Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-22816088-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 2 de Marzo de 2023

Referencia: Sentencia - EX-2021-55300886-APN-SGAI#TFN - Datco S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El expediente caratulado Nº **Expte. 2021-55300886-APN-SGAI#TFN**, caratulado: "DATCO S.A. s/apelacion" a resolución de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I. Que mediante RE-2021-55300670-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 330/2021 -DIV. JURÍDICA (DI RCCI), dictada por la Jefa (Interina) de la Dirección Regional Centro II de la Dirección General Impositiva de la AFIP.

El apelante impugna la mencionada resolución relativa a la multa de dos veces el importe del impuesto al valor agregado oportunamente omitido correspondiente a los períodos fiscales diciembre de 2015, octubre de 2016 y noviembre de 2016, estableciendo la multa a pagar a favor de la AFIP de $123.615,26.

Que la actora solicita se haga lugar al recurso de apelación y se revoque el acto administrativo en crisis por los fundamentos que a continuación se exponen.

En primer lugar, manifiesta que “Datco S.A” es una sociedad anónima dedicada principalmente a la prestación de servicios de consultores en informática y suministros de programas de informática

Sostiene que el organismo recaudador lo sometió a un meticuloso procedimiento de fiscalización, mediante el cual como consecuencia de un accionar comercial y judicial ajeno a la contribuyente se impugnó la veracidad de las operaciones celebradas por Datco S.A con ciertos proveedores suyos, lo cual llevó al Fisco Nacional a practicar unos ajustes en materia del Impuesto al Valor Agregado -al impugnar los créditos fiscales respectivos y,

en el caso, por los períodos fiscales diciembre de 2015, octubre de 2016 y noviembre de 2016-, del Impuesto a las Ganancias por los ejercicios fiscales 2012 a 2016 inclusive – al objetar dichos gastos como deducibles- y del Impuesto a las Salidas no documentadas por diversas posiciones mensuales de los años fiscales 2012 a 2016 inclusive.

Añade que con respecto a esto, la contribuyente decidió discontinuar su discusión en lo concerniente a los ajustes propiciados en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias procediendo a presentar las declaraciones juradas rectificativas correspondientes pero, a la vez, sólo prosiguió el debate en el ajuste atinente al Impuesto a las Salidas No documentadas, el cual posteriormente con fecha 5.4.18, decidió incluir en el régimen de facilidades de pagos establecido por la Resolución General N°3827/2016 de la AFIP-DGI identificado con el Número de Plan K497247 por 24 (veinticuatro cuotas), el cual a la fecha ya fue enteramente cumplido –y, consecuentemente, cancelado- sin que ello le mereciera reparo alguno al órgano recaudador e, inclusive, tal circunstancia fue admitida en forma expresa por la AFIP en el acto administrativo recurrido.

Sostiene que la autoridad recaudadora emitió el acto administrativo del 28.1.21, notificado el 17.3.21, que, en síntesis, resolvió lo siguiente: Instruir sumario por la infracción prevista en el artículo 45 -o 46 y 47 inciso c)- de la LPT por los ajustes en el IVA por los períodos fiscales diciembre de 2015, octubre de 2016 y noviembre de 2016 ($ 247.230,52) y acordarle un plazo de 15 (quince) días para alegar su defensa por escrito y proponer o entregar las pruebas que hagan a su derecho.

Manifiesta que tiempo después la contribuyente se opuso a la multa por defraudación esbozada por el organismo recaudador, la que entiende, debería ser dejada sin efecto por no ser una derivación razonable de la normativa aplicable ni de los hechos, por lo que esgrimió la nulidad del acto administrativo por estar dotado de falta de claridad y por carecer de una adecuada fundamentación jurídica; solicitó, en subsidio, que si no se hiciera lugar al planteo anterior, se aplique el instituto de la condonación previsto en una normativa de excepción (Leyes N° 27.541 y 27.562); pidió, también en subsidio, que se deje sin efecto la imputación de la multa por defraudación puesto que el comportamiento fiscal de mi mandante no podía ser calificado de una defraudación, ya que alega que en ningún momento, se pretendió eludir, burlar y/o perjudicar a la autoridad recaudadora. Finalmente el Fisco Nacional dictó el acto administrativo del 30.4.21, identificado como Resolución Nº 330/2021, notificado el 8.6.21, que, en ajustada síntesis, resolvió lo siguiente: Aplicar una multa de $ 123.615,26, equivalente a 2 (dos) veces el tributo presuntamente incumplido, previsto en los artículos 46 y 47, inciso c), de la LPT con la reducción de su artículo 49 de la citada norma; e intimar a DSA para que ingrese la multa en el término de 15 (quince) días hábiles bajo apercibimiento de proceder a su cobro por la vía compulsiva pertinente.

Plantea que la resolución impugnada -al ser consecuencia de un proceso fiscal irregular y mediar un correlativo acto administrativo ilegítimo- debe ser declarada nula, de nulidad absoluta e insanable, dado que entiende, la conducta del ente recaudador le ocasionó un efectivo perjuicio a Datco S.A debido a las graves irregularidades existentes en el acto administrativo apelado y en el procedimiento que lo precedió, a saber, la incorrecta valoración de la prueba aportada por su parte en sede administrativa siendo la misma determinante para una recta dilucidación del conflicto; la falta de producción de la prueba ofrecida en el descargo sumarial; y la ausencia de claridad de la pretensión fiscal en el curso del sumario instruido por la autoridad recaudadora. Por lo que cree que las referidas irregularidades cuentan con la entidad suficiente como para afectar el derecho de defensa del contribuyente.

Añade que por su parte, en su descargo ofreció la producción de una pericia contable junto con una prueba informativa con la finalidad de convalidar su criterio, ya que entiende que el mismo resulta decisivo para demostrar a través de los registros formales de la empresa, la forma de llevar los mismos en los períodos en

discusión, la inclusión de los conceptos involucrados en esta controversia en el Plan identificado como K497247 y si dicho Plan, a la fecha, se encuentra cancelado, por lo que concluye que el ente recaudador no merituó la prueba propiciada por la actora, la que considera, era gravitante para resolver acertadamente el conflicto y, por ende, el acto administrativo recurrido, por lo tanto concluye que al desestimar arbitrariamente la prueba ofrecida al no considerarla ni valorarla correctamente, impone la nulidad articulada pues, en definitiva, AFIP, con su conducta, renunció deliberadamente a la verdad jurídica objetiva.

Para mayor abundamiento, expresa que en el descargo presentado en sede administrativa, ofreció la producción de una pericia contable tendiente a esclarecer su comportamiento fiscal con relación a los antecedentes del caso en discusión y, a tal fin, propuso a un profesional versado en la materia, la que fue rechazada por el Fisco al ser tildada de "inconducente" por consiguiente la actora sostiene que este proceder menoscaba su derecho de defensa y, por lo tanto, también otorga sustento a la nulidad promovida del acto administrativo, ya que el hecho de no permitir la producción de la prueba ofrecida configura per-se una razón suficiente como para hacer lugar a la nulidad propuesta.

Alega que el ente recaudador no esgrimió con claridad el fundamento de su pretención sancionatoria a lo largo de las actuaciones administrativas dado que, al no quedar determinado con exactitud cuál era la imputación y el consecuente objeto de la sanción, esto impacta negativamente en el adecuado ejercicio del derecho de defensa de su mandante. En efecto señala que en los considerandos de la resolución de instrucción sumarial se hace referencia a los artículos 46 y 47 de la ley de rito, pero en la parte resolutiva se dispone correr la vista por el artículo 45. En otras palabras, expresa que tal como se desprende con nitidez del acto administrativo objeto de esta apelación, se denota una falta de claridad en la pretensión de la AFIP-DGI vulnerándose abiertamente el principio de congruencia y su derecho de defensa.

Considera que la multa por defraudación aplicada no tiene asidero alguno dado que está alcanzado por los beneficios contemplados en la Ley N° 27.541 con las modificaciones implementadas por la Ley N° 27.562 ya que se verifican plenamente las condiciones necesarias para gozar del citado beneficio de excepción: Los conceptos que motivan la infracción fueron regularizados -y plenamente cancelados- mediante un plan de facilidades de pago establecido por la Resolución General N° 3827/2016 que no fue objetado por la AFIP; La sanción se originó en un eventual incumplimiento del IVA por las posiciones mensuales de diciembre del año fiscal 2015 y octubre y noviembre del ciclo fiscal 2916 y la imputación realizada surge de un acto administrativo emitido el 28.1.21 y la sanción se materializó el 30.4.21; y dicha sanción, a la fecha, no se encuentra firme al estar siendo discutida en el ámbito de este Tribunal.

En consecuencia, encontrando la contribuyente verificados los recaudos exigidos por la ley entiende que resulta procedente la aplicación de sus beneficios y la consecuente condonación de la sanción aplicada por la AFIP. A lo que el fisco, en el acto administrativo en crisis dijo que "…si bien el sumariado alude al pago realizado de los ajustes, no reviste la categoría de PyME o Pequeño Contribuyente, requisito establecido en las leyes invocadas…" afirmación que la actora considera ilógica ya que de ser válida vulneraría el principio de igualdad reconocido en el art. 16 de la constitución nacional.

Seguidamente, expone según su criterio, la improcedencia de la multa por defraudación ya que el proceder de DSA no configura, de ninguna manera, una defraudación al no actuar con engaño u ocultación material hacia los intereses estatales, dado que reconoció espontáneamente la materialidad de los hechos pero no su calificación jurídica, por otro lado, también procedió a ingresar en forma espontánea los controvertidos conceptos relativos al IVA junto con sus intereses habiendo sido ello expresamente reconocido por el organismo recaudador en el acto administrativo, el que, actualmente se encuentra cancelado.

Alega que lo dicho con anterioridad demuestra la vocación de Datco S.A de solucionar sus diferencias con el AFIP; teniendo en cuenta que el acto administrativo que contiene la imputación por defraudación fue dictado el 28.1.21 y la multa aplicada fue emanada el 30.4.21 y los conceptos debatidos fueron incluidos en un plan de facilidades de pago el 5.4.18 que, a la fecha de emisión de la citada resolución, ya se encontraba totalmente cancelado y todo ello fue subsanado con anterioridad a la pretensión sancionatoria estatal, lo que entiende, comprueba que no hubo ningún tipo de intensión de defraudar las arcas del estado.

Añade que el ente impositor, en ningún momento de la instrucción del sumario acreditó que su mandante haya actuado con dolo contra los intereses del fisco, tampoco proporcionó prueba alguna para acreditar el engaño u ocultación material para eludir o burlar el pago de gravámenes, limitandose a imputar y/o a aplicar la multa por defraudación en forma ligera y automática y sin ponderar la necesidad de la concurrencia del elemento objetivo y subjetivo para su aplicación.

Sostiene que el proceder del contribuyente se encuentra asentado en los registros formales del fisco, lo cual desnaturaliza la conducta propia de la defraudación, puesto que nadie, en su sano juicio, registraría formalmente un accionar defraudador.

Manifiesta que aplicación de defraudación, determinada por el acto apelado convalidaría un acto administrativo contrario al principio de la razonabilidad que se encuentra consagrado implícitamente en elartículo 28 de la Constitución Nacional.

Continua afirmando la improcedencia del acto administrativo en crisis, dado que entiende que se apoya en una presunción, extremo que advierte que la CSJN, en diversos pronunciamientos, sostuvo la improcedencia de aplicar sanciones penales, tal como es la defraudación, con sustento en una presunción.

Expresa que la representación fiscal no demuestra en si la “falsedad” de las declaraciones juradas impugnadas, es más, alega todo lo contrario ya que la actora afirma haber admitido el ajuste para evitar, por una cuestión de costos y fruto de la diligencia de un buen hombre de negocios de acuerdo con el artículo 59 de la Ley N° 19.550, una confrontación con la AFIP pero esto, de ninguna manera, valida un accionar defraudador del contribuyente. Por otro lado, añade que el Fisco “supone” mediante el acto apelado dos connotaciones: a) Un accionar doloso del contribuyente ; y b) El mantenimiento de una situación perjudicial para el Fisco, lo que considera un desatino porque el comportamiento doloso del contribuyente debe ser demostrado por el ente impositor pero, de ninguna manera, puede apoyarse en una suposición o conjetura y añade que es el Fisco, como sujeto jurídico acusador, quien debe probar la existencia de dolo del particular, lo cual no ha sido verificado según su postura.

Que para el hipotético e improbable supuesto de que no se recepte la petición de dejar sin efecto la multa por defraudación, en subsidio, solicita que reencuadre la infracción aplicada a la prevista en el artículo 45 de la LPT. Ya que , entiende que la normativa penal más benigna no es el artículo 45 de la Ley Penal Tributaria –según el texto de la Ley N° 27.430 como así lo interpretó la AFIP en el acto administrativo apelado- sino, muy por el contrario, es viable la aplicación de la ley ritual –según el texto de la Decreto N°821/1998 del PEN- máxime que las operaciones económicas objeto del reclamo del gravamen acaecieron en diciembre de 2015, octubre de 2016 y noviembre de 2016.

Que ante el improbable supuesto de que no se haga lugar a las peticiones vertidas, más subsidiariamente aún, se solicita que se reduzca la sanción a su mínimo legal por imperio del artículo 52 de la Ley Penal Tributaria.

Que menciona jurisprudencia que entiende aplicable al caso.

Ofrece prueba pericial contable, reserva la cuestión federal y solicita se haga lugar al planteo de nulidad formulado y, frente a su hipotético rechazo, se apliquen las costas por su orden, Se revoque la multa aplicada con costas al Fisco y, en subsidio, se declare su condonación con costas en el orden causado. Mas subsidiariamente aún, se encuadre este sanción en una multa por omisión con costas al Fisco y, más subsidiariamente todavía, se aplique el mínimo legal también con costas al Fisco.

II. Que mediante IF-2021-80849180-APN-DTD#JGM contesta el traslado la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechace los planteos de la recurrente y que, en consecuencia, se confirme la resolución apelada, con costas.

El Fisco Nacional niega todos y cada uno de los hechos y fundamentos de derecho que esgrime la actora que no sean objeto de aceptación expresa o surjan de los antecedentes administrativos.

En primer lugar se refiere a la pretensión de condonación de la sanción en trato en los términos del art. 12 de la ley 27.541 (con las reformas establecidas por la ley 27.562) como cuestión preliminar y en la misma destaca que la jueza administrativa ya se pronunció sobre el acápite en el acto en crisis, señalando que la actora no reviste la categoría de PyME o Pequeño Contribuyente, requisito establecido en las leyes invocadas.

En segundo lugar refiere a las nulidades de las actuaciones planteadas por la actora, por cuanto esta considera que afecta su derecho de defensa. Por su parte la representación fiscal afirma, en primer término, que la negativa fundada de un juez administrativo de hacer lugar a la prueba ofrecida por un contribuyente en el marco de un procedimiento de instrucción sumarial bajo ningún concepto puede atentar contra la validez del procedimiento, ni del acto administrativo resultante del mismo, ya que una de las facultades del juez administrativo es, justamente, la de hacer lugar o no a las pruebas ofrecidas por la contribuyente.

Añade que la funcionaria dictante de la resolución recurrida se ha expedido acabadamente con relación a la consideración que le mereció el intento probatorio de la recurrente, efectuando un debido mérito de las pruebas en cuestión, fundamentando acabadamente su improcedencia por resultar meramente dilatorias, brindando acabada fundamentación acerca de la impertinencia que evidencia -a los fines del esclarecimiento de los concretos extremos que componen la *litis*- la producción de la prueba oportunamente ofrecida por la contribuyente.

Afirma, en el mismo sentido, que si las pruebas ofrecidas por el contribuyente, a juicio del juez administrativo, no tienen la aptitud para variar las ya acumuladas en el trámite de inspección, tiene este no solamente el derecho sino la obligación de rechazarlas para evitar un dispendio procesal que -indudablemente- repercutiría en contra del interés fiscal de que se ingrese la recaudación a que juzga tener derecho, de acuerdo a la interpretación que debe hacer de la legislación impositiva material vigente. Por lo que alega que el rechazo fundado a la producción de las pruebas ofrecidas por un contribuyente se encuentra dentro de la lógica del procedimiento de instrucción y aplicación de sanción y, que la recurrente podrá volver a ofrecerla en la presente instancia, siendo finalmente ese Tribunal el que decidirá acerca de su viabilidad y pertinencia.

En lo concerniente al argumento centrado en la presunta ausencia de claridad de la pretensión sancionatoria de su poderdante, afirma que contrariamente a lo sostenido, la contribuyente apelante siempre conoció acabadamente el fundamento del criterio fiscal, ya que obran en los antecedentes administrativos constancias suficientes de que siempre tuvo conocimiento detallado de los hechos fundantes del ajuste fiscal (voluntaria, pero no espontáneamente, conformado) y de la sanción del tipo doloso que a tales hechos, entiende, le corresponde.

Respecto a los agravios planteados por la actora referidos a la procedencia de la multa impuesta, y del encuadre realizado en el acto administrativo recurrido, entiende que primeramente debe pronunciarse en cuanto al objeto de

la presente *litis*. En tal sentido entiende menester poner de relieve que, la recurrente ha interpuesto un recurso de apelación contra una resolución emitida por su mandante mediante la cual -previa conformación voluntaria, aunque no espontánea, del ajuste oportunamente proyectado por la fiscalización interviniente- se le aplicó una multa fundadamente encuadrada en los términos y previsiones de los arts. 46 y 47 inc. c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), con la reducción dispuesta por el art. 49 de la misma. Dicho ajuste, manifiesta, ha sido determinado dado que el que la apelante ha consignado en sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 12/2015; 10/2016 y 11/2016 conceptos inexactos (cómputo de créditos fiscales emergentes de comprobantes emitidos por un proveedor observado -IMP S.R.L.-, incluido en la base eApoc, que incidieron negativamente para los intereses de las Arcas Públicas).

Añade que el aspecto material u objetivo del tipo infraccional imputado se verifica al haber presentado la contribuyente declaraciones juradas originales que no reflejaban su verdadera realidad económica, y que fueron posteriormente rectificadas a partir de las observaciones efectuadas por la inspección actuante, considerando, el juez administrativo, a dichas presentaciones rectificativas como acreditación del elemento objetivo del tipo, habiendo fundado el elemento subjetivo a partir de la efectiva configuración de la presunción legal de dolo correspondiente. Concluyendo, a su juicio, en la absoluta procedencia del criterio fiscal.

Señala, que en autos no ha mediado un reconocimiento espontáneo de la materialidad de la infracción, sino que el reconocimiento ha tenido lugar en el marco de una fiscalización practicada y avanzada, en todo caso, podría considerarse voluntaria la conformación del ajuste, pero no espontánea, por lo que entiende que ha sido necesario el inicio y desarrollo de una profunda tarea de fiscalización a cargo del Organismo Recaudador que represento a fin de echar luz sobre la procedencia de los conceptos asentados y computados por la contribuyente en sus declaraciones juradas y determinar el impuesto adeudado conforme a la realidad de la operatoria.

Sostiene que no ha sido acreditado en autos que la presunción aplicada no se perfeccionó e incluso, la omisión de declaración e ingreso del tributo debido, aun subsanada a posteriori, se tradujo en un perjuicio concreto a los intereses de su mandante, extremo que, acredita la procedencia de la multa en crisis.

Acompaña los antecedentes administrativos.

Que cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal

Que solicita se haga lugar a la oposición a la producción de las pruebas ofrecidas y tenga presente la reserva de designar perito de parte del Fisco.

Por lo expuesto precedentemente, solicita se dicte sentencia confirmándose la resolución recurrida. Con costas.

Que mediante PV-2021-90110723-APN-VOCV#TFN, se da traslado de la oposición de la prueba ofrecida por la actora.

Que mediante IF-2021-91765534-APN-DTD#JGMla actora contesta el traslado pertinente.

Que mediante PV-2022-25448995-APN-VOCV#TFN, se formula requerimiento a las partes para que manifiesten su interés en la realización de la audiencia preliminar.

Que mediante IF-2022-28725931-APN-DTD#JGM y RE-2022-26739065-APN-DTD#JGM, la representación fiscal y la parte actora, respectivamente contestan el requerimiento manifestando que consideran inoficiosa la celebración de dicha audiencia.

Que mediante PV-2022-90865401-APN-VOCV#TFN, el Tribunal deeclara que la realización de la audiencia prevista por el art.173 de la Ley 11.683 ha devenido abstracta. Se manifiesta sobre la prueba, por cuanto no hace lugar a la prueba ofrecida por la actora y le hace saber a las partes que la presente controversia será resuelta con las constancias de autos y sus antecedentes administrativos.

IV. Que mediante PV-2022-108966767-APN-VOCV#TFN el Tribunal eleva los autos a consideración de la Sala "B".

Que finalmente por IF-2023-18582723-APN-VOCV#TFN se llaman los autos a sentencia.

V. De los antecedentes administrativos surge que la fiscalización tuvo su origen en lo solicitado en nota N° 501/2017 proviniente de la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional a efectos de verificar y determinar la deuda tributaria.

Que los períodos analizados del Impuesto al Valor Agregado son los comprendidos de diciembre de 2012 a diciembre de 2016 se efectuó en relación a dichos períodos un relevamiento de los Saldos de Débitos y Créditos Fiscales de las Declaraciones Juradas presentadas sin observaciones que presentar, por lo que se impulsó como ajuste la reducción del crédito fiscal relacionado con los proveedores impugnados.

Que con relación a los proveedores impugnados, surge que la firma Imp SRL quien habría librado facturas a la contribuyente, manifestó no ser proveedor de Datco y destacó que no poseen ningún producto ni servicio que esté relacionado con la seguridad contra incendios, actividad que teóricamente habría realizado según las facturas previstas por Datco, ya que los conceptos detallados son: prestaciones de servicios, locación de obras, servicios (programas de mantenimiento edificio, detección electrónica de incendios, boca de impulsión de bomberos, sistema de extinción de indendios por agente limpio por gas) indicando que los clientes finales son otras empresas y/o organismos (SIEMENS, Ministerio de Agrícultura, Ministerio de Salud) y en los recibos se observa que las operaciones fueron abonadas con cheques propios y transferencias bancarias. Por otro lado, también aportó copia de las facturas emitidas, las cuales no coinciden en su número de pie de imprenta con las utilizadas por Datco S.A

Que respecto a los cheques propios se circularizó a los bancos receptores de los mismos y de las transferencias bancarias, lo que dio como resultado la presentación de 3 personas físicas que tienen o han tenido en algún momento una relación personal con la contribuyente: Se trata de Díaz Pereira Sergio, Silvana Maria Fontau (ex conyuge de Díaz Pereira Sergio) y Silvana Veronica Farrace (ex pareja de Díaz Pereira Sergio), habiendo informado ambas señoras que los cheques fueron recibidos por Diaz Sergio y luego depositados por ellas para recibir el dinero relacionado y afrontar gastos.

En cuanto a Diaz Pereira Sergio, quien intervino en la mayoria de cheques y transferencias, surge que reconoce haber recibido dichos cheques en sus cuentas bancarias pero desconoce si Datco S.A originó las transferencias, reconoce haber prestado servicios en nombre y representación de IMP S.R.L y que hace aproximadamente dos años mantuvo una relación de dependencia no regularizada, aclarando que nunca emitió facturas propias ni a IMP S.R.L ni a Datco S.A, desarrollando proyectos para incendio y supervisando proyectos de seguridad e higiene para IMP S.R.L, recordando proyectos como SIEMENS y Ministerio de Agrícultura, percibiendo sus haberes mediante cheques.

Del resto de los circularizados respondió la firma Servicios Integrales Ahora S.A quien mencionó como parte de la operatoria de los cheques recibidos por ella al Sr. Trenkensechu, el mismo fue citado ya que tambíen surgia su nombre de las copias obtenidas en la fiscalía interviniente. El cual se presentó manifestando desconocer completamente la operatoria descripta, a la firma manuscripta y a las empresas involucradas, además agregó que

trabajó en relación de dependencia en los años analizados, siempre como chofer de camión.

Respecto al proveedor Netcondesign S.A, surge que fue cargado en la base E-Apoc el 15/07/2016, con la condición “Usina empresa desactivada”, por la Dirección Regional Sur.

En cuanto al proveedor Americaventas S.R.L es dable destacar que fue cargado en la base E-Apoc el 18/05/2016 con la condición “Usina componente de un grupo económico”, por la Dirección Regional Norte.

Respecto al proveedor Akanod Computación, surge que su incorporación a la base E-Apoc fue en fecha 18/04/2016, con la condición “desconocido por sus titulares y/o responsables”, por la Dirección Regional Sur.

Que el proveedor Bates Integrated Communication S.A fue cargado en la base E-Apoc con fecha 21/03/2017, con la condición “sin capacidad económica” por la Div de Coordinaciones Externas de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales.

En cuanto al proveedor Clap de Agentina S.A, surge que su incorporación a la base E-Apoc con fecha 28/03/2017 con la condición “desconocido por sus titulares y/o responsables”, por la Dirección Regional Sur.

VI. Que en primer lugar, aún cuando no hayan sido planteados como excepción, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los agravios de la actora por cuanto solicita se declare la nulidad de las actuaciones por violación de lo dispuesto en el art. 7 inc. b) y c) de la Ley 19.549.

Cabe señalar, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II , 9/10/96, entre otros).

Que respecto de lo estrictamente formal, la resoluciones de autos, en cuanto actos administrativos, aparecen satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Que, respecto de la nulidad que derivaria de la falta de consideración de la prueba ofrecida, resulta dificultoso que pueda generarse una nulidad por esta sóla circunstancia. Así como resulta cierto que el contribuyente tiene derecho a ofrecer pruebas durante el procedimiento administrativo, el juez administrativo interviniente tiene el deber de evaluar su admisibilidad procesal. Esta evaluación discrecional cae, por supuesto, dentro de la órbita jurisdiccional de este Tribunal quien juzgará, en definitiva, sobre la pertinencia o ilegitimidad de la resolución adoptada en la etapa anterior, pero para lo cual, deberá, necesariamente entrar al exámen de la cuestión de fondo controvertida y como esta fue propuesta por ambas partes. Solamente dicho examen permitirá a este Tribunal evaluar, a la postre, la justeza del rechazo probatorio en sede fiscal, agravio que se torna inviable en propocición excepcional.

Que, en suma, resulta de estricta aplicación la inveterada jurisprudencia de este Tribunal que enseña que “Si bien los vicios señalados por la actora afectan al acto administrativo cuestionado, no acarrear sin embargo la nulidad del mismo, toda vez que se ha podidio alegar en esta Instancia en resguardo de su derecho. Se hace entonces de aplicación la doctrina según la cual las nulidades son suceptibles de convalidarse salvo que por su gravedad sean imposibles de subsanar por la vía del recurso de apelación.” (cfr. TFN, Alberto, Aldo E. y otros 29/06/1976, reiterada in re “Yoma S.A.”, sentencia de fecha 22/08/1997) de consuno con la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema de Justicia en fallos 205:549; 247:52; 267:93.

Que en cuanto al planteo de nulidad planteado por la actora respecto a la mencionada falta de claridad del fundamento de la pretensión sancionatoria, este Tribunal entiende que no existe una verdadera vulneración al derecho de defensa de la actora, ya que si bien en la resolución de la vista corrida en la parte resolutiva se hace referencia al artículo 45 de la ley 11.683, es evidente que se trata de un error material, que si bien macula no nulifica el acto; toda vez que en los considerandos de la misma en lo que hace al fundamento y naturaleza de la sanción refiere al artículo 46 y 47 inciso c) y, además, porque la actora en su escrito de descargo se defendió de la imputación dolosa y tuvo oportunidad de ofrecer prueba y de exponer su defensa tanto en sede administrativa como en esta instancia del TFN.

En este sentido la doctrina de nuestro más Alto Tribunal (fallos 205:549; 247:52; 267:393, entre otros) ha expuesto que “cuando la restricción de la defensa ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esta restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia”, tal como “in extenso” lo ha hecho la recurrente en autos.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (*vide* petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re* “*Ferioli, Jorge Oscar*” (sentencia de fecha 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 específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...”*.

Que en el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia 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 Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

VII. Que con relación a la pretendida condonación de la sanción que aquí se discute. La actora se allanó a la

pretensión fiscal rectificando las declaraciones juradas de IVA de los ejercicios fiscalizados e ingresando los saldos que las mismas arrojan con sus intereses resarcitorios mediante un plan de facilidades de pago, razón por la cual entiende que se encuentra alcanzada por el beneficio de la condonación contemplado en la Ley 27541, con las modificaciones implementadas por la Ley 27562.

Al respecto, el Fisco Nacional considera que no procede la aplicación de la condonación por no cumplir la recurrente con el requisito de ser pequeño contribuyente, tal como lo requiere la normativa en cuestión. La falta de certificado MiPyme no es cuestionada por la recurrente en autos.

Que cabe señalar que la ley 27541, luego modificada por la 27562, tanto para acceder al régimen de regularización como para gozar de sus beneficios, establece en su artículo 8 las personas a quienes alcanza la normativa y los sujetos que quedan excluidos de la misma. En otras palabras, si el sujeto es excluido del régimen no puede gozar de los beneficios que éste otorga ya sea acceso al régimen de regularización (art. 11) o las condonaciones previstas en tal art. 12 (en tal sentido ya se ha expedido esta Sala in re "OSTRY SILVIA BEATRIZ s/recurso de apelación", EX 2019-53740582- -APN-SGAI#TFN, sentencia del 19/4/2021, entre otros).

En el caso, la recurrente no tiene certificado Mi Pyme ni ha invocado ni ha acreditado cumplir con los requisitos del artículo 8 de la normativa para no quedar excluido como sujeto habilitado para usufructuar el régimen bajo análisis. En consecuencia y teniendo en cuenta las constancias de autos, no corresponde el beneficio de condonación solicitado.

VIII. Que, entrando en el fondo del asunto, 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 o mantenerla en la creencia o reforzarla en su creencia de que lo que no es verdadero lo es. Pero el ardid o el engaño han de ser "idóneos", esto es 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).

Que con relación a la multa por defraudación aplicada, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo, el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual), en las cuales a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos), se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al fisco.

Que por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re "Italiano, Antonio Alberto" (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única

posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente “Mazza, Generoso” la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314. b) En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados.

Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala “B” in re “Triunfadores S.A.” del 18/11/2008; y “Tamalet, Jorge Omar” del 15/04/2009, entre otros).

En el caso de autos el Fisco Nacional invoca como sustento de la sanción el inciso c) del citado artículo 47, que establece presunciones “iuris tantum” acerca de la existencia de voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas; cabe dejar sentado que el inciso c), en realidad contiene una remisión al inciso a) (inexactitud en las declaraciones juradas) y el inciso b) (documentos que le sirvan de base), pero observado el fenómeno desde otra perspectiva: la disconformidad con las normas aplicables. Ahora bien, si no se precisa el concepto pareciera que este inciso sería de aplicación en todos los supuestos, pues es evidente que siempre que hay una diferencia en menos de impuesto, es que las normas se han aplicado "disconformemente". Que no ha sido esa la intención del legislador, pues para ello usó un sistema taxativo en el art. 47 que indica que se trata de supuestos distintos y el matiz diferencial está dado, por el hecho de que la disconformidad sea "manifiesta", lo que exige que la disconformidad sea casi radicalmente opuesta a lo que la norma dice y no se trate de problemas de dudosa interpretación. (en tal sentido, el voto del Dr. Porta in re “Cochería Tacuarí de Campos y Cía. S.C.A.”, del 11/2/2008). En efecto, no resulta suficiente la simple alegación de una disconformidad con la normativa aplicable ya que la existencia de dicha conducta, comprensiva del elemento intencional, no puede inferirse solamente invocando una disconformidad en la normativa aplicable. De lo contrario, si por aplicación del inciso c) del artículo 47 toda presentación que fuera en disconformidad con la normativa aplicable debería juzgarse como dolosa, no se advierte cuál sería el motivo que condujo al legislador a contemplar como situaciones diversas las que caen dentro del artículo 45 y las que quedan comprendidas en el artículo 46 (ver en tal sentido el voto de la mayoría in re “Braun Armando René”, Sala V, CNCAF, sentencia del 23/5/2006).

Corresponde señalar aquí que mediante Resolución General N° 3827/2016 de la AFIP-DGI la División Revisión y Recursos, se procedió a determinar la multa apelada en autos. Se sostuvo allí que de las pruebas arrimadas por la recurrente durante el procedimiento determinativo no surgieron elementos que permitieran hacer variar el criterio sostenido por la fiscalización oportunamente respecto de la impugnación de los proveedores.

Cabe señalar que conforme ha quedado plasmado en las actuaciones administrativas, la recurrente infringió las disposiciones de la Ley de Impuesto al Valor Agregado vigentes al momento de efectuarse los hechos que fueron motivo de la determinación de la multa. Ello así, en la resolución sancionatoria apelada en autos, el ente recaudador procedió a encuadrar la conducta de la recurrente en las previsiones de los artículos 46 y 47 inc. c) de la Ley 11.683.

Que, en el caso en análisis, durante la inspección de la que fuera objeto el recurrente, se detectó que la actora ha presentado declaraciones juradas que no reflejaban con exactitud su real situación fiscal en el impuesto a las

ganancias correspondiente a los períodos fiscales diciembre de 2015, octubre de 2016 y noviembre de 2016 dado que fueron impugnadas las operaciones realizadas con los proveedores Imp S.R.L, Servicios Integrales Ahora S.A, Netcondesign S.A, Americaventas S.R.L, Akanod Computación, Bates Integrated Comunications S.A y Clap de Argentina los cuales -a criterio del Fisco Nacional- carecen de capacidad operativa para llevar a cabo las operaciones que pretende haber realizado y habrían tenido como objetivo emitir facturación falsa a terceros "usuarios", toda vez que las operaciones involucradas deben reputarse como inexistentes en la realidad de los hechos o fueron firmas desconocidas por sus supuestos integrantes o bien fueron denominadas como usinas componentes de un grupo económico en su incorporación en la Base E-Apoc.

Debe tenerse presente que no basta para tener por verificados los extremos de aplicación de la sanción del artículo 46 de la ley ritual, la presentación de declaraciones juradas rectificativas que conformen el ajuste fiscal, sino que el tipo penal descripto por la norma requiere del dolo del infractor. En la materia que nos ocupa la Corte 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).

Atento lo expuesto precedentemente corresponde señalar que la presunción utilizada por el Fisco Nacional encuadra en los parámetros fijados en la jurisprudencia citada anteriormente habiéndose constatado, en el caso, la existencia del elemento subjetivo doloso al determinar que dicha inexactitud proviene de una manifiesta disconformidad con las leyes y reglamentos que fueron aplicados al caso, con remisión a la inexactitud en las declaraciones juradas (inciso a del art. 47) y en los documentos que le sirvan de base (inciso b), habiéndose acreditado la imposibilidad de los sujetos emisores de las facturas en juicio de prestar los servicios facturados, resultando lógico que se observen las mismas por la falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando la impugnación del crédito fiscal en ellas consignados.

Que, por otra parte cabe señalar que la contribuyente de autos efectuó la presentación de la declaración jurada rectificativa por los períodos en disputa, incorporando las diferencias determinadas en el procedimiento de fiscalización antes referido.

Que no puede dejar de considerarse que si bien la actora plantea la falta de "dolo" en su obrar, ha rectificado las declaraciones juradas por la presencia y acción del Fisco y no en forma espontánea, lo que implica un reconocimiento del ocultamiento que se le imputa. En efecto, la actora conformó el criterio de la inspección presentando las declaraciones juradas correspondientes. Si hubiera estado tan convencida de haber declarado correctamente sus impuestos no hubiera consentido el criterio fiscal, sino que lo hubiera cuestionado a través del procedimiento de determinación de oficio y, de tal manera, hubiera podido discutir no sólo la procedencia del impuesto sino también de la sanción. (cnf. Manzino, Silvia Blanca, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala IV, 22/05/2008).

Ello así, cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no solo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, en atención a que supo que la información contenida en la declaración jurada presentada no se correspondía con la realidad de las operaciones.

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la respectiva resolución y que particulariza en el ajuste practicado, todo lo cual llevó

a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. Cabe destacar, en este orden de ideas, que la conducta de la recurrente constituye una maniobra por la que se perjudicó al Fisco Nacional mediante la presentación de declaraciones engañosas, liquidándose el impuesto de modo tal que no corresponde a la realidad, por lo que ha sido correctamente subsumida en la figura prevista en el citado artículo 46.

Que ello así, resulta oportuno enunciar que tales circunstancias hacen adecuado el encuadre doloso de la conducta de la actora y, ante la falta de prueba idónea en contrario, corresponde confirmar la sanción impuesta la que, por otra parte, aparece razonablemente graduada en el mínimo legal con la reducción prevista en el artículo 49 de la ley procedimental de conformidad con las modificaciones introducidas por la Ley 27430.

El Dr. Porporatto dijo:

Adhiero al relato de los hechos formados por el Dr. Pérez pero disiento en cuanto a no la aplicación de los beneficios de la ley 27.541 y sus modificaciones.

Que como lo expone el vocal preopinante, la ley 27541, luego modificada por la 27562, tanto para acceder al régimen de regularización como para gozar de sus beneficios –tal como la condonación de multas-, establece en su artículo 8 sujetos a quienes alcanza la normativa dejando en claro aquellos que quedan excluidos de la misma, cuando no revisten la calidad de Mipyme. En otras palabras, si el sujeto es excluido del régimen no puede gozar de los beneficios que éste otorga ya sea acceso al régimen de regularización (art. 11) o las condonaciones previstas en tal art. 12 (en tal sentido ya se ha expedido esta Sala in re “OSTRY SILVIA BEATRIZ s/recurso de apelación”, EX 2019-53740582- -APN-SGAI#TFN, sentencia del 19/4/2021, entre otros).

Que sentado lo anterior, de las constancias de autos se observa que la actora regularizó la obligación principal a través del régimen de facilidades de pagos establecido por la Resolución General N°3827/2016 de la AFIP-DGI identificado con el Número de Plan K497247 por 24 (veinticuatro cuotas), que se encuentra cancelado.

Ello así, aun teniendo en cuenta lo manifestado por el Fisco Nacional y lo expuesto por la recurrente, no se observa en los presentes autos, constancias que pongan en evidencia que la recurrente se encuentre comprendida en las exclusiones previstas por el artículo 16 de la Ley Nº 27.541 ni en las dispuestas en el art. 8° (texto según ampliación de la Ley 27.562), por lo que corresponde declarar alcanzada la multa por la condonación dispuesta por la ley N° 27.541 y sus modificatorias y, en consecuencia, disponer el archivo de la presente causa. Costas por su orden.-

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

En virtud de la votación que antecede, por mayoria; **SE RESUELVE**:

Confirmar la resolución apelada en autos. Con costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2023.03.01 14:45:48 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 Armando Magallon
Date: 2023.03.01 17:54:43 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: 2023.03.02 10:34:39 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.02 10:35:50 -03:00