

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 5 de junio de 2019**

**Fuente: circular de la repartición**

**Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Procedimiento tributario. Presentación de declaración jurada inexacta y omisión de pago del impuesto resultante. Posterior rectificación en el marco de una inspección y previo al proceso de determinación de oficio. Operaciones con proveedores considerados apócrifos, sin capacidad operativa. Facturas apócrifas. Análisis del aspecto subjetivo de la infracción. Carga de la prueba. Se confirman las sanciones aplicadas según [Ley 11.683 –arts. 46 y 47, inc. c\)–](#). Coco Nails Bar S.R.L. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.**

En Buenos Aires, a los 5 días del mes de junio del año 2019, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10.ª Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11.ª Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12.ª Nominación) para resolver el Expte. 49.2554 y su acumulado 49.256-I, caratulados “Coco Nails Bar S.R.L. s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias - Impuesto al Valor Agregado”.

El Dr. Martín dijo:

I. Que a fs. 16/23 y a fs. 61/68, Coco Nails Bar S.R.L. interpone recursos de apelación contra las Res. 1.548/18 (DIV JURIDICA) (DI RCII) y 1.550/18 (DIV JURIDICA) (DI RCII), ambas del 18/9/2018, dictadas por el Jefe (int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Centro II de la Dirección General Impositiva de la A.F.I.P., en las que se aplican sendas multas, en el primer caso, en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2016, y en el segundo caso, en el impuesto al valor agregado (I.V.A.), por los períodos fiscales: 02/16 a 05/16 y 07/16 a 12/16, encuadradas en los términos de los arts. 46 y 47 inc. c) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), y equivalente a dos veces el valor del impuesto oportunamente omitido, reducido a un cuarto del mínimo legal, en mérito a lo dispuesto en el art. 49 de la ley citada.

Explica que en base a trabajos de investigación fiscal realizados por la A.F.I.P., se determinó que la firma Kosika S.R.L. y Bustos Liliana carecían de capacidad económica y que los instrumentos por ellas emitidos fueron calificados como “apócrifos” impugnando el crédito fiscal del contribuyente. Continúa alegando que como surgiera del listado de facturación impugnada por la Administración, se desprende que al momento de emisión de las facturas, los proveedores no se encontraban incluidos en la base APOC.

Entiende que cumplió con todos los pasos necesarios para prevenir lo que la A.F.I.P. sostiene que sucedió, y considera que es la repartición quien autorizó la impresión de las facturas, otorgando a la presunta “usina” el Código de Autorización de Impresión (CAI). Además de no figurar en la base APOC, la C.U.I.T. se encontraba activa y su actividad se compadecía con los productos adquiridos. Que la documentación, registración y pagos son los habituales en este tipo de actividad.

Argumenta que la empresa se dedica a la actividad de la industria, el comercio y los servicios y no a la recaudación y persecución, tareas que debe realizar la A.F.I.P. y que el deber de colaboración con el Organismo Fiscal debe ser razonable y comercialmente posible.

El haber reconocido mediante presentación de declaración jurada rectificativa la omisión en la que pudiera haber incurrido, no debe considerarse como una manifestación de dolo. Que el elemento subjetivo no se ha configurado ni acreditado de manera fehaciente.

Que la inclusión de los proveedores a la base APOC ha sido con posterioridad a la realización de las operaciones comerciales, por ende desconocía la tacha de apócrifas de las facturas, por lo que resultó conforme a derecho.

Por último, ofrece prueba documental y pide que oportunamente se rechacen las multas aplicadas, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

II. Que a fs. 33/41 y a fs. 82/90 el Fisco Nacional se presenta contestando el traslado conferido. En cuanto al primero de los agravios que plantea la actora acerca de la efectiva realización de las operaciones consideradas simuladas por haber sido documentadas de forma apócrifa, esto cae por el simple hecho de que la recurrente prestó conformidad a los ajustes efectuados por la inspección interviniente y rectificó en consecuencia sus declaraciones juradas, regularizando el tributo resultante.

Que la detección de graves y numerosos indicios llevó a concluir que presuntos proveedores no poseían capacidad operativa para realizar las actividades facturadas, por lo que las operaciones no habían sido reales, contando la actora con la posibilidad procesal de probar lo contrario, hecho que no sucedió.

Cita el art. 33 de la Ley de Procedimiento Tributario que establece que todas las registraciones contables deben estar respaldadas por sus respectivos comprobantes en concordancia con el art. 43 del Código de Comercio.

Que de ningún modo el organismo pretende responsabilizar a la actora por conductas de terceros ni trasladarle obligaciones que sólo a él le pertenecen, sino que frente a las inconsistencias detectadas de manera global, se concluyó que las operaciones facturadas habían sido simuladas.

Que invertida la carga de la prueba, la actora no logró ni intentó siquiera derribar la conclusión a la que arribara este organismo luego de cumplir con las tareas de inspección desplegadas.

Explica que la actora no ingresó al impuesto a las ganancias del período fiscal 2016 en su justa medida, lo cual surgió a raíz de la verificación que el organismo practicara, en la que se impugnaron operaciones con proveedores considerados apócrifos. Lo mismo sucedió con el impuesto al valor agregado, donde la actora tampoco ingresó el tributo por los periodos fiscales 02 a 05 de 2016 y 07 a 12 de 2016.

La conformidad prestada al ajuste fiscal propuesto, importa el reconocimiento de la materialidad de la infracción, la inexactitud de su conducta original y el perjuicio fiscal que ello trae aparejado, al no haber ingresado el monto que correspondía.

Finalmente, se opone a la prueba ofrecida por la actora, y brinda antecedentes administrativos. Por los argumentos expuestos y la jurisprudencia citada, pide que se confirmen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III. A fs. 100 se elevan los Autos a conocimiento de la Sala "D" y a fs. 103 se ponen los Autos para sentencia.

IV. Que corresponde resolver si las multas aplicadas se ajustan a derecho.

V. Que el art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.) dispone que “el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos hasta diez veces el importe del tributo evadido” (redacción vigente al momento de los hechos).

Que, no resulta ocioso advertir que la previsión legal contenida en el art. 13 de la Ley 11.683 señala que “la declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad”.

Que en el caso, no se discute que el contribuyente conformó el ajuste fiscal y presentó las declaraciones juradas rectificativas (elemento objetivo), quedando de este modo comprometida su responsabilidad por la inexactitud de sus declaraciones, en la medida en que la conformidad otorgada implica reconocer que las declaraciones juradas primitivas no se correspondían con la realidad impositiva (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, Expte. 36595/2012 “Parras y Gamero Juan (TF 34197-1) c/D.G.I.”, del 13/2/2013; Nº 28216/2013, “Transportes Trans Sur S.R.L. (TF 27 198-1) c/D.G.I.”, del 29/11/2013 y Nº 65666/2015, “Perales Aguiar S.A. TF 3 9601-I c/D.G.I.”, del 8/11/2016).

Con respecto al elemento subjetivo del ilícito, se ha interpretado que para su configuración se requiere no sólo la intención (dolo) 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 del mismo. 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 (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, “Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.4124)”, Expte. 26.495/06, sentencia del 11/3/08).

Que las presunciones establecidas en el art. 47 de la Ley 11.683 admiten prueba en contrario y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador. Por su parte el art. 47 de la citada ley consagra que “Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.

Que por lo tanto, al no haberse aportado elementos que justifiquen apartarse del encuadre jurídico dado por el juez administrativo a la conducta del aquí apelante, corresponde disponer la confirmación de las multas aplicadas en el impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 02 a 05 de 2016 y 07 a 12 de 2016 y en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2016, con costas.

VI. Regular por el Expte. 49.255-1, los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de \$ 2.113 (pesos dos mil ciento trece) equivalente a 1,02 (uno con 02/100) UMA –Unidad de Medida Arancelaria– y por el patrocinio letrado, la suma de \$ 5.283 (pesos cinco mil doscientos ochenta y tres) equivalente a

2,55 (dos con 55/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 20, 21, 28, 29 y 51 de la Ley 27.423, la AA. C.S.J.N. 8/19 (15/4/19) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Dto. 1.077/17.

VII. Regular por el Expte. 49.256-I, los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de \$ 3.795 (tesos tres mil setecientos noventa y cinco) equivalente a 1,83 (uno con 83/100) UMA –Unidad de Medida Arancelaria– y por el patrocinio letrado, la suma de \$ 9.487 (pesos nueve mil cuatrocientos ochenta y siete) equivalente a 4,57 (cuatro con 57/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 20, 21, 28, 29 y 51 de la Ley 27.423, la AA. C.S.J.N. 8/19 (15/4/19) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Dto. 1.077/17.

VIII. Se deja constancia que los honorarios regulados en los considerandos precedentes no incluyen el I.V.A.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que adhiere en lo sustancial a los fundamentos del voto de Dr. Martín en cuanto confirma las sanciones apeladas, con costas, no obstante considero conveniente efectuar algunas precisiones adicionales.

Que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re “MG Promociones S.R.L.”, sentencia del 9/9/14).

En efecto, el art. 47 de Ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado art., se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF –Sala V–, in re: “Beleza S.A. (TF 213 82-1) c/D.G.I.”).

Que demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario (en este caso la prevista en el inc. c), y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el Ente Recaudador.

Que específicamente respecto a la presunción utilizada por el Fisco establecida por el inc. c), art. 47, cabe traer a colación lo sentenciado por el Dr. Carlos Porta in re “Cochería Tacuarí de Campos y Cía. SCA” (TFN, Sala B, sentencia del 11 de febrero de 2008): “Que el inc. c) en realidad contiene una remisión al inc. a) (inexactitud en las declaraciones juradas) y al inc. 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 artículo 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”.

Que en autos, el inc. c) del art. 47, se encuentra debidamente acreditado por el Fisco en tanto la manifiesta disconformidad con las normas está dada en virtud de que el recurrente dedujo de manera impropia gastos en el impuesto a las ganancias y computó indebidamente crédito fiscal en el I.V.A., en contraposición a lo expresamente dispuesto en las leyes correspondientes a cada tributo, dejando de ingresar sendos gravámenes en su justa medida, circunstancia que no hubiera sido exteriorizada de no mediar la actividad fiscalizadora del organismo recaudador.

Que demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, lo que no ocurrió en autos.

Ello así, han concordado elementos suficientes para tener por configurada los aspectos objetivo y subjetivo de la mentada multa, y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa, o reducción de la graduación aplicada, corresponde disponer su confirmación.

II. Asimismo, adhiero a los honorarios regulados en los Considerandos VI, VII y lo expresado en el Considerando VIII del voto del vocal instructor.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede,

SE RESUELVE:

1. Confirmar las multas aplicadas en el impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 02 a 05 de 2016 y 07 a 12 de 2016 y en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2016, con costas.
2. Regular por el Expte. 49.255-I, los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de \$ 2.113 (pesos dos mil ciento trece) equivalente a 1,02 (uno con 02/100) UMA –Unidad de Medida Arancelaria– y por el patrocinio letrado, la suma de \$ 5.283 (pesos cinco mil doscientos ochenta y tres) equivalente a 2,55 (dos con 55/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 20, 21, 28, 29 y 51 de la Ley 27.423, la AA. C.S.J.N. 8/19 (15/4/2019) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Dto. 1.077/17.

Regular por el Expte. 49.256-I, los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de \$ 3.795 (pesos tres mil setecientos noventa y cinco) equivalente a 1,83 ( uno con 83/100) UMA –Unidad de Medida Arancelaria– y por el patrocinio letrado, la suma de \$ 9.487 (pesos nueve mil cuatrocientos ochenta y siete) equivalente a 4,57 (cuatro con 57/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado

obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 20, 21, 28, 29 y 51 de la Ley 27.423, la AA. C.S.J.N. 8/19 (15/4/2019) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Dto. 1.077/2017.

Se deja constancia que los honorarios regulados en los párrafos precedentes no incluyen el I.V.A.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: Edith V. Gómez, Agustina O'Donnell y Daniel Alejandro Martín (vocales).

Ante mí: Emiliana Milite - secretaria letrada (int.).