Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-73876043-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 28 de Junio de 2023

Referencia: Correa Juan Manuel. Sentencia - Multa - 2da.

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° **EX-2021-90580433-APN-SGAI#TFN**, caratulado ***"CORREA JUAN MANUEL s/apelación***",

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que mediante RE-2021-90575189-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la Resolución de la División Jurídica de la AFIP-DGI de la Regional Mendoza, de fecha 01/09/2021, por medio de la cual se aplica una multa por infracción al art. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683, frente al impuesto al valor agregado, por los períodos 09/2018 a 01/2019, 03/2019 a 04/2019, y 06/2019 a 09/2020.

Informa que a partir de la fiscalización se consideraron apócrifos ciertos comprobantes de operaciones realizadas en el desarrollo de su actividad, dando origen al sumario por parte del ente fiscal.

Plantea la nulidad absoluta e insanable del acto administrativo, por considerar que el mismo es incausado, conforme el art. 14 inc. b) de la ley 19.549. Explica que la causa consiste en las circunstancias y antecedentes de hecho y de derecho que justifican el dictado del acto administrativo, de los cuales se apartan para fundar la resolución apelada.

Respecto a los proveedores que dieron lugar a las diferencias determinadas, alega que no se encontraban en la base APOC, por lo que los créditos fueron computados de buena fe y no por dolo o defraudación. Y, dice, en muchas oportunidades los proveedores se encuentran en la base, pero a la vez están en proceso de demostrar la estructura económica de su actividad, lo que excedería al control que pueden efectuar sus clientes.

Además, sostiene que aun cuando dichos proveedores efectivamente realizaron actividades que generaron su inclusión en la base e.apoc, esas diferencias habrían sido producto del engaño que sufrió por parte del proveedor, sufriendo un perjuicio al poner en riesgo su reputación fiscal y nivel económico, lo que no

encuadraría en la sanción del art. 46 de la ley 11.683.

Añade que la conformación de los ajustes efectuados por la inspección fue para no perder los beneficios otorgados por la legislación y que, aun cuando la inclusión en la base no sea determinante para la administración, es prueba suficiente para impugnar el crédito fiscal.

En cuanto a las declaraciones juradas originales del impuesto al valor agregado de los períodos fiscales de junio a diciembre de 2019 y de enero a septiembre de 2020, consideró que su omisión de pago y posterior pago, nunca puede ser interpretada como defraudación o dolo.

Efectúa la distinción entre los dos tipos de omisión, cuando hay una ocultación maliciosa (dolo) y cuando sólo hay una omisión sin ocultación maliciosa (culpa sin dolo). Expresa que –a su criterio- no se trató de ninguna ocultación maliciosa ni ningún ardid, por sólo estar pendiente el cumplimiento de dichas obligaciones. Por otra parte, dice que para esta falta de cumplimiento están contempladas otras formas de resarcimiento, como la multa por falta de presentación en término de las declaraciones juradas del artículo 38 de la Ley de Procedimiento Tributario y los intereses por pago fuera de término.

Considera que no es correcto encuadrar dicha omisión, dentro de la omisión por ocultación maliciosa que describe el artículo 46 de la LPT, debiendo encuadrarse en el artículo 45 del mismo texto legal, ya que en todo caso existió culpa por no cumplir con la obligación.

Por último, detalla las razones de hecho y derecho que considera acertados de su actuación. Estos son el haber rectificado sus declaraciones juradas de IVA en forma voluntaria antes de que la administración recurra a la determinación de oficio; que los créditos fueron computados de buena fe y sin intención de dolo o defraudación al fisco; que en los periodos fiscales de junio a diciembre de 2019, enero a setiembre de 2020, no hubo defraudación ni dolo, habiéndose sólo omitido en tiempo y forma el pago del impuesto, y que además, la resolución apelada no analiza si la omisión pudiera ser culposa en lugar de dolosa, en conjunto que tampoco surgieron de las actuaciones administrativas pruebas fehacientes ni directas de la conducta dolosa atribuida; y por último, que no hubo resistencia a la autoridad en ningún momento de la inspección, sino que hubo colaboración permanente con la inspectora actuante.

Concluye que en virtud de dichas razones, surge claro que su accionar no puede ser enmarcado en los términos del artículo 46 de la Ley de Procedimiento Tributario, por cuanto no se verifica defraudación de impuesto.

En atención a lo expuesto, solicita se declare la nulidad de las actuaciones y se revoque el acto administrativo apelado, con expresa imposición de costas al Fisco Nacional.

Aporta prueba documental y formula reserva del caso federal.

II.- Que en IF-2022-12700450-APN-DTD#JGM contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme la resolución recurrida, con imposición de costas. A su vez, introdujo la cuestión federal.-

III.- Que mediante PV-2023-63200651-APN-VOCII#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “A”. Finalmente, por IF-2023-66196774-APN-VOCIII#TFN se llaman los autos para dictar sentencia.-

IV.- Que en primer lugar, corresponde tratar la nulidad de procedimiento articulada, con fundamento en

que el acto apelado carece de causa.

A fin de definir la causa encontramos dos corrientes doctrinarias, los subjetivistas y los objetivistas. Los primeros entienden que la causa del acto administrativo está constituida por la “voluntad” del sujeto que emite el acto, en tanto para los objetivistas aquella está formada por los antecedentes de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Nuestro legislador adscribió a ésta última corriente, definiendo a la causa como “los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo”, los que deben existir o concurrir en el momento de su emisión como requisito de validez del mismo. Como señala Hutchinson, “la apreciación que de tales circunstancias haga la autoridad administrativa, puede afectar la validez de la decisión –por apartase de los hechos o el derecho realmente aplicable- y también es susceptible de comprometerla con los vicios de error y dolo” (conf. Hutchinson, Tomás; “Ley Nacional de Procedimientos Administrativos”, Ed. Astrea, Tº I, pag. 154).

En ese contexto, los argumentos del recurrente deben ser rechazados toda vez que encuentran sustento en la discrepancia con las conclusiones a las que arriba el ente fiscal para aplicar la sanción. Más, preciso es señalar que el acto recurrido detalla los elementos de hecho y derecho tenidos en cuenta por el juez administrativo para tomar la decisión, y, en definitiva, su discrepancia con el encuadre jurídico o la valoración de los hechos realizada, que eventualmente puede o no compartirse, lo que podrá dar lugar a la revocación del acto, pero no a su nulidad.

Ante lo expuesto, corresponde rechazar la excepción de nulidad articulada por el recurrente.

Las costas deben imponerse a la excepcionante. En efecto, los argumentos que sustentan su defensa están dirigidos a obtener un pronunciamiento previo que impida el análisis de la cuestión de fondo. Como explica Fassi, a través de este tipo de defensas se denuncia al juez la falta de presupuestos necesarios para que el juicio tenga existencia jurídica y validez formal. Con su presentación se pretende advertir la existencia de circunstancias impeditivas o extintivas que tienen como finalidad desvirtuar las consecuencias jurídicas buscadas con la pretensión. El recurrente buscó obtener expresamente una declaración de nulidad ante la ausencia de causa del acto administrativo. Asimismo, sus planteos merecieron réplica concreta por parte de la apelada, por lo que no advierto razones para apartarme de la aplicación del artículo 68 del C.P.C.C.N.

Como soporte puntual a mi decisión resulta oportuno recordar que como señalara la C.S.J.N. in re “Bolland y Cía. S.A.” la exención de costas procede cuando el planteo –de haber prosperado- hubiese implicado la revocación de la pretensión fiscal", supuesto que no es el de autos.

En definitiva, el tratamiento de cuestiones incidentales como la de autos no puede encontrarse exentas de las consecuencias procesales que hacen a su rechazo.

V.- Que sentado lo que antecede, debo expedirme sobre la procedencia de la sanción recurrida.

Conforme se desprende del informe de inspección que obra a fs. 46/51 de las actuaciones administrativas acompañadas mediante IF-2022-12626570-APN-DTD#JGM correspondientes al impuesto al valor agregado, el organismo fiscal procedió a fiscalizar en principio los períodos 06/2019 a 09/2020, al haberse presentado las declaraciones juradas originales de estos periodos.

Ante el cotejo de las facturas electrónicas emitidas y dichas declaraciones juradas, el débito fiscal coincidió entre las mismas. Asimismo, a partir del análisis del registro de compras, el crédito fiscal correspondió a notas de crédito emitidas por el contribuyente, no habiendo observaciones al respecto.

Sin embargo, se constató la existencia de dos facturas que el ente fiscal califica de apócrifas que no fueron declaradas en los libros IVA Compras y en las declaraciones juradas presentadas. Además, se visualizaron facturas apócrifas desde el primer semestre de 2016 al primer semestre de 2019, dado que se había efectuado previamente otra inspección (de los periodos 02/2016 a 05/2018 y 08/2018) en donde se computaron créditos fiscales de IVA en relación a proveedores considerados apócrifos.

Por ello, se solicitó la ampliación de los periodos a fiscalizar de 09/2018 a 05/2019 abarcando los periodos en los que hubo facturas apócrifas.

El recurrente presentó declaraciones juradas rectificativas por los meses donde estaba registrado las facturas apócrifas en el crédito fiscal, detrayéndose estos créditos fiscales de los proveedores observados.

En conclusión, la administración fiscal consideró que el recurrente no había presentado las declaraciones juradas por los periodos 06/2019 a 12/2019 y 01/2020 a 09/2020 y presentó declaraciones juradas rectificativas por haber registrado facturas APOC en el crédito fiscal por los periodos 09/2019 a 12/2018, lo que dio lugar al inicio del correspondiente sumario que concluyó con el acto ahora apelado.

Por último, a fs. 62/65 de las actuaciones administrativas se aprecia el descargo realizado por el recurrente, previo al dictado de la resolución apelada.

VI.- Que sentado lo que antecede, corresponde analizar la procedencia de la sanción aplicada que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, inciso b) 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, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

VII.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta del recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado, la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es –generalmente- el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre (“presumtio sumitir ex so quo prelumque fit”), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

Desde ya, que las presunciones así definidas y contenidas en el artículo 47 dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ella, pero pueden ser refutadas por el contribuyente mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

VIII.- Que analizados los antecedes administrativos, el informe final de inspección del inspector actuante y la resolución dictada en consecuencia, se desprende que el Fisco Nacional no actuó diligentemente en razón de las consideraciones que paso a exponer.

Respecto a los periodos 06/2019 a 12/2019 y 01/2020 a 09/2020, frente a la omisión de la presentación de la declaración jurada original, en el acto administrativo impugnado se encuadró dicha conducta en el art. 46 de la ley 11.683, por configurarse la omisión de presentación de la declaración jurada con dolo, más allá de su posterior presentación.

Por otro lado, también se imputa al recurrente la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas “cuando en la documentación indicada...se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible”, por los periodos 09/2018 a 12/2018 y 01/2019, 03/2019 y 04/2019 al haberse detectado que las diferencias en los créditos fiscales se originan en documentación que el ente fiscal presume “apócrifa”. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

Conforme se desprende de las actuaciones llevadas adelante, el organismo fiscalizador observó algunas facturas, las que tildó de apócrifas, originándose un mayor impuesto a ingresar, diferencia que en definitiva fue regularizada por el recurrente mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas.

Con esos argumentos, el juez administrativo concluye que *"la inexactitud de lo declarado y su incidencia en la determinación del impuesto, han provocado el perjuicio fiscal requerido por las figuras infraccionales dispuestas en la norma"* y que *"el art. 13 de la ley ritual determina que las DDJJ presentadas se encuentran sujetas a verificación administrativa y que el contribuyente es responsable del impuesto que de ellas surja"*. Para concluir que *"…por la forma de materializar los hechos y según los antecedentes obrantes en el sumario, se está frente a la infracción prevista y tipificada en el art. 46 de la ley 11.683…"*

Ahora bien, a mi modo de ver, el acto recurrido no logra describir en la imputación formulada cuáles fueron los elementos en los que se sustenta que los proveedores y los instrumentos son apócrifos, así como no explica ni describe en la imputación formulada cual fue el grado de participación del contribuyente en el fraude, reposando su intención sancionadora en la supuesta aceptación de la actora de esa conducta por la presentación de declaraciones juradas inexactas. En otros términos, aunque las facturas fueren falsas –circunstancia que no aparece discutida en autos- no se describe como encuadra la conducta imputada en las presunciones descriptas en la norma ni su grado de incidencia.

Asimismo, cabe tener presente que el recurrente prestó colaboración durante la inspección y se compulsaron sus registros contables y documentación, de donde el ente fiscal efectuó los ajustes, que como quedó dicho fueron conformados. Asimismo, el recurrente presentó sus declaraciones juradas por los períodos 6 a 12/2019 y1 a 9/2020.

Ello así, no es posible otorgar los efectos que el Fisco pretende a la circunstancia de que el recurrente hubiera conformado el ajuste y presentado las declaraciones juradas rectificativas y presentadas las originales. Es menester destacar que el dolo no se presume y que –contrariamente a lo sostenido por el organismo fiscal- la presentación de declaración jurada rectificativa y la omisión de presentación no constituye, per se, elemento suficiente para presumir la existencia de una conducta fraudulenta de la actora, ya que la declaración jurada original solo puede ser apreciada como inexacta más nunca como engañosa. Tampoco puede otorgarse carácter doloso a la presentación de una declaración jurada rectificativa u original una vez iniciada la inspección (Vid. CNCont. Adm., Sala III, "Jean Express S.R.L.", 6/12/2018, y sus citas).

En conclusión, la sola mención del artículo 46 de la ley de procedimiento tributario, sin descripción del comportamiento doloso, no puede transformar la conducta del recurrente como dolosa, dado que no se advierte elemento alguno que justifique tal calificación.

IX.- Que no obstante lo expuesto, en atención a los hechos relatados, los elementos que obran en los antecedentes administrativos, y si bien no se comparten las conclusiones del Fisco Nacional acerca de la configuración de la conducta dolosa, lo cierto es que el recurrente omitió declarar el impuesto en su justa medida.

Como quedo dicho, si bien el Fisco Nacional no pudo probar en forma fehaciente y directa la conducta dolosa que le atribuye, la misma debe reputarse como cometida con culpa y por ello, encuadrarse en la figura que tipifica el artículo 45, salvo que se acredite la presencia de error excusable, situación que no se produjo en autos.

Por tal razón, voto en el sentido de reencuadrar la conducta del recurrente en los términos de aquella norma, que prevé la omisión fiscal mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones inexactas.

Por ello, con base en el cambio de calificación, la graduación de la sanción impuesta, debe modificarse, siendo razonable –a mi criterio- que se reduzca al mínimo legal previsto en el artículo 45, de la ley 11.683, con la reducción prevista en el primer párrafo del artículo 49 de la citada ley. Costas en proporción a los respectivos vencimientos en atención a los fundamentos expuestos (conf. Artículo 184 in fine de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán, pero difiero en la imposición de costas autónomas aplicadas por la vocal preopinante en el planteo de nulidad.

II.- Que en cuanto a la imposición de costas del planteo de nulidad, corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica procedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma. En este aspecto, es pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia del 24/08/2007), por cuanto*"... al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o especifica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco el tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial..."*.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto *"Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal' (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia"* (B-485-XLV, "Bolland y Cia S.A", sentencia del 21/02/2013).

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

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

Reencuadrar la multa impuesta al mínimo legal previsto en el artículo 45 de la ley 11.683, con la reducción prevista en el primer párrafo del artículo 49 de la citada ley. Costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.28 11:00:36 -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: 2023.06.28 13:42:56 -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: 2023.06.28 14:24:35 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.28 14:24:36 -03:00