

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 22 de octubre de 2018**

### **Fuente: circular de la repartición**

**Procedimiento tributario. Infracciones y sanciones. 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 la determinación de oficio. Operaciones con proveedores incluidos en la Base APOC. No se especifican indicios serios, precisos y concordantes para evaluar la razonabilidad y pertinencia de la calificación del proveedor como apócrifo. Uso, por parte del Fisco, de figuras confusas para calificar la conducta de la recurrente. Se reencuadra la multa en el mínimo legal de la [Ley 11.683](#) –art. 45, con la reducción del art. 49–. Hilandería Paso del Rey. T.F.N., Sala B.**

Buenos Aires, 22 de octubre de 2018.

AUTOS y VISTOS: el expediente N° 35.480-I y su acumulado N° 36.091-I, ambos caratulados “Hilandería Paso del Rey”, y;

CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 214/214 vta. consta sentencia de fecha 28/08/2013 por medio de la cual se resolvió tener por desistida a la recurrente de la acción y del derecho, incluso el de repetición, con relación a la Res. 770/11 División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P.-D.G.I. En consecuencia, fueron devueltos los autos a la Vocalía Instructora a fin de continuar la instrucción del trámite respecto del expediente N° 36.091-I, acumulado al que lleva el N° 35.480-I.

Que, sentado ello, a fs. 146/158 se interpone recurso de apelación contra la Res. 769/11 de fecha 13/03/12, dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P.-D.G.I., por medio de la cual se aplicó a la recurrente una multa equivalente a dos veces el Impuesto al Valor Agregado pretendidamente dejado de ingresar por los períodos fiscales 01/08, 03/08 a 06/08, 10/08 y 11/08 en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la Ley 11.683.

Plantea la recurrente la nulidad de la resolución por falta de tratamiento de las defensas interpuestas en el descargo del sumario. Además, se habría denegado la producción de pruebas en sede administrativa de forma arbitraria.

Destaca, por ejemplo, que la prueba documental que no habría tenido en cuenta el Fisco Nacional demostraría la existencia del proveedor y probaría la actividad que desarrollaba, su domicilio fiscal y las DD.JJ. Asimismo, contribuirían a demostrar la inexistencia del dolo imputado.

Relata que es una empresa dedicada a la fabricación artesanal de hilados, fundamentalmente lana de oveja de alta calidad, pelo de conejo, liebre y mezclas. Como parte de su actividad, trata con proveedores de su materia prima. El caso del proveedor cuestionado sería una empresa dedicada al criado de conejos que provee el pelaje como insumo directo. Dicho proveedor es Martitsch, Cristina Gisela.

Al respecto manifiesta que al momento de cancelar los comprobantes habría constatado en la página web del Fisco Nacional la validez de los datos. Por otro lado, habría cumplido con todas las obligaciones formales que exigen las normas tributarias vigentes, como las relativas a los medios de pago.

Señala que habría abonado las sumas ajustadas al Fisco con el único fin de resguardar su derecho de propiedad, evitando eventuales perjuicios económicos derivados de procesos litigiosos, en especial el devengamiento de intereses. Sin embargo, ello no implicaría reconocer la legitimidad de los ajustes.

Con relación a la multa, afirma que no se encontrarían configurados los presupuestos básicos para la procedencia de la acción típica porque los gastos tendrían respaldo documental; las erogaciones estarían vinculadas con su actividad gravada; el proveedor se encontraría inscripto y habilitado para operar por la AFIP-DGI, y habría cobrado los cheques emitidos por la recurrente. Además, la CAI estaría vigente al momento de los hechos.

Arguye la inexistencia de dolo en su actuar y destaca la transparencia de su contabilidad y la colaboración con la inspección como demostrativos de una conducta carente de dolo, en los términos del art. 46 de la ley de rito. En ese orden, sostiene que en los presentes autos no se configuraría la necesaria idoneidad del ardid.

En cuanto a la presunción de dolo invocada por el Organismo Fiscal, asevera que en la resolución apelada no existiría referencia a las circunstancias de hecho y de derecho que permitirían tener por acreditado el hecho presuncional invocado.

Cita doctrina y jurisprudencia. Formula reserva del Caso Federal. Solicita que se haga lugar a la excepción de nulidad interpuesta como de previo y especial pronunciamiento y, en subsidio, que se revoque la sanción de multa apelada, con costas.

II. Que a fs. 171/182, contesta el recurso interpuesto la representación fiscal.

Respecto a la nulidad interpuesta por la parte actora, expresa que la prueba ofrecida y rechazada en sede administrativa se dirigía a probar circunstancias que se encuentran fuera del objeto de discusión, a raíz de que el contribuyente habría rectificado sus declaraciones juradas y aceptado el ajuste propuesto por la inspección.

En cuanto al análisis de la acción típica, manifiesta que de los antecedentes administrativos se desprenderían los ajustes practicados que fueron conformados por la recurrente.

Afirma que de los hechos constatados el juez administrativo habría concluido que el encuadre típico aplicable obedecía a las previsiones del art. 47 inc. b) de la ley ritual, y en las presentes actuaciones no se apreciarían manifestaciones relevantes o pruebas que obsten a la aplicación de dicha presunción.

Resalta que sería contraria a los actos propios la postura de la actora que pretende objetar el fundamento del ajuste, cuya procedencia reconoció a partir de una conducta suya previa mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas.

Niega que pueda determinarse la ausencia de elemento subjetivo en base a que los ajustes surgieran de su propia contabilidad y de los elementos aportados al personal fiscalizador. La valoración de la acción se realizaría al momento de la presentación de las DDJJ originales inexactas y no en función de la conducta frente a la actuación fiscal.

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. 191 se resolvió acumular el Expte. 36.091-I al que lleva el Nº 35.480-I. A fs. 219 se abrió la causa a prueba. A fs. 225 se dio por decaído el derecho de la parte actora a la producción de las medidas probatorias ofrecidas.

A fs. 250 informó la representación fiscal –guardando silencio la parte actora– que no se encuentran dadas las condiciones para la aplicación de los beneficios de condonación a la multa dispuesta en autos, por lo cual se resolvió que sigan los autos según su estado.

A fs. 251 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. 26/36 del cuerpo de antecedentes atado por cuerda (36.091-I) se desprende que la actividad declarada de la recurrente es la fabricación de hilados de algodón y sus mezclas.

En el IVA se analizaron las declaraciones juradas presentadas confeccionando detalle de ventas y compras según los correspondientes libros puestos a disposición. Con relación al libro IVA Compras se efectuó el relevamiento de proveedores registrados en dicho libro y se cotejaron con la base APOC, constatándose en dicha instancia la existencia de una proveedora APOC, motivo por el cual se propuso al contribuyente el ajuste de su facturación.

El total de crédito fiscal impugnado ascendió a \$ 18.491,11. La contribuyente bajo verificación conformó los ajustes propuestos por la actuación efectuando la rectificación de las DDJJ de IVA.

V. Que, por cuestión de lógica precedencia, corresponde en primer lugar dar tratamiento al planteo de nulidad efectuado por la parte actora, sustentado en la alegada ausencia de consideración de sus defensas y la negativa a la producción de la prueba ofrecida.

Que como sostuvo esta Sala in re “Siev Publicidad S.A.” (sentencia del 01/04/2004) debe rechazarse la defensa opuesta por la apelante en cuanto a la falta de fundamentación del acto determinativo y falta de consideración de lo alegado por ella, puesto que “el juez administrativo se encuentra investido de las facultades necesarias para decidir la cuestión conforme a su criterio, independientemente de lo alegado por las partes y siempre que su decisión sea fundada, situación ésta que se verifica en autos al sustentarse las resoluciones en los hechos y antecedentes del caso y en el derecho aplicable”.

Que este Tribunal ha sostenido in re “Mirror Holding S.A” (fallo del 15/09/06, Expte. 20.440-I) que: “... como to tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal (fallo 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio 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 subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como “in extenso”, en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho ...”.

Que, así ello, cabe recordar que, “en efecto, la nulidad es la sanción por la cual la ley priva a un acto jurídico de sus efectos normales cuando en su ejecución no se han guardado las formas prescriptas para ello, pero no debe olvidarse como lo destaca Alsina que “las formas procesales no tienen un fin en sí mismas y su razón de ser no es otra que to de asegurar a las partes la libre defensa de sus derechos y una defensa justa (Derecho Procesal, Tomo I, Parte General, Bs. As. 1951, pág. 646)” (vide CNACAF,

“Dadea, Marta Elisa s/recurso de apelación - Impuesto at Valor Agregado”, de fecha 30/08/1984). Por lo expuesto, debe rechazarse el planteo de nulidad, con costas.

Ello así, habida cuenta de que el supuesto que se verifica en el sub lite difiere del analizado por la Corte Suprema de Justicia en la causa “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013, en cuanto en aquel precedente el Máximo Tribunal señaló “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”.

En efecto, puede advertirse que en el caso bajo examen la actora introdujo la cuestión como excepción de previo y especial pronunciamiento y con el indudable fin de obtener de este Tribunal la declaración de nulidad absoluta e insanable del acto recurrido en la especie (véanse, por ejemplo, fs. 146 vta. y punto 3 del petitorio del escrito inicial) por cuestiones preeminentemente formales que no se vinculan con la cuestión de fondo.

VI. Que la sanción que se endilga encuentra sustento normativo en los arts. 46 y 47 inc. b). Como sostuvo la Sala “B” in re “Sanguinetti Sergio Claudio” (Expte. Nº 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, en ese orden de ideas, 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 11.683 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 si bien los agravios de la actora se relacionan con la cuestión de fondo que aquí no se encuentra en debate –aunque constituye el elemento objetivo de la multa–, procede en esta instancia revisar la razonabilidad de la activación de la presunción que invoca el Organismo Fiscal, con carácter previo a invertir la carga de la prueba.

Ello así, en los presentes actuados se encuentra una escueta descripción fáctica relacionada con los créditos fiscales impugnados, señalándose meramente que se impugnan las facturas de una proveedora por encontrarse en la base APOC, sin explicar por qué razón o en qué momento fue dada de alta en dicha base informática de la AFIP-DGI. No hay un contexto concatenado de indicios serios, precisos y concordantes como para poder evaluar la razonabilidad y pertinencia de la calificación del proveedor como “apócrifo”.

A dicha realidad se suma la confusión a que se somete el Fisco Nacional en la resolución que aplica multa, toda vez que (fs. 118) se refiere a la impugnación de facturas por ser las mismas “presuntamente apócrifas”; por lo tanto, además de la ausencia de fundamentos y consideraciones de hecho, se lee en la fundamentación del ajuste que la calificación de “apócrifo” de la proveedora habría sido “presumida” – es decir, no corroborada– por encontrarse en la base APOC.

Finalmente, el Fisco recurre literalmente a la figura de la “omisión” –art. 45 de la Ley 11.683– en el art. 1 de la Res. 769/11 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P.-D.G.I. (fs. 121) para referirse a una multa dolosa (defraudación), sumando mayor oscuridad a la calificación de la conducta de la recurrente.

Que, por lo expuesto, no se encuentran dadas en la especie las condiciones fácticas y de razonabilidad necesarias para considerar bien activada la presunción invocada, atento que del contexto que rodea la operatoria de la contribuyente no se vislumbra maniobra dolosa alguna tendiente a defraudar al erario público mediante el cómputo de créditos fiscales inexistentes que disminuyan la base imponible del IVA.

Que no obstante ello, considerando que efectivamente ha existido impuesto omitido, ante la ausencia de los elementos necesarios para la configuración de un “error excusable”, corresponde reencuadrar la conducta de la apelante en el mínimo legal del art. 45 de la Ley 11.683, manteniendo la reducción dispuesta por el art. 49 del citado plexo normativo, tal como efectuare el Fisco Nacional. Costas en el orden causado.

Por todo lo expuesto,

SE RESUELVE:

Reencuadrar la multa aplicada en el mínimo legal del art. 45 de la Ley 11.683 con la reducción del art. 49 del mismo cuerpo normativo, con costas en el orden causado.

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

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

Ante mí: Agustina María Avellaneda.