

Jurisprudencia

Buenos Aires, 6 de marzo de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuesto al valor agregado. Proveedores apócrifos. Omisión de declarar débitos fiscales. Retenciones en exceso y arrastre de saldos a ejercicios fiscales subsiguientes. Se confirma la sanción de multa aplicada. Emprico y Asociados S.R.L. s/recurso de apelación. T.F.N. Sala B.

Buenos Aires, 6 de marzo de 2019.

AUTOS Y VISTOS: el Expte. 48.647-I, caratulado: “Emprico y Asociados SRL s/recurso de apelación, I.V.A.”; y

CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 35/55 vta. se interpone recurso de apelación contra la Resolución de fecha 16/02/2018, dictada por la División Jurídica de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP-DGI, por medio de la cual se aplicó a la recurrente una multa equivalente a dos veces el impuesto al valor agregado dejado de ingresar por los períodos fiscales abril de 2016, setiembre de 2016, octubre de 2016 y diciembre de 2016 en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la Ley 11.683, con la reducción a un tercio del mínimo legal del art. 49 de dicho cuerpo legal.

Manifiesta el apelante en su escrito recursivo que no se configurarían los elementos tipificantes de la figura de defraudación prevista en el art. 46 de la Ley 11.683.

En cuanto a la omisión de débito fiscal, expresa que se trataría de un error administrativo, puesto que las operaciones estarían en su totalidad registradas e informadas a través del CITI ventas, por lo que habrían sido informadas al Fisco.

Afirma que podría haber existido una conducta omisiva, más en modo alguno una ocultación maliciosa que justifique la imputación como defraudación. Por ello solicita el reencuadre en la figura del art. 45 de la ley ritual.

Por otro lado, asevera que computó erróneamente una retención sufrida consignando un importe superior al real por la suma de \$ 2.529,97. La rectificación de los saldos a favor de arrastre no podría ser conceptualizada como una defraudación.

En cuanto a los créditos fiscales considerados como procedentes de operaciones apócrifas, se agravia de que la instrucción de sumario y la resolución sancionatoria habrían omitido indicar quienes son los proveedores apócrifos a los que se hace alusión. Aduce que nunca habría sido informada de que la impugnación de esos créditos fiscales estuviera motivada por su carácter de apócrifos, sino que se habría manifestado que era exclusivamente por haber sido canceladas las operaciones en efectivo en violación a la Ley 25.345.

No obstante ello, se refiere a cada proveedor que surge del informe de inspección para señalar que las operaciones celebradas con los mismos habrían sido reales. Al momento de la fiscalización, ninguna de las firmas estaría incluida en la base Apoc.

Subraya que no constaría que el proveedor haya sido verificado en el marco de la inspección que da origen a la presente, sino que sería evidente que se utilizaron antecedentes de otras inspecciones para aplicarlos en las actuaciones. En instancia sumarial sería al fisco a quien le correspondería la carga de probar los hechos que alega, cuestión que no ocurriría en la especie.

En ese orden, arguye que faltaría la prueba de los hechos ciertos en los que se pretenderían asentar las presunciones del inc. b) del art. 47 de la ley ritual. Al respecto resalta que en los libros IVA Ventas e IVA compras se encontrarían asentados la totalidad de los ingresos y gastos que habrían sido confirmados por la inspección. El único motivo de ajuste sería un tratamiento distinto otorgado a determinadas erogaciones, con sustento en una serie de indicios no probados y disímiles entre sí.

Manifiesta que la pretensión fiscal se sustentaría sobre la base de presunciones que podrían fundar una determinación de la obligación tributaria pero no extenderse al ámbito de los ilícitos tributarios.

Niega la existencia de dolo en el accionar del contribuyente, por lo cual no se verificaría el elemento subjetivo requerido por la norma para la procedencia de la sanción. En ese sentido, infiere que no se habría probado connivencia con los proveedores y se estaría intentando trasladar la responsabilidad de aquellos a la recurrente.

Asimismo, expresa que al conformar el ajuste y no ser necesario recurrir a la determinación de oficio, el Fisco habría debido abstenerse de instruir sumario conforme la Instr. Gral. A.F.I.P. 6/07. En ese sentido, alega que aún considerando la materialidad de la infracción, la misma debería ser encuadrada en el art. 45 de la ley ritual, y posteriormente eximida por aplicación del art. 3.4.2.2 de dicha Instrucción General.

En subsidio, solicita se reencuadre en la figura contemplada en el art. 45 de la ley de rito y se deje sin efecto el sumario incoado por aplicación de la Instr. Gral. A.F.I.P. 6/07.

Entiende que lo antedicho sería procedente porque se habría demostrado la ausencia de dolo a través de que las empresas proveedoras impugnadas no habrían sido cargadas en la base apoc al momento de celebrarse las operaciones, que las facturas tendrían CAI válido, que se habría denunciado a las personas con las que se operó, que las operaciones se habrían pagado con cheques y que las facturas estarían registradas en los libros de IVA.

Cita doctrina y jurisprudencia. Formula reserva del Caso Federal. Solicita que se revoque la resolución apelada con costas o, en subsidio, se reencuadre su conducta en el art. 45 de la Ley 11.683.

II. Que a fs. 69/87 vta., contesta el recurso interpuesto la representación fiscal.

Manifiesta que el ajuste efectuado se compondría por la impugnación de siete proveedores apócrifos, omisión de declarar débitos fiscales, retenciones en exceso y arrastre de saldos a los ejercicios fiscales subsiguientes.

Con relación a que en algunos casos se observa la incorporación de proveedores en la base Apoc con posterioridad a la fecha de emisión de facturas, alega que ello sería consecuencia de procesos de fiscalización llevados a cabo por la AFIP-DGI en cabeza de los usuarios de las facturas de compra. El alta en la base sería un paso posterior, que surge como consecuencia de las tareas necesarias para merituar la veracidad de las operaciones y la incorporación de un proveedor a la base, de corresponder.

Señala que al contribuyente le correspondería demostrar la efectiva realización de la operación que dio lugar al crédito fiscal, ya sea en cuanto a los sujetos intervinientes y/o bienes o servicios involucrados, cuestiones que no habría podido acreditar.

De los hechos relatados en las actuaciones constaría que la recurrente habría utilizado documentación apócrifa con el único propósito de lograr reducir la base imponible de los tributos que estaban a su cargo a efectos de no ingresar el impuesto que le hubiera correspondido tributar.

Indica que la creación de una contabilidad que ocultaría la real cuantía de la materia imponible mediante el registro de facturas apócrifas, la omisión de ventas y el cómputo de retenciones en exceso, constituirían los principales elementos de la maniobra desplegada por la misma para sustraerse de la obligación bajo análisis.

En cuanto a la grave incidencia, arguye que la misma se visualizaría a partir de los \$ 368.157,91 dejados de ingresar oportunamente.

Entiende que la actora pretendería reabrir el debate acerca de la procedencia del ajuste, cuando habría reconocido el mismo y rectificado sus DDJJ, por lo cual el aspecto material estaría configurado. Reitera que no nos encontramos frente a simples errores sino frente a acciones planificadas a efectos de defraudar al Fisco Nacional.

Afirma que el reencuadre solicitado por la recurrente sería improcedente y que las instrucciones del Organismo sólo tendrían carácter obligatorio en el ámbito interno del Fisco y no respecto a la actora.

Cita jurisprudencia y doctrina, acompaña los antecedentes administrativos, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III. Que a fs. 96 se elevaron los autos a consideración de la Sala B y pasaron los mismos a sentencia.

IV. Que del Informe Final de Inspección, obrante a fs. 192/194 del cuerpo de antecedentes “Cuerpo de Verificación IVA”, se desprende que la actividad declarada del recurrente es “construcción, reforma y reparación de edificios residenciales”.

Que los ajustes efectuados por la fiscalización son cuatro, siendo el correspondiente a los proveedores impugnados por apócrifos el de mayor relevancia económica.

Así las cosas, el primer ajuste corresponde al débito fiscal respecto de los períodos 01/2016 y 04/2016 por observarse diferencia entre débito fiscal declarado y registrado, que se relaciona con el 10,5% registrado y no declarado. El total de débito fiscal no declarado asciende a \$ 27.591,96.

El segundo ajuste se relaciona con el crédito fiscal para los períodos 01/2016 a 12/2016, por comparación entre el crédito fiscal declarado y el registrado, que tiene origen en las notas de crédito por anulación de ventas.

En tercer lugar corresponde mencionar el ajuste sobre retenciones. Se extrajeron de las bases de datos las retenciones informadas, que comparadas con las retenciones computadas en las DDJJ surge el cómputo de retenciones en exceso para el período 09/2016 por \$ 2.529,97.

Por último corresponde hacer hincapié sobre el ajuste de mayor envergadura, según el detalle de facturas consideradas apócrifas por la inspección y los proveedores observados, que totalizan siete.

1. Andra y Castillo S.A. Concepto facturado: “alquiler de maquinarias”. Pago en efectivo según remito y recibo. Cargado en la base eAPOC “en proceso de constatación” desde el 27/12/2016.

2. Ibáñez, Yamila Alejandra. Concepto facturado: “Fletes”. No aporta guías ni recibos de pago. Cargado en la base eAPOC “en proceso de constatación” desde el 25/11/2016.

3. Maldonado, María Alejandra. Concepto facturado: "Vs. Materiales". Pago en efectivo según recibos aportados en forma parcial; no se aportan remitos. Cargado en la base eAPOC "con resistencia a la fiscalización" desde el 31/05/2017.

4. Páez, Rodrigo Emanuel. Concepto facturado: "Vs. Materiales". Pago en efectivo según recibos aportados en forma parcial; no se aportan remitos. Cargado en la base eAPOC "sin capacidad económica" desde el 01/09/2016.

5. Rioplatense Importadora y Exportadora. Concepto facturado: "Vs. Materiales". No aporta remitos ni recibos de pago. Cargado en la base eAPOC "en proceso de constatación" desde el 22/08/2016.

6. Secchi, Roberto Oscar. Concepto facturado: "Fletes". Aporta recibos parcialmente de cuyo detalle surge pago en efectivo. No aporta guía de transporte. Cargado en la base eAPOC "en proceso de constatación" desde el 29/11/2016.

7. Zarate, Diego Javier. Concepto facturado: "Vs Materiales". No aporta remitos, aporta recibos de pago en forma parcial y de los aportados surge pago en efectivo. Cargado en la base eAPOC "sin capacidad económica" desde el 07/12/2016.

Que con relación a dichos proveedores calificados como apócrifos, surge del Informe de Investigación obrante a fs. 3/10 (cuerpo "Modular Pinamar 2", ant. adm.) que todos los proveedores antes enunciados fueron cargados en la base eAPOC o se encontraban en proceso de constatación por las siguientes razones: son insolventes, poseen sus CUIT inactivas, no se informan bienes registrables, no declaran empleados ni han solicitado alta como empleadores, sus DDJJ de IVA arrojan una relación débito/crédito cercana e igual a 1 en diferentes períodos, y no registran presentaciones de DDJJ de ganancias, o no determinan impuesto a ingresar o lo hacen por importes insignificantes. Además, se observan pagos ínfimos en relación a los montos facturados.

Notificado de los ajustes antedichos, la contribuyente realizó presentación de DDJJ rectificativas proyectadas por la inspección, allanándose a la pretensión fiscal.

V. Que como primera medida cabe puntualizar que, como principio general aplicable también en la especie, resulta evidente que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo a pronunciarse acerca de aquéllas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones; en efecto, el juzgador no está obligado a pronunciarse sobre todas las articulaciones de las partes, sino solamente sobre aquellas que estime conducentes para fundar su decisión (conf. CSJN in re "Sopes Raúl Eduardo c. Administración Nacional de Buenos Aires" sentencia del 17/11/87, Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sala V "Tunesse, María del Carmen Flavia c. Ministerio del Interior s/juicio de conocimiento sentencia del 13/4/98, "Manzino, Silvia B.", T.F.N., sala "D", sentencia de fecha 17/03/2006, entre otros).

Que, sentado cuanto antecede, la sanción que se endilga encuentra sustento normativo en los arts. 46 y 47 inc. b) de la Ley 11.683. Como sostuvo la Sala "B" in re "Sanguinetti Sergio Claudio" (Expte. 25.562-I) y en "Kank y Costilla S.A." (05/11/2004) entre otros: "... el ilícito tributario previsto en el art. 46 de la Ley 11.683 requiere para su configuración la intención deliberada de no pagar el tributo en su justa medida y la realización de maniobras aptas para lograr este resultado, sin que ello sea advertido por el Fisco ...". En el caso del art. 47: "... Se produce por mandato legal, la inversión de la carga de la prueba, correspondiendo en consecuencia a la contribuyente probar que en la materialidad de los hechos que se enrostra y admite, no se asentaba el dolo presumido o el acaecimiento de alguna circunstancia

imprevisible, caso fortuito, fuerza mayor, error de hecho o de derecho excusable, a fin de ser eximida de responsabilidad ...”.

Que dentro de su plexo de agravios la recurrente se refiere al aspecto material del tipo legal y discute los ajustes efectuados, intentando demostrar que de los hechos no se desprendería ninguna intencionalidad defraudatoria.

Que no se advierte la omisión que achaca la actora al Fisco Nacional en cuanto a la identificación de los proveedores calificados como apócrifos, toda vez que desde la propia inspección surgen claramente identificados así como las razones que tuvo el Organismo para calificarlos de ese modo. Como se puede advertir de la simple lectura del informe de inspección y la resolución apelada, tampoco se trata de un caso en el que se impugnen los créditos fiscales por no cumplirse con los medios de pago prescritos en la Ley 25.345, como pretende la recurrente.

La actora endereza parte de sus argumentaciones al objetivo de demostrar que los proveedores, en algunos casos, no estaban cargados en la base eAPOC al momento de realizar las operaciones, olvidando que lo importante son las razones por las cuales se encontraban en proceso de constatación hasta su efectiva carga en dicha base, razones que preceden o son concomitantes con las operaciones que declara haber realizado con dichos proveedores. Tampoco resulta relevante el cumplimiento de cuestiones formales relativas a la registración de las operaciones, en la medida que ello no impacta sobre los verdaderos motivos de ajuste.

Por otro lado, yerra la apelante al considerar que correspondía al Fisco Nacional la carga de probar que realmente las operaciones las realizaron quienes se encuentran identificados en las facturas, puesto que, en primer lugar, la propia actora consintió los ajustes allanándose a la pretensión fiscal y, en segundo lugar, el criterio de impugnación fiscal se encuentra debidamente sustentado en indicios graves, precisos y concordantes, obligando a la actora a aportar la prueba que haga a su derecho, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo. Ello así, sin perjuicio de que en el marco fáctico de estos autos no corresponde la discusión del ajuste, lo que sólo podría verificarse excepcionalmente en cuanto sirve como sustento del aspecto material de la multa aplicada.

Por otro lado, la recurrente habiendo tenido oportunidad en esta instancia, no ofreció ni produjo ninguna prueba tendiente a sustentar sus afirmaciones.

Siendo ello así, en lo que atañe al aspecto material de la multa aplicada, debe destacarse que la presentación de DDJJ rectificativas lo que revela, y así ha quedado plasmado en el acto que aquí se recurre, es que el contribuyente primitivamente no ha declarado el impuesto en su justa medida, siendo dicha declaración defectuosa la que, al no haberse producido prueba en contrario, lleva a este juzgador a tener por configurado el aspecto objetivo de la infracción que se endilga.

Que, en cuanto al aspecto subjetivo, si la administración fiscal optara por encuadrar la conducta en el art. 46 de la ley de rito, debería producir las pruebas pertinentes a tales efectos, pero si opta por invocar las presunciones del art. 47 –como en el caso de autos–, deberá acreditar la circunstancia (hecho inferente) que, según la regla de experiencia aplicable al caso de que se trate, permita establecer la necesaria relación de causalidad que admita la activación de dichas presunciones (hecho inferido), presumiendo el dolo como sustrato subjetivo imprescindible del ilícito de que se trata, e invirtiendo la carga probatoria.

Que, por lo tanto, si se analiza la presunción utilizada en la especie, debe puntualizarse que en el inc. b) del art. 47 de la ley ritual, no cualquier incidencia allanaría el camino hacia una presunción

adecuadamente conformada, sino que es necesario que el juez administrativo fundamente que la merma de materia imponible reúne la calidad de “grave” (véase “Cochería Tacuarí de Campos y Cía. S.C.A.”, Sala “B”, de fecha 11/02/2008).

Que, sentado ello, en cuanto al aspecto subjetivo de la multa endilgada, corresponde analizar la presunción utilizada por el Fisco Nacional y al respecto observar que en el presente caso se encuentra demostrada la grave incidencia que prescribe la citada norma, atento que por los ajustes que debió realizar la inspección se determinó una diferencia de impuesto muy relevante para todos los períodos, siendo que, por ejemplo, en octubre y diciembre de 2016 se declaraban saldos a favor y por la rectificativa se declaró un saldo a ingresar de \$ 193.968,66 y \$ 69.565, respectivamente. En los meses de abril y setiembre de 2016, la diferencia ajustada supera el doble del monto originalmente declarado.

Que, por consiguiente, la presunción utilizada por el Fisco Nacional se encuentra suficientemente fundada en los hechos del caso y correspondía a la parte actora la obligación de rebatirlas mediante prueba idónea, lo cual no ocurre en la especie.

Que, en cuanto se refiere al agravio de la actora, quien destaca la falta de aplicación de la Instr. Gral. A.F.I.P. 6/07, cabe aclarar que dicha Instrucción General, si bien no resulta de aplicación obligatoria para este Tribunal, sí constituye un lineamiento a seguir por la Administración Fiscal. No obstante ello, en el caso no corresponde la aplicación del art. 3.4.2.2 de dicha Instrucción General –como pretende la recurrente–, toda vez que dicha previsión abarca el caso de omisión de impuestos por falta de presentación de declaración jurada y se refiere al art. 45 de la Ley 11.683. En los presentes actuados existió presentación de declaraciones juradas –originales, y rectificativas a instancias de la inspección– y no se calificó la conducta como omisión culposa, sino dentro de las previsiones de los arts. 46 y 47 inc. b) de la Ley 11.683. Bajo dicho escenario, el Fisco Nacional ha respetado durante el procedimiento sumarial los arts. 3.4.2.3 y 3.4.2.4 de la Instr. Gral. A.F.I.P. 6/07, siendo irrelevante el hecho alegado por la actora relacionado con la falta de inicio del procedimiento de determinación de oficio, atento que ello constituye la evidente consecuencia de su consentimiento con los ajustes de fiscalización y presentación de declaraciones juradas rectificativas.

Que, en mérito a lo expuesto, corresponde confirmar la sanción de multa aplicada a la recurrente, con costas.

Por todo lo expuesto,

SE RESUELVE:

Confirmar la sanción de multa aplicada a la recurrente, con costas.

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

Fdo.: Armando Magallón, José Luis Pérez y Pablo A. Porporatto (vocales).

Ante mí: Agustina María Avellaneda (secretaria letrada int.).