29559/2022 FEDERAL SERVICES SRL - TF 49625-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 27 de octubre de 2022.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma Federal Services S.R.L. interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso ‘b’, de la ley 11.683, contra la resolución dictada el 18 de diciembre de 2018 por la División Jurídica de la Dirección Regional Microcentro - Administración Federal de Ingresos Públicos– Dirección General Impositiva (AFIP-DGI) en el marco del sumario n° S/MM/1541/2017, que le impuso una sanción de multa en el impuesto al valor agregado (períodos fiscales 1/2011 a 2/2012, 4/2012, 5/2012, y 8 a 12/2012) de conformidad con los artículos 46, 47, inciso ‘a’, y 49 de la ley 11.683

II. La Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: (a) confirmar la sanción de multa, con costas; y (b) regular los honorarios de los letrados intervinientes por la AFIP-DGI (ver fs. 102/103).

Para decidir de ese modo, consideró:

(i) El elemento objetivo de la sanción aplicada se encontraba materializado pues, al presentar las declaraciones juradas rectificativas, la recurrente reconoció que las declaraciones originales no se correspondían con su realidad impositiva y esa situación arrojó un saldo a favor de la AFIP-DGI.

(ii) La figura tipificada en el artículo 46 de la ley 11.683 requería que la AFIP-DGI demuestre una conducta dolosa de la firma contribuyente.

(iii) La presunción establecida en el artículo 47, inciso ‘a’, de la ley 11.683 fue aplicada correctamente, pues las declaraciones juradas presentadas inicialmente evidenciaban una grave contradicción con los libros contables y la documentación de las operaciones realizadas en los períodos investigados. Concretamente, la firma recurrente computó un crédito fiscal que no tenía correlato con las operaciones que había celebrado.

(iv) El elemento subjetivo de la sanción estaba perfeccionado, pues se acreditó que la firma recurrente desplegó maniobras tendientes a ocultar su realidad impositiva que no podrían ser detectadas sin la labor de la fiscalización.

(v) La firma recurrente no ofreció medios probatorios que desvirtuaran las conclusiones de la fiscalización y que demostraran que las operaciones realizadas con los proveedores observados eran legítimas.

III. La Federal Services S.R.L. interpuso recurso de apelación (fs. 109) y expresó agravios (fs. 115/118) que fueron replicados por la AFIP-DGI (fs. 122/137).

Sus críticas pueden ser sintetizadas de la siguiente manera:

(i) La presentación de las declaraciones juradas rectificativas es insuficiente para considerar que las declaraciones originales fueron confeccionadas con el ardid o el engaño que requiere el tipo infraccional en discusión.

(ii) No existió una omisión en el pago de las obligaciones fiscales a su cargo, pues "las sumas adeudadas se encuentran ingresadas y no hay medio comisivo, toda vez que se presentaron, apenas advertido el error, las liquidaciones rectificativas de las presentadas anteriormente sin que hubiera actividad del por parte del fisco intimando diferencias".

(iii) Puso a disposición de la inspección toda la documentación que respaldaba sus operaciones y, con ello, se demuestra la inexistencia de un ocultamiento u ardid de su parte.

(iv) Hubo un exceso de punición que el Tribunal Fiscal no debió convalidar.

(v) Las discordancias que los funcionarios detectaron "refiere[n] a circunstancias tipificantes de una conducta culposa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el propio ente recaudador".

29559/2022 FEDERAL SERVICES SRL - TF 49625-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

IV. Las presentes actuaciones tienen su origen en la fiscalización realizada por la AFIP-DGI, en la que se detectó que la firma Federal Services S.R.L. realizó operaciones con dos proveedores incluidos en la base informática "E-Apoc" (ver el informe final de inspección que obra a fs. 1/4 de la actuación administrativa nº 10749-1587-2017).

En ese informe se precisó que la firma recurrente se encontraba inscripta en la actividad de "servicios de investigación y seguridad n.c.p.", y que cerraba sus ejercicios fiscales en el mes de diciembre de cada año.

Asimismo, se dejó asentado: (a) que la firma recurrente fue notificada de los ajustes originados en la impugnación de las operaciones celebradas con los proveedores Conde Marketing S.R.L. y Conde MKT S.R.L.; (b) que se le informó de la posibilidad de adherirse a la regularización prevista en la ley 27.260; y (c) que la contribuyente incorporó en un plan de facilidades de pago en los términos de esa ley "los gastos y créditos fiscales impugnados" en vez de, "como hubiese correspondido, incluir los saldos resultantes de las respectivas declaraciones juradas (I.G 2011, 2012 y 2013, e IVA 01/2011 a 12/2013) luego de extraer la incidencia producida por aquellas operaciones".

Posteriormente, la firma recurrente presentó las declaraciones juradas rectificativas en el impuesto al valor agregado adecuándolas a los ajustes notificados por la fiscalización, con un saldo a ingresar a favor de la AFIP-DGI de $442.907,23 (ver la instrucción del sumario que obra a fs. 29 de la actuación administrativa citada).

V. Para el examen de la conducta de la firma recurrente es necesario comprobar los elementos objetivo y subjetivo que prevé el artículo 46 de la ley 11.683 a efectos de determinar si del reproche formulado por la AFIP-DGI fue correcto.

Esa norma dispone —según el texto vigente al momento del dictado del acto sancionatorio— que "[e]l que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será

reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido".

Por su parte, el artículo 47 establece una serie de indicios para determinar la existencia de declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas. En lo que al caso más interesa, se presume, salvo prueba en contrario, que el responsable obra con la intención dolosa exigida en la figura examinada cuando "[m]edie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11" (inciso 'a').

VI. Si bien esta sala ha dicho que la falta de presentación de las declaraciones juradas o su presentación inexacta no puede considerarse, por sí sola, como una maniobra fraudulenta (causas "*Ahumada, Beatriz Inés Josefina c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*" y "*Queñoa SA (TF 31861-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 8 de marzo de 2016 y del 6 de junio de 2017), las circunstancias comprobadas en las actuaciones administrativas llevan a considerar que la aplicación de la sanción de multa aplicada por la AFIP-DGI —confirmada por el Tribunal Fiscal— es inobjetable.

En efecto:

(i) El elemento objetivo se encuentra acreditado, pues la firma recurrente presentó las declaraciones juradas rectificativas en el impuesto al valor agregado con un saldo a favor de la AFIP-DGI de $442.907,23.

(ii) Los hechos constatados exhiben que la firma recurrente desplegó una conducta tendiente a computar créditos fiscales manifiestamente improcedentes que acreditan el elemento subjetivo de este tipo infraccional.

Dicha conducta tuvo una grave incidencia en la determinación de la materia imponible, de manera que la presunción aplicada por la AFIP-DGI fue correcta dado que, a partir de aquellas maniobras, la firma contribuyente reveló un crédito fiscal considerablemente mayor al real.

29559/2022 FEDERAL SERVICES SRL - TF 49625-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

VII. Así, pues, las circunstancias fácticas corroboradas justifican aquí la presunción prevista en el artículo 47, inciso ‘a’, de la ley 11.683.

En ese sentido, incumbía a la firma recurrente demostrar que no obró con la intención de defraudar a la AFIP-DGI, pero no lo hizo. Debe resaltarse que sus alegaciones —reseñadas en el considerando III, puntos iv y v— no son aptas para controvertir la calificación de su conducta.

Por ello, tampoco puede ser admitido el pedido de reeencuadramiento en la figura prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, pues las circunstancias reseñadas evidenciaron suficientemente que la firma recurrente desplegó una conducta defraudatoria.

En suma, debe rechazarse los agravios de la firma recurrente, con costas (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE:** Desestimar los agravios de la firma recurrente y confirmar el pronunciamiento apelado, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.