República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-104041347-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 29 de Septiembre de 2022

Referencia: SENTENCIA Expediente N° 49.493-I, caratulado: “INDYCA S.R.L. S/ APELACIÓN”

AUTOS Y VISTOS:

El **Expediente N° 49.493-I**, caratulado: “**INDYCA S.R.L. S/ APELACIÓN**”;

Y CONSIDERANDO

I.- Que, a fs. 18/27 vta., la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 100/02, emitida el 19/10/2018, dictada por el Jefe (Int.) de la Dirección Regional Mendoza de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos por intermedio de la cual aplica una multa por la suma de pesos novecientos treinta mil ciento ochenta y dos con quince centavos ($930.182,15) con respecto al Impuesto al Valor Agregado, por los periodos fiscales 05/2016 y 06/2016, en los términos del arts. 46 y 49 de la Ley de rito.

La recurrente señala que se encuentra inscripta en la AFIP bajo la actividad principal de “construcción, reforma y reparación de edificios residenciales”. Alega que la resolución impugnada resulta nula de nulidad absoluta e insanable por carecer de causa, motivación y por violar el debido proceso.

Sostiene que lo único que la AFIP constató es que se presentaron las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado fuera de término, por los períodos fiscales 05/2016 y 06/2016, más no hizo otra valoración. A su vez, agrega que el Fisco Nacional indica que para tomar vista de las actuaciones debía viajar desde la Ciudad de San Luis (donde dice tiene su domicilio fiscal) hasta la Ciudad de Mendoza, lo cual entiende suficiente para acreditar la nulidad invocada.

Afirma que no existió declaración defraudatoria dolosa ni culposa dado que las declaraciones juradas presentadas no fueron impugnadas. Respecto del elemento objetivo reconoce que ha presentado fuera de término las declaraciones juradas, aunque en forma correcta, es decir, sin disminución en el quantum del tributo asegurando que no sean impugnadas por el Fisco Nacional.

Considera que no hay ninguna prueba ni intento de acreditar el elemento subjetivo que el tipo penal enrostrado que requiere el dolo por defraudación.

Acompaña documental y ofrece instrumental en poder del Fisco Nacional. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal. Por lo expuesto, solicita se revoque en todas sus partes la resolución apelada. Con costas.

II.- Que, a fs 33/46vta., se presenta el Fisco Nacional y contesta el recurso interpuesto por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos.

La representación fiscal justifica la aplicación de la multa en cuanto a la ausencia de presentación de las declaraciones juradas originales declarando el impuesto a ingresar a instancias de la fiscalización iniciada y poniendo de manifiesto el accionar intencional tendiente a ocultar el tributo que debía la parte actora declarar e ingresar. En este sentido, afirma que la recurrente presentó las declaraciones juradas originales de forma voluntaria pero no han sido espontáneas dado que fueron presentadas con posterioridad al inicio de la fiscalización.

A su vez, sostiene que existió un ardid o engaño malicioso en la recurrente al liquidar el impuesto señalado ocasionándole un error que provoco una lesión en su patrimonio configurando el ilícito dispuesto en el artículo 46 de la ley ritual.

Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio y acompaña los antecedentes administrativos. Impugna la prueba documental del apelante. Hace reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso intentado confirmando la resolución recurrida en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la recurrente.

III.- Que, a fs. 68 se intima al Fisco Nacional para que informe a este Tribunal si la sanción aplicada en autos gozaba de los beneficios dispuestos por la Ley 27.541 (y modif.), señalando que la contribuyente no abonó los períodos 05/2016 y 06/2016 correspondientes al Impuesto al Valor Agregado. Conferido el traslado a la parte actora ésta no ha realizado manifestación alguna (vide constancia de notificación fs 83).

Que, inmediatamente, se elevan los autos a consideración de la Sala “B” y pasan los autos a sentencia.

IV.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/ B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

V.- Que, surge del informe final obrante a fs. 4/6 de los antecedentes aministrativos (que corren glosados por cuerda) que la inspección fue iniciada en el domicilio alternativo en la Ciudad de San Luis y, como consecuencia de la fiscalización, la sociedad presentó las declaraciones juradas originales de IVA correspondientes a los períodos fiscales 05/16 y 06/16 con fecha 21/03/2016. Asimismo, señala que en las mismas los débitos y créditos fiscales registrados coinciden con los declarados, como así las percepciones exteriorizadas son idénticas a las informadas en sistema.

A fs. 8/10 de los antecedentes administrativos, luce agregado el Dictamen N°195/2018 (DV JUME – SPT) del 25 de abril de 2018 de la División Jurídica de Mendoza que concluye: *“en el presente caso, los responsables de la firma, encontrándose obligados a volcar en sus declaraciones juradas de IVA los resultados impositivos que arrojaban las registraciones de los libros, no lo hicieron, ocultando el importe que debían hacer efectivo por ese tributo ($1.395.273,23). Ahora bien, analizada la operatoria desplegada por la contribuyente fiscalizada, las tareas de auditoría desarrolladas, la conducta de aquella y considerando la naturaleza de los ajustes practicados y sus montos junto con la normativa legal y reglamentaria y la jurisprudencia judicial y administrativa aplicables al caso; es opinión de este servicio jurídico (…) que no corresponde formular denuncia penal. Y es que, tal como se adelantó supra, la evasión de impuestos es un delito donde debe configurarse el elemento subjetivo requerido por el tipo (dolo directo), es decir, la*

intención de evadir y la voluntad de evadir”.

VI.- Que, en primer término, corresponde expedirse en torno al planteo de nulidad efectuado por la recurrente a lo largo de su escrito de inicio con respecto del acto aquí apelado, adelantando que el argumento formulado carece de fundamento legal suficiente para sustentar la petición.

En efecto, para que prospere la pretensión de la actora, la nulidad impetrada debe estar sustentada en un interés jurídico concreto, por lo que resulta necesario que el vicio respectivo la haya colocado en un verdadero estado de indefensión, ocasionándole un agravio no subsanable, lo que no se verifica en el caso de marras.

En ese sentido, el objeto de las nulidades procesales radica en el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio, debiendo acreditarse en cada caso el perjuicio concreto de esa garantía y que la misma ha sido conculcada. Asimismo, no pueden decretarse para satisfacer un interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio positivo y concreto para el derecho de quien las pide, lo que no ocurre en autos. Lo contrario implicaría declarar la nulidad por la nulidad misma.

En relación a lo estrictamente formal, la resolución sancionatoria de autos, en cuanto acto administrativo, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley N° 19.549. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se hubiera apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

En definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada. 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 (Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Bolland y Cía SA (TF 21.122-I) C/DGI” de fecha 21/02/2013).

En atención a lo señalado precedentemente, no puede acogerse el planteo de nulidad articulado, no correspondiendo imponer costas en forma autónoma.

VII.- Que, concierne a este Tribunal resolver si se ajusta a derecho la multa aplicada referente al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 05/2016 y 06/2016, con sustento en el artículo 46 de la Ley N° 11.683.

A ese efecto, cabe destacar que conforme surge tanto del acto aquí apelado (fs. 9 del cuerpo principal) como del informe final de inspección (fs. 4/6 de los Antecedentes Administrativos), con motivo de la fiscalización practicada se constató que la actora no había realizado la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los períodos fiscales 05/2016 y 06/2016. A raíz de dicha verificación y producto de la posterior presentación de las declaraciones juradas originales en el gravamen anteriormente señalado, arrojó un saldo a favor del Organismo Fiscal.

En ese sentido, debe hacerse hincapié en que fueron auditados por parte del Fisco Nacional los libros IVA ventas y compras períodos fiscales 5/2016 y 6/2016, las declaraciones juradas de IVA, retenciones/percepciones de IVA del 2016 y las facturas electrónicas por informante y por período (año 2016) y por período devengado desde 01/04/2016 a 30/07/2016. Resulta relevante que la parte actora puso a disposición del ente recaudador toda la información solicitada, a efectos de colaborar con la fiscalización actuante.

Ahora bien, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena, es decir que sólo puede ser reprimido quien sea culpable: aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos 271:297).

Al respecto, cabe recordar que el artículo 46 de la ley de rito sanciona a quien mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa defraudare al Fisco. Ahora bien, las formas genéricas del fraude son el ardid y el engaño, que tienen como finalidad hacer creer a la víctima, mantenerla o incluso reforzar en su creencia de que es verdadero lo que no lo es. Pero el ardid o el engaño han de ser "idóneos", ésto significa aptos para inducir a error, en el caso, al organismo especializado en la fiscalización y recaudación tributaria.

Es decir, para que se configure el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley 11683, se requiere no sólo la intención de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima de aquél. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal, sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (ver en tal sentido CNCAF, Sala I, in re "Georgalos Hnos S.A.I.C.A." con fecha 1/10/2008).

Cabe destacar que, *"la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación. (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al artículo 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" - 8/2/1999)"* (CNCAF, Sala V, in re "Ruggiero Aldo", sentencia del 21/12/2006).

Ahora bien, conforme surge de las actuaciones en la presente causa, el Fisco Nacional no ha demostrado puntualmente cuál ha sido el ardid o engaño requeridos por el tipo legal del artículo 46 para considerar el supuesto como una defraudación fiscal.

En resumidas cuentas, y sin perjuicio de las aseveraciones vertidas por el Fisco Nacional en la resolución apelada y reiteradas en la contestación del recurso de apelación, corresponde señalar que la multa aplicada con fundamento en el artículo 46 de la norma ritual no encuentra fundamento alguno que permita a este Tribunal considerar que en el caso de marras la recurrente haya obrado con intención de defraudar al Fisco Nacional, el cual no ha aportado ninguna prueba en aras de sostener su tesitura en torno a la aplicación de la figura infraccional pretendida.

VIII.- Que, de esta forma, y en la medida que está acreditada la omisión del pago oportuno del Impuesto por parte de la actora, por no presentar en tiempo y forma la declaración jurada del período fiscal ya indicado, y que la misma no invocó ni demostró error excusable alguno, no puede soslayarse que está verificada su culpa, toda vez que su imprudencia o negligencia se presume.

Sin embargo, cabe destacar también que en el momento de la comisión del ilícito resultaba aplicable para el Fisco Nacional la Instrucción N° 6/07 que en su punto 3.4.2.2. disponía "no corresponderá aplicar la sanción prevista en el art. 45, cuando los responsables presenten la declaración jurada con anterioridad a la notificación de la vista referida en el art. 17 –con que se inicia el procedimiento de determinación administrativa del gravamen–".

Así ello, corresponde remitirse a lo sostenido por esta Sala -en su anterior composición- in re "Conardi S.R.L., Julio Méndez Construcciones U.T.E.", expte. 35.207-I, de fecha 8/11/2012, y que fuera esgrimido por la actual conformación en el fallo "TRANSPORTE MERY TOURS" del 21/10/2019, según el cual se expresó: "*En el caso traído a decisión de este Tribunal la sanción impuesta a la contribuyente es precisamente en virtud de una omisión de impuestos por falta de presentación de declaración jurada, la cual fue presentada con anterioridad a la vista del art. 17 de la ley 11.683, es decir, la vista que da inicio al procedimiento de determinación de oficio, a instancia de la inspección actuante, deviniendo innecesario todo ulterior procedimiento de determinación por dichos montos, períodos e impuesto."*

"*Que sin entrar a analizar sobre el carácter obligatorio de la instrucción general para el Juez administrativo y aún cuando no constituya una fuente de derecho para este Tribunal, se torna evidente que es voluntad expresa de la Administración Fiscal eximir de reproche punitivo material a aquéllas conductas que, como en la presente causa, encuadran en el supuesto de omisión por falta de presentación de DDJJ cuando las mismas son presentadas con posterioridad a la fecha de vencimiento general pero antes de la vista del art. 17 de la ley de rito."*

"*Arribar a una conclusión en el presente caso distinta a la manifestación de voluntad del Fisco Nacional mediante la Instrucción General 19/92 –que se mantuvo vigente en la Instrucción General 6/07-, atentaría contra la seguridad jurídica que debe prevalecer frente a la multiplicidad de disposiciones y normativas a la que deben atenerse los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales"*.

"*En consecuencia, la propia Administración Fiscal de haber encuadrado correctamente el accionar del contribuyente, hubiera debido circunscribirse a las instrucciones que la misma se impuso para regular ésta y otras circunstancias, manteniendo la coherencia del sistema normativo fiscal*."

Cabe agregar que el fallo mencionado ha sido confirmado por la Excma. Cámara con fecha 06/09/2022.

Por todo lo expuesto, en tanto la declaración jurada fue presentada a instancias de la inspección -antes de la vista del art. 17 que inicia el procedimiento de determinación administrativa del gravamen, que no ocurrió en la especie- corresponde revocar la sanción apelada, con costas.

Por ello, SE RESUELVE:

Revocar la sanción apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese. Fecho, procédase a la impresión e incorporación de la presente al expediente papel y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2022.09.29 09:46:58 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2022.09.29 15:30:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2022.09.29 19:45:06 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.29 19:45:48 -03:00