Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-36838500-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 11 de Abril de 2024

Referencia: Sentencia MICHELINI MAURICIO GABRIEL EX-2022-136548409-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), Armando Magallón (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa **EX-2022-136548409-APN-SGAI#TFN** caratulada **"MICHELINI MAURICIO GABRIEL** s/ recurso de apelación",

El Dr. Porporatto dijo

I.-Que por RE-2022-136548231-APN-SGAI#TFN el actor interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 813213-02, de fecha 25 de noviembre de 2022, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Mendoza, mediante la cual se le aplicó una multa de $550.145,66 (pesos quinientos cincuenta mil ciento cuarenta y cinco con 66/00), equivalente a dos (2) veces el Impuesto al Valor Agregado omitido de ingresar oportunamente (períodos fiscales 1 a 4, 6 a 12/2017; 1 a 4, 9 y 12/2018; 1 a 6, 8, 9, 11 y 12/2019; 1 a 3, 5 a 10 y 12/2020; 1, 3 a 8/2021), encuadrada en los artículos 46 y 47 inc. 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 refiere que la totalidad de las operaciones declaradas con los proveedores observados son reales, los que se encuentran legalmente inscriptos ante AFIP, con su CUIT y CAI, por lo que no revisten el carácter de apócrifas, ni puede encuadrarse su conducta dentro de las previsiones de los arts. 46 y 47 de la ley 11.683. Desarrolla la normativa, doctrina y jurisprudencia referente al instituto de las facturas apócrifas y solicita se encuadre la sanción en la figura del art. 45 de la ley procedimental.

Se queja de la falta de los presupuestos requeridos por el art. 46 de la ley 11.683, dado que se requiere de "declaraciones engañosas u ocultación maliciosa", conducta que debe ser debidamente probada y que no puede basarse en meras presunciones del organismo recaudador, lo que afirma no sucede en la especie.

Entiende en este sentido que, la circunstancia de que haya presentado las declaraciones juradas rectificativas demuestra que no se verifica el necesario elemento subjetivo a los fines de aplicar la sanción. Agrega que con la presunción del art. 47 de la ley 11.683 utilizada por el organismo y en virtud de la inversión de carga de la prueba

para el contribuyente, se estaría violando el principio de inocencia consagrado por el art. 18 de Constitución Nacional.

Afirma que nunca ha quedado acreditado el dolo, sino que el mismo, por su entidad, queda a cargo de demostración por parte del organismo fiscal, y que en el presente caso no se ha acreditado con prueba idónea y suficiente la intención defraudatoria, ni la "declaración engañosa u ocultación maliciosa", del tipo infraccional del art. 46, por lo tanto no corresponde su aplicación. Cita la Instrucción General 4/99.

Resalta que ha presentado voluntariamente las declaraciones juradas rectificativas, por lo cual no ha existido dolo en su actuar y que, como lo hizo antes de que se le corriera la vista, resultan espontáneas, debiendo descartarse la existencia de omisión defraudatoria de pago. Expone que la existencia de declaraciones juradas rectificativas en más no puede ser considerada, de por sí, un ilícito. La consideración automática en ese sentido debe ser descartada, puesto que para la existencia de las figuras del artículo 45 o 46 habrá que analizar si en el caso, se dan los presupuestos previstos por ley. Por ello, la presentación de una declaración jurada rectificativa, no puede generar automáticamente la aplicación de una sanción como la prevista por el art. 46 de la Ley de Procedimiento Fiscal.

Por último, hace reserva del caso federal y solicita se realice el encuadre de la sanación aplicada dentro de las previsiones del art. 45 de la ley 11.683.

II.- Que por IF-2023-40438675-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 mediante PV-2024-30082930-APN-VOCIII#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala "A" y por IF-2024-34010626-APN-VOCIII#TFN se llaman los autos a sentencia.

IV.- Que sentado lo anterior, corresponde analizar si la multa aplicada se encuentra ajustada a derecho.

En este sentido, del acto apelado y de los antecedentes administrativos acompañados, surge que el contribuyente desarrolla como actividad principal "Servicios Personales n.c.p." y que se le inició, el 16/05/2022, una fiscalización bajo la O.I. N° 2044577, respecto del Impuesto al Valor Agregado, para los períodos fiscales comprendidos entre 01/2017 a 08/2021.

Del informe final de inspección se desprende que el cargo se origina en el cruce sistémico, donde el contribuyente se encuentra informado como usuario de facturas electrónicas y/o manuales apócrifas (Cfr. fs. 62/66 AA).

Ello así, la fiscalización actuante recibió un detalle de las operaciones en las cuales el contribuyente se encontraría involucrado como usuarios de facturación apócrifa. De la consulta a la base e-Fisco y la compulsa de la documentación de respaldo aportada por el contribuyente -Registro Iva Compras- se verificó la registración de las operaciones informadas a priori y que los montos son iguales a los luego declarados en las respectivas declaraciones juradas. Asimismo, observó que existían comprobantes correspondientes a otros proveedores apócrifos que no estaban en el listado remitido en antecedentes. El contribuyente no aportó documentación de respaldo de las operaciones en cuestión, ni la forma de pago de las mismas.

En este contexto, la inspección consideró que dichas operaciones eran apócrifas y correspondía ajustar el crédito fiscal resultante de las mismas, por un importe total de $1.100.136,16. Por lo que el recurrente, con fechas

08/08/2022 y 18/08/2022, presentó las declaraciones juradas rectificativas, aceptando los ajustes fiscales, antes de que le sea notificada la prevista.

Posteriormente, el Fisco Nacional instruyó el respectivo sumario y encuadró la conducta desplegada por el actor dentro de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683, con la reducción prevista por el art. 49 de dicha norma, dictando el acto sancionatorio que aquí se apela.

V.- Que sentado cuanto antecede, la sanción que se endilga a la actora encuentra sustento normativo en los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683. Como sostuvo la Sala "B" *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 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".

En efecto, conforme establece el art. 47 de la ley procedimental en su inciso b) se presume la existencia de voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando en los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

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 V- es que se puede considerar que el actor utilizó un ardid o engaño para llevar a cabo una disminución del impuesto declarado. Ello en tanto, el recurrente no ha ensayado defensa alguna respecto de la calidad de apócrifas endilgada por el ente recaudador a las operaciones impugnadas, procediendo sin mas a conformar los referidos ajustes antes de la prevista, presentar la declaraciones juradas rectificativas y regularizar sus obligaciones fiscales mediante la suscripción de planes de facilidades de pago (cfr. fs. 2/47 y 72/75 AA). Además, no ha aportado en su defensa, más allá de una escueta manifestación, ni en sede administrativa ni ante este Tribunal, elemento alguno tendiente a demostrar la veracidad de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados.

En tales circunstancias cabe concluir que las presunción se encuentra correctamente aplicada 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 créditos fiscales improcedentes y no declarando débitos fiscales por operaciones gravadas, 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 apelada, con costas.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al relato de los hechos y a la solución propiciada por el Dr. Porporatto.

El ente fiscal subsume la conducta del recurrente en los artículos 46 y 47, inciso b). 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).

Así, teniendo en consideración el relato efectuado por el Vocal instructor, cabe concluir que el accionar del juez administrativo resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante en las previsiones del artículo 47, incisos b) de la Ley N° 11.683 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.

Debe tenerse presente, asimismo, que si bien la presentación de declaraciones juradas inexactas no puede ser considerada como un elemento constitutivo de la conducta que se le imputa, no menos cierto es que ello acarrea consecuencias jurídicas que deben ser tenidas en cuenta. En efecto, la ley otorga a la presentación de declaraciones juradas carácter definitivo, con precisos y trascendentes efectos jurídicos, y "tienen carácter de estabilidad, es decir, adquieren virtualidad jurídica desde el momento de su presentación, en los términos del artículo 13 de la ley 11.683" y hace responsable al contribuyente por los datos que declara (conf. T.F.N., Galvez, Juan Manuel, 22/11/99, C.NFED.CONT. ADM., Sala III, Guimajo S.R.L.", entre muchos otros). Responsabilidad que debe ser analizada desde dos planos, uno vinculado con la obligación material, esto es, el impuesto declarado y otro penal, pues el declarante es responsable de la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de una rectificativa posterior haga desaparecer aquélla responsabilidad inicial.

Máxime si se tiene en cuenta que la rectificación de la declaración jurada no puede ser considerada espontánea ni tempestiva toda vez que fue consecuencia del accionar fiscal. Circunstancia ésta que deber ser tomada en consideración como corroborante de la concurrencia del elemento subjetivo requerido para tener por cometido el ilícito que se le imputa. No escapa a quien suscribe que las diferencias detectadas aparecieron reveladas y reconocidas una vez que se inició la fiscalización, accionar que hizo que el propio contribuyente presentara sus declaraciones juradas rectificativas.

Bajo esas premisas, en atención a los elementos de juicio tenidos en cuenta, 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.

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

Confirmar la multa apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.04.11 10:26:29 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.11 13:02:48 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.11 14:49:43 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.11 14:49:44 -03:00