Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-63295830-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 11 de Junio de 2025

Referencia: SENTENCIA / DA FONSECA CASTRO, SILVIA JAQUELINE s/ apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente N° EX-2023-89857526- -APN-SGAI#TFN, caratulado: **"DA FONSECA CASTRO, SILVIA JAQUELINE s/ apelación";**

CONSIDERANDO:

I.- Que mediante RE-2023-89852791-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra la resolución Nº 70/2023 (DV MRII) de la AFIP-DGI, de fecha 14/07/2023, mediante la cual se aplica una multa con sustento en los arts. 46 y 47, incisos b) y d) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), correspondiente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 03/2016 a 06/2016 y 08/2016 a 12/2016.

Explica que la resolución que aquí recurre se basó sobre la presunta comisión de infracciones (según los Arts. 33 y 35 de la Ley Nº 11.683) por no haber realizado correctamente las liquidaciones del IVA durante todo el año 2016.

Entiende que, ante la presunción de dicha infracción, la administración actuó mediante una Orden de Intervención que, entre otras consecuencias, bloqueó su Clave Fiscal, circunstancia que vulneraria sus derechos constitucionales y el derecho al debido proceso.

Articula excepción de nulidad, pues entiende que dicho acto administrativo es producto de un ardid malicioso y temerario que pretende, de forma punitiva, sancionarla mediante un procedimiento repleto de irregularidades.

Según su argumentación, la resolución no respetó ni los plazos ni el procedimiento legalmente establecido, careciendo de eficacia conforme a la Ley Nº 26.735. Además, resalta que en el tiempo

que se desarrolló la inspección, se encontraba en una fase incipiente de su actividad en la que tomó deudas para adquirir bienes de cambio. Explica que luego de sufrir un robo fue a pérdidas que obligó el cese de su actividad, lo que implica que no se generó el hecho imponible que el organismo recaudador pretende imputar.

Por otra parte, alega que, si bien la ley 11.683 es de carácter administrativo, algunos de sus artículos (como el 46 y 47) tienen naturaleza penal. Dicho texto, dice, exige que en materia de defraudación se acredite la presencia de tres elementos esenciales: dolo (a través de un ardid o engaño), error inducido y un perjuicio efectivo, concreto y real, los cuales deben estar íntimamente vinculados. Elementos que -a su criterio- no se encuentran en la especie toda vez que el Fisco Nacional no ha demostrado que se haya producido un proceder engañoso o malicioso que indujera a error y causara un perjuicio real. Además, subraya que la administración tiene la carga de probar la intención dolosa y la existencia de hechos externos y concretos que sustenten la imputación penal, tal como lo ha señalado reconocida doctrina jurisprudencial que cita.

Finalmente, entiende que el juez administrativo no ha valorado adecuadamente las circunstancias del caso ni ha respetado los plazos y garantías procesales, evidenciando un desequilibrio entre la administración y el contribuyente, situación que se suma a la vulneración de derechos constitucionales y administrativos.

Cita doctrina y jurisprudencia. Ofrece prueba y hace reserva de la cuestión federal. -

II. Que mediante IF-2023-151567787-APN-DTD#JGM contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho, solicita se confirme la resolución apelada. Hace reserva de la cuestión federal. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas.

III. Que el Fisco Nacional informó que el impuesto que originó la sanción discutida en autos no ha sido cancelada, por lo que no resulta aplicable la condonación establecida en la ley 27.743.

Ello así, mediante PV-2025-55123166-APN-VOCII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “A” (v. IF-2025-62232163-APN-VOCII#TFN).

Finalmente, pasan a sentencia.

IV. Que de acuerdo con lo que se desprende del informe final de inspección obrante en las actuaciones administrativas (Vid. IF-2023-151525314-DTD-JGM, fs. 341/358 e IF-2023-151530304-DTD-JGM, fs. 446/449) en cumplimiento de tareas que le son propias iniciadas como consecuencia de la verificación de ingresos en concepto de ventas con tarjetas de crédito/débito en comercio y la falta de presentación de declaraciones juradas en el IVA, el ente fiscal constató las siguientes inconsistencias en los períodos fiscales involucrados: a) omitió declarar débitos fiscales, hecho que surge de la comparación de las ventas declaradas con las acreditaciones bancarias depuradas, que intenta justificar con la celebración de un contrato de mutuo con la firma CIAPO S.R.L., presumiendo de esta manera ventas netas omitidas de acuerdo a lo normado en el artículo 18, inciso g) de la LPT y b) en los períodos fiscales involucrados, computó créditos fiscales en exceso. Es con sustento en esos elementos, que se concluyó que la recurrente dejó de declarar e ingresar el impuesto en su justa medida, iniciándose el procedimiento determinativo correspondiente.

A instancias de lo dictaminado por la División Jurídica de AFIP, se efectuó la correspondiente denuncia penal. Dicha causa fue resuelta mediante sentencia de fecha 28/3/23, en la que se resolvió –por considerar prescripta la acción fiscal- sobreseer a la recurrente.

Ante esta nueva situación, se inició el correspondiente sumario que concluyó con el acto sancionatorio ahora en crisis.

V. Que cabe tratar los agravios dirigidos a obtener la nulidad del acto sancionatorio por considerar que no ha respetado el procedimiento que se debe seguir establecido por la ley 26.735, texto legal que vino a modificar el régimen penal tributario.

En lo que específicamente refiere al régimen procesal, el artículo 17 de dicha norma –que sustituyó el artículo 20 de la ley 24.769, dispone que “
Artículo 20: La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”.

De la simple lectura del texto surge prístino que el proceder fiscal estuvo ajustado a derecho. En efecto, la norma establece que la administración se encuentra inhibida de aplicar sanciones por ilícitos contemplados en la ley 11.683 hasta tanto se resuelva la causa penal. Una vez firme la sentencia recaída en dicha sede, el organismo recaudador podrá iniciar el procedimiento sumarial a efectos de aplicar las sanciones que estimare correspondan.

Y este ha sido, el proceder fiscal, razón por la cual corresponde rechazar el planteo efectuado.

VI. Que sentado lo que antecede, debo expedirme sobre la procedencia de la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47 incisos b) y d)- de la ley 11.683 en relación al período fiscal 2002.-

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es

aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

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

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

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

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

VIII. Que, leídos los antecedentes administrativos, el informe de inspección y la resolución aquí atacada, se desprende que el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la actora a tenor de lo dispuesto en el art. 47 incisos b) y d) de la ley 11683, toda vez que verificó en la documentación de la recurrente la consignación de datos inexactos que generaron una grave incidencia en la determinación de su obligación y no exhibió registros, libros y documentos de comprobación suficientes, sin justificación alguna.

En ese contexto, era la recurrente quien se encontraba obligada a acreditar los hechos que justifiquen la ausencia de dolo que alega, lo cual no ha acaecido en la especie conforme se desprende de las constancias de autos. Así, debió la apelante proporcionar elementos que permitieran persuadir a quien suscribe de su ausencia de voluntad de incurrir en “ocultaciones maliciosas” (conf. arg. art. 47).

Merece destacarse que frente a ello, la recurrente se ha limitado a esbozar una defensa dogmática, por lo que solo cabe concluir en la confirmación de la sanción apelada, la que por otra parte, luce correctamente cuantificada, con costas.

Que, por lo expuesto, SE RESUELVE:

Confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52 – segundo párrafo - del RPTFN.

Regístrese, notifíquese, y archívese.-

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.06.11 13:21:52 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 Laura Amalia Guzman
Date: 2025.06.11 15:41:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.11 15:41:29 -03:00