Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-77322099-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 5 de Julio de 2023

Referencia: Marquez Da Conceicao. IVA. GCIAS- Ley antievasión. APOC. Reencuadre.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

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 Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el Expte. Nº **34.828-I**, caratulado: "**MARQUES DA CONCEICAO RAUL** s/apelación y sus acumulados Nros. 35.914-I y 36.175-I, de igual carátula.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 388/402 la actora interpone recurso de apelación contra dos resoluciones de fecha 31/3/0211 dictadas por la AFIP-DGI, mediante las cuales se determinó su obligación tributaria frente al impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2008 y 2009. A fojas 557/566vta obra su recurso contra la resolución de fecha 30/11/11 por la que se le aplicó multa en los términos del artículo 45 de la ley 11683.-

Asimismo, a fojas 670/689 apela la resolución de fecha 30/3/2012 en virtud de la cual se determinó su obligación tributaria frente al Impuesto al Valor Agregado, períodos fiscales 01/2008 a 12/2009, con más intereses resarcitorios y se aplican multas, de conformidad con los artículos 46 y 47 inc. b) de la ley 11683 (para los períodos fiscales 01/2008 a 02/2009) y en atención a lo dispuesto en el artículo 45 de dicha ley (para los períodos fiscales 03/2009 a 12/2009).-

Inicia su escrito relatando los antecedentes que originaron los ajustes que provocaron las intimaciones del artículo 14 de la ley 11683. En punto a ello, sostiene, exponiendo sus argumentos, la prevalencia del artículo 34 de dicha norma sobre el artículo 2° de la Ley de Antievasión, esto es, la posibilidad de demostrar la veracidad de la operación.

Luego se centra en la veracidad de las operaciones celebradas. Al respecto, explica que su actividad comercial radica en comprar bovinos, engordarlos en el sistema de feed lot, y al cabo de seis a nueve meses, venderlos a Frigoríficos, habitualmente Frigolar SA y Remorini Raúl Alberto.

Continúa su exposición efectuando una clara explicación de la manera en que se desarrolla el negocio. Añade que aquél mecanismo se encuentra rigurosamente reglado por normas de calidad y sanidad, bajo la supervisión de SENASA al que se le debe informar las operaciones que se van a realizar consignándose quién es el remitente de los animales y quién es el destinatario, a su vez, dice, se encarga de establecer las fechas en las cuales los animales deben transportarse y venderse.

Alega que la actividad de engorde de bovinos o feed lot está subvencionada por el Estado Nacional, y que para la entrega de tales beneficios deben satisfacerse condiciones rigurosas en donde la información a entregar debe ser precisa y específica, debiéndose informar a quien se les adquirió la mercadería, comunicar las liquidaciones de compra y/o venta, la cantidad de animales, por categoría o kilos, indicando por supuesto nombre o razón social de los vendedores y compradores.

Finalmente, se refiere a cada una de las resoluciones apeladas a fin de demostrar que las operaciones efectivamente se realizaron.

Con relación las multas aplicadas vinculadas a estos ajustes, solicita la aplicación del art. 74 de la ley de marras. Añade que no se hizo uso de las facultades disciplinarias que el ordenamiento jurídico le otorga al organismo fiscal. Aduce la ausencia de tipicidad. Cita doctrina.

Finalmente, respecto al ajuste efectuado en el impuesto al valor agregado, reitera los argumentos que expusiera en punto a la aplicación de la ley antievasión por pagos efectuados en efectivo superiores a pesos mil que le efectuara a los mismos proveedores discutidos en el impuesto a las ganancias.-

Por otra parte, con relación a las operaciones impugnadas con los proveedores Carricer SA y Constargent SA, expone los agravios atinentes a demostrar su veracidad-

Se agravia de la multa endilgada en los términos del art. 46 para los períodos 1/2008 a 02/2009, afirma que el Fisco no acreditó suficientemente el dolo.

Ofrece prueba y hace reserva la cuestión federal.

II. Que a fojas 417/425, 632/638vta y 670/711 contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho de y de derecho, solicita se confirmen los actos apelados. Hace reserva del caso federal.

III. Que a fojas 434/436 vta obra la sentencia de esta Sala en virtud de la cual se resolvió rechazar la excepción de incompetencia interpuesta por el Fisco Nacional.

IV. Que a fojas 444 se abre a prueba el expte. N° 34828-I. A fojas 722/722vta se ordenó la acumulación de los exptes. Nros. 35914-I y 36.175-I al Nro. 34828-I. A fojas 731/731 se retoma la producción de la prueba y a fojas 785 se clausura el período probatorio y se elevan las presentes actuaciones a consideración de la sala “A”.

A fojas 787 se ponen los autos para alegar, haciendo uso de su derecho el Fisco Nacional a fojas 795/796vta, no habiendo hecho uso de su derecho la actora.

A fojas 799 se llaman los autos para dictar sentencia.-

V. Que a raíz de la fiscalización iniciada a la recurrente, el organismo fiscal observó que aquélla realizó pagos en efectivo por importes superiores a $ 1.000.- (pesos un mil) en operaciones de compra a los proveedores Bonino Alfredo, Amondarain Hnos (2008 y 2009) y Veloqui Roberto, Estancia La Camila y La Ilusión SH (2009), en

disconformidad con lo normado por la ley N° 25345 y sus modif. -Ley de Prevención de la Evasión Fiscal-.

Frente a ello, el ente fiscal procedió a emitir las resoluciones Nros. 72 y 73/2011 (DV RRLP), recurridas en el expte. N° 34828-I con relación al impuesto a las ganancias 2008 y 2009. Posteriormente, mediante la resolución de fecha 30/3/2012 determinó de oficio su obligación tributaria frente al impuesto al valor agregado, períodos fiscales 01/2008 a 12/2009, respecto a los mismos proveedores y similar observación, esto es, por no haber acreditado la realización de los pagos mediante la ley antes mencionada, acto que se encuentra recurrido en el expte N° 36175-I acumulado al de referencia.-

VI. Que en primer término, debe examinarse entonces la procedencia del ajuste efectuado por el organismo recaudador, originado en la impugnación de operaciones con determinados proveedores que el recurrente habría abonado en infracción a lo dispuesto por los artículo 1° y 2° de la ley 25.345, comúnmente denominada “ley antievasión”.

VII. Que una vez reseñados los antecedentes fácticos que originaron la controversia que este Tribunal se encuentra llamado a resolver, y en particular, respecto de la aplicación de la ley 25.345, la suscripta ha tenido la oportunidad de expedirse sobre el tema en la causa “Otero, Norberto Fabián” de fecha 28/06/19 en donde se sostuvo que *“… corresponde recordar que con fecha 19 de marzo de 2014 la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en autos "Mera, Miguel Ángel c/ DGI", declarando la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345.*

En este sentido, dijo: *"...cabe recordar que esta Corte ha establecido que las presunciones "requieren un uso inteligente, concreto y racional" y que su utilización debe limitarse "a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifique" (conf. "Hermitage", Fallos: 333:993, considerando 12). Asimismo hizo notar en el citado precedente -para declarar la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta en un caso en el que se había demostrado que el contribuyente no había obtenido ganancia alguna en el período examinado- que el legislador no había dado "fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley" (considerando 14), y concluyó en que "el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso" (considerando 16). "15) Que ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada. "16) Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada…”.*

VIII. *Que bajo esas pautas, cabe destacar que tanto de los antecedentes administrativos de la causa –informe final de inspección como de las propias resoluciones apeladas, se desprende que el Fisco Nacional en ningún momento ha formulado objeción alguna que ponga en duda las operaciones concertadas con los proveedores en cuestión, sino que basó la impugnación únicamente en el incumplimiento de las disposiciones previstas en el art.*

2° de la ley 25.345, circunstancia que a la luz del análisis expuesto ut-supra y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia citada, resulta inhábil para sustentar la impugnación efectuada.

Cabe destacar, que si bien el representante fiscal en su alegato menciona la prueba testimonial realizada a los Sres. Alfredo Guillermo Bonino y Roberto Luis Velaqui, en el escrito de responde, la misma parte advierte, al referise a la prueba aportada en la instancia anterior, que las operaciones celebradas con aquéllos no estuvo en discusión en las presentes actuaciones. En efecto, la única objeción fue la referida a los medios de pago.

IX. Que en virtud de lo expuesto, corresponde revocar en todas sus partes las Resoluciones Nros. 72 y 73/2011 (DV RRLP) de fecha 31/3/11, en cuanto determinó el impuesto a las ganancias,períodos fiscales 2008 y 2009, y parcialmente la Resolución N° 57/12 (DV RRLP) de fecha 30/3/12, que determinó el impuesto al valor agregado con relación a los proveedores mencionados. Con costas.

Asimismo, corresponde revocar la multa aplicada en la resolución de fecha 30/11/11 (expte. N° 35914-I), por tener su origen en la determinación del impuesto a las ganancias.- Con costas.-

X. Que cabe ahora analizar el resto del ajuste efectuado en la resolución de fecha 30/3/2012 (expte. N° 36175-I), referido a las observaciones efectuadas por el personal fiscalizador con relación a las operaciones con el proveedor (de hacienda) Las Chilcas SA y los proveedores (de cereales) Constargent SA y Carricer SA. Para ello, ente fiscal consideró:

Constargent SA: contesta el requerimiento efectuado a través de una nota con el detalle de las operaciones celebradas con la recurrente, suscripta por una persona que no se identifica, informa que no se realizaron retenciones y que las mismas fueron canceladas con cheques propios del cliente. Adjunta copia de facturas y recibos; no aporta documentación que respalde la entrega de cereales; de la información brindada por el Banco Santander Rio con relación a los cheques cancelatorios de estas operaciones, se relevó que los mismos fueron cobrados por Edisbon SA, Imcade SA, Imdecred Editora SA y Asociación Mutual de Remisero.

Las que no pudieron ser localizadas en sus respectivos domicilios fiscales; no posee bienes registrables; declara personal en relación de dependencia a partir del año 2010; presenta ddjj en el impuesto al valor agregado con montos elevados de créditos y débitos fiscales, pero por importes similares; no registra pagos en el impuesto a las ganancias.

Carricer SA: se efectuó requerimiento por carta certificada con aviso de retorno en los domicilios Santa Cruz N° 4692 de Mar del Plata y Don Bosco N° 3461, piso 4° Dpto 12 CABA -domicilio fiscal al tiempo de su remisión, meses de 10/2008 y 12/2008, se releva devuelta esa correspondencia con la leyenda “vencido el plazo no fue reclamado”. La inspección se constituyó en el último domicilio fiscal, siendo atendidos por la portera del edificio quien manifestó que el departamento en cuestión ha sido allanado anteriormente, que vio pocas veces al locatario quien le habría informado que trabajaria en un campo de 9 de julio, asimismo informa que ciertos días de la semana una persona mayor concurre por permanecer en él y recoger la correspondencia, mediante un pago; la IGJ aporta documental que acredita que en el domicilio legal denunciado ante la AFIP -San Martín 201, piso 6, Dpto. 6, es propiedad de la firma Trump Internacional Investments SA, quien lo alquila a San Luis Bursatil SA desde el 12/1/2009; al concurrir al domicilio fiscal del director suplente, el Sr. Lucero Sergio Omar, son atendidos por una señora quien manifiesta ser la madre de aquél, e informa que su hijo no posee campos, ni camiones, ni es integrante de ninguna sociedad, que se dedica a la actividad de mozo ambulatorio de fiestas, vive en la ciudad de 9 de julio y que desconoce su dirección. Asimismo, de las bases de datos surge que se encuentra incluido en la base apoc de la AFIP por “Prestanombre”; sus ddjj del impuesto al valor agregado tienen saldo 0 desde el 3/2008

en adelante con saldo a favor del contribuyente, sin impuesto a ingresar; está inscripta en la base e-apoc desde el 10/2008 como “Sin capacidad económica”; se encuentra incluido en el Registro Fiscal de Operadores de Grano como Productor, no posee bienes inmuebles a su nombre, obra un contrato de alquiler de un predio de 320 ha, resultando insuficientes para justificar la producción de la totalidad de los granos comercializados; no surge que haya efectuado retenciones en ganancias por el pago de los alquileres señalados; no declara personal en relación de dependencia; no registra silos, ni propios, ni alquilados; con relación al pago de la factura en cuestión surge copia del anverso reverso del cheque en el que se puede observar un endoso efectuado por Carlos Gómez en carácter de apoderado de la firma, de la consulta a las bases, se detecta que no existe vinculación alguna de esta persona con este proveedor.

Las Chilcas SA: con respecto a este proveedor el organismo fiscal, como resultado del proceso probatorio, desistió del reclamo vinculado a la impugnación del crédito fiscal derivado de esta operatoria.

En ese contexto, concluyó el procedimiento determinativo y sumarial que culminaron con el acto venido en recurso.

XI. Que resulta menester adelantar que el contribuyente no aporta elemento alguno que permita acreditar que se encuentran cumplimentados los requisitos para computar las sumas discriminadas en concepto del impuesto al valor agregado, no desvirtuando lo informado por el Fisco Nacional en la resolución determinativa.

De acuerdo con el relato efectuado en autos, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo recaudador pudo comprobar serias y concretas irregularidades, que lo llevaron a entender que no hubo efectiva entrega de cereales. Con relación a la traslación del pago del precio, si bien los cheques fueron emitidos por la actora, los mismos fueron cobrados en el caso de Constargent SA, por las firmas Edibson SA, Imcade SA, Imdecred Editora SA y Asociación Mutual de Remisero, no habiendo sido localidazas. En cuanto a la única operación celebrada con el proveedor Carricer SA, el cheque ha sido endosado por Carlos Gómez en carácter de apoderado de aquélla, no existiendo ninguna vinculación de esta persona con el proveedor. En fin, el traslado o destinatario del pago no pudo ser atribuido en cabeza de las firmas cuestionadas; por último, no hubo correlación entre la documental aportada en su conjunto, esto es, que si bien no hay observaciones a los comprobantes, existe sobre ellos las contracciones antes descriptas.

En atención a lo expuesto, el tema en debate queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta, en el caso, solamente documental, pero únicamente referida a los proveedores observados por la ley antievasión.-

En punto a ello, resulta oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

XII. Que se advierte que entre los argumentos objeto de su defensa se dirigen a sostener que las operaciones se realizaron y que se coloca en cabeza de los contribuyentes controles que sólo puede ejercer la administración fiscal.

Sobre el particular, si bien de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las

obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones con ambas firmas se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, que fueran enumerados “ut supra”.

En esa inteligencia, cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re “Vialbo Construcciones S.A.”, 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que *“…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés*”.

XIII. Que puntualmente, del texto del artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado y normas complementarias, se desprende que resulta necesario a los fines de que se pueda computar el crédito fiscal que éste sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su

aplicación; que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA y que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Asimismo, en cuanto a la impugnación de los créditos fiscales en particular es imperioso recordar la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en la que explicó que “*de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la doctrina de la concurrencia de los elementos material- formales del crédito fiscal*” (vid. por todos, “Impulso S.A.”, 27/3/98). En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Este criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal entre otros, en las causas “ADM Argentina SA” y “Molinos Rio de la Plata S.A.” de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció que *“...a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente”*.

Así las cosas, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales.

En esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que "*... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012)*".

En virtud de lo expuesto, debe destacarse que la actora no aportó probanza alguna para acreditar la existencia de las operaciones impugnadas.- Con respecto a la documental acompañada, cabe destacar que no resulta idónea y suficiente a fin de acreditar de forma fehaciente que las firmas observadas hayan realizado las operaciones cuestionadas, siendo además dirigida -fundamentalmente- a aquéllas que han sido abonadas en efectivo.

Sentado cuanto antecede, los agravios de la recurrente –sobre la que reposaba la carga probatoria resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la resolución apelada en autos, por lo que corresponde confirmar el ajuste efectuado por el Fisco Nacional en la resolución determinativa en cuanto impugna el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado respecto a los proveedores Constarget SA y Carricer SA. Con costas.

XIV.Que corresponde expedirse sobre la procedencia de la sanción que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y artículo 47 inciso b) de la Ley N° 11.683 (períodos 01/2008 a 02/2009).

Sentado lo que antecede, debo entonces analizar la procedencia de la sanción aplicada que el ente fiscal subsume en la conducta que reprocha el artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Debe tenerse presente que en materia de ilícitos materiales por defraudación tipificados en el artículo 46 de la ley de procedimientos fiscales se deberá respetar la secuencia que se describe seguidamente, en orden a determinar si se verificaron sus elementos tipificantes.

En primer término se debe analizar el aspecto objetivo al evaluar 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 ardid o engaño, es decir, 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).

Ahora bien, la conducta sancionada por el artículo mencionado impone al organismo fiscal la carga de acreditar no sólo el elemento objetivo sino también el subjetivo, es decir la "voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas". En otras palabras, resulta necesario probar el despliegue de acciones u omisiones dirigidas a sustraerse del pago del impuesto como presupuesto de procedencia de la sanción.

Por tanto, es indispensable que surja de las actuaciones administrativas la prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se atribuye al responsable, que requiere la utilización de medios hábiles e idóneos para ocultar su real capacidad contributiva e inducir a error al Fisco Nacional.

XV.- Que en ese contexto, de la lectura de los antecedentes de la causa y del acto administrativo en crisis, surge que el juez administrativo tuvo como fundamento, en su mayor medida, para encuadrar la conducta como dolosa las operaciones celebradas en efectivo, siendo de menor entidad las referidas a las firmas cuyo ajuste se confirma.

Asimismo, no surge de la resolución que instruyó el sumario ni de la que aplicó la multa cual fue la maniobra fraudulenta desplegada por la parte actora. Es decir, no se describe, a partir de la norma tributaria aplicable, cómo la conducta del responsable tiene encuadramiento en la figura dolosa tipificada en el art. 46 de la ley de procedimiento fiscal.

XVI.- 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 de la recurrente en los términos de aquella norma, por errores imputables a la actora, los que no resultan excusables.

Este Tribunal sostuvo en varios pronunciamientos el encuadre legal de la conducta por la que se atribuye al responsable haber cometido la infracción, siempre que no se agrave la sanción, toda vez que no es posible en esta instancia la *"reformatio in pejus"*, tesitura que ha sido confirmada por la Alzada.

Por ello, con base en el cambio de calificación, la graduación de la sanción impuesta por los períodos fiscales 01/2008 a 2/2009, 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.

XVII. Que por último, con relación a la multa aplicada en los términos del artículo 45 de dicha norma -períodos fiscales 03/2009 a 12/2009-, la misma se confirma, con los fundamentos antes expuestos. Aquí también entiendo que resulta razonable que se aplique el mínimo legal, con la reducción prevista en el primer párrafo del artículo

49 de la citada ley.-

Costas en proporción a los respectivos vencimientos, para ambos supuestos.-

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1°) Revocar en todas sus partes las Resoluciones de fecha 31/3/11 (expte. N° 34.828-); y parcialmente la Resolución de fecha 30/3/12 (expte. N° 36.175-I), de conformidad con los Considerando IX -primer párrafo- y XIV.

2°) Revocar la multa aplicada en la resolución de fecha 30/11/11 (expte. N° 35914-I).

3°) Reencuadrar la multa impuesta en el IVA respecto a los períodos fiscales 01/2008 a 02/2009 en la conducta tipificada en el artículo 45 de la ley 11.683 y confirmarla con relación a los períodos fiscales 03/2009 a 12/2009. Con la aplicación a ambas del mínimo legal previsto en dicha norma y la reducción dispuesta en el artículo 49 de la citada ley.

4°) Costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

5°) Ordenar al Fisco Nacional, que en el término de treinta (30) días de notificado la presente, practique la respectiva liquidación, poniéndose a su disposición las actuaciones administrativas por idéntico plazo, haciéndole saber que las mismas se encuentran a su disposición en la Mesa de entradas de este Tribunal.

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: 2023.07.05 13:47:10 -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: 2023.07.05 19:00:13 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.05 19:00:14 -03:00