distintas previsiones de la disposición en estudio, dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular (conf. Sala I in rebus: “Beraja, Alberto David”, op. cit., y “Candle SA”, op. cit.; esta Sala in re: “Alberto A Anselmo y Ruben C Anselmo (TF 14.349-I) c/ DGI”, del 14/06/04)”.

Al respecto, el primer párrafo del artículo 18 otorga al ente fiscal la posibilidad de recurrir a la medición indiciaria, que se fundará en hechos conocidos que, por su conexión normal con los hechos imponibles, permiten inducir la existencia y medida del mismo. En estos supuestos, el Fisco no cuenta con pruebas lo suficientemente “representativas” de la existencia y medida de la relación jurídica tributaria. Y, más adelante, prevé una serie de presunciones legales, entre la que se encuentra la utilizada por el ente fiscal en el caso bajo examen.

X.- Que sentado lo que antecede, la causa refiere específicamente a una verdadera cuestión de hecho y prueba donde le compete al apelante aportar la documentación concreta y fehaciente de las depuraciones en sus acreditaciones bancarias que dice no corresponden a ventas omitidas y si a una operatoria de mandato donde recibía fondos para realizar pagos por cuenta y orden de terceros. Al respecto, la prueba fehaciente y concreta de dicha operatoria de mandato y, además, su verdadero reflejo en las cuentas bancarias del apelante, utilizadas como base para la estimación fiscal, no aparecen en ningún momento de la causa.

En virtud de lo expuesto, ante la ausencia de prueba en esa dirección, el recurrente no logra conmover ni desvirtuar las conclusiones que acertadamente extrajera el juez administrativo a la luz de la documental e información recolectada oportunamente.

Por ello, corresponde confirmar las determinaciones de impuesto efectuadas. Con costas.

XI.- Que sentado lo que antecede corresponde expedirse sobre la procedencia de las sanciones apeladas, que el ente fiscal subsume en el artículo 46 de la Ley N.° 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).

Ello así, y teniendo en consideración lo resuelto supra, se desprende que el accionar del Fisco resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante en las previsiones del artículo 46 de la Ley N.° 11.683 (t.o.v) pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones juradas inexactas con el objeto de ocultar el impuesto que correspondía como consecuencia de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados, por lo cual no ingresó el impuesto debido. De allí, se extrajo la conclusión que cometió el ilícito en cuestión.

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y en atención a los elementos de juicio tenidos en cuenta en los Considerandos precedentes, cabe concluir que se encuentra acreditado en la litis tanto el elemento material como el elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, lo que 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 le enrostra, corresponde confirmar las multas aplicadas la que -por otra parte- se advierte han sido correctamente cuantificadas. Con costas.-

XII.- Que en mérito a lo expuesto, voto por: Confirmar las resoluciones apeladas, en todos sus términos. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal instructora.

II.- Que, en cuanto a la graduación de las multas aplicadas, entiendo que corresponde reducirlas a su mínimo legal en atención a que los actos atacados no han fundamentado el agravamiento de la pena del contribuyente de autos, y que el mismo carece de antecedentes infraccionales -hecho que, en principio, llevaría a reducir el quantum de las multas al mínimo legal de la escala punitiva.-

Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reducen las sanciones.

La Dra. O’Donnell dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal instructora.

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

Confirmar las Resoluciones n.° 281/2009 y n.° 93/2010 venidas en recurso en todos sus términos. Con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.26 15:13:50 -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: 2023.04.26 17:32:22 -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: 2023.04.26 17:37:33 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.26 17:37:33 -03:00