

Jurisprudencia

Buenos Aires, 7 de mayo de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuesto al valor agregado. Procedimiento tributario. Sanciones. [Ley 11.683 –arts. 46 y 47, incs. a\) y b\)](#). Defraudación. Declaraciones engañosas y ocultaciones maliciosas. Presentación de declaración jurada inexacta, posterior rectificación en el marco de una inspección y previo al proceso de determinación de oficio. Operaciones con proveedores observados por estar incluidos en la Base APOC (o no inscriptos) y algunas por compras sin relación con la actividad gravada. No se pudo verificar el circuito de pago de las transacciones. Facturas apócrifas. I.V.A. Multas. Arts. 46 y 47, incs. a) y b). Balbi Fabián Norberto s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 7 días del mes de mayo del año 2019, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Rubén Alberto Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el expediente Nº 49.035-I caratulado: “Balbi, Fabián Norberto s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado”.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fs. 10/15 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 13 de julio de 2018, mediante la cual se aplica al recurrente una multa con sustento en los arts. 46 y 47, incs. a) y b) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) correspondiente al impuesto al valor agregado (I.V.A.) por los períodos fiscales 3 a 9 de 2017.

Explica que a raíz de la fiscalización llevada adelante se realizó un ajuste en el impuesto al valor agregado, períodos fiscales 3 a 9 del 2017, por operaciones documentadas con comprobantes que el ente fiscal consideró apócrifos. Dice que, con el objeto de evitar un procedimiento de determinación de oficio que dificultara el desarrollo de su actividad y originara costos y gastos innecesarios, conformó – mediante la presentación de las respectivas declaraciones juradas rectificativas– el criterio fiscal. Ello motivó, dice, la instrucción del Sumario que concluyó con el acto que ahora impugna.

Sostiene que el sumario no indica: cuáles son los datos consignados que se consideran inexactos y engañosos; cuáles son los motivos por los cuales se entienden aplicables las presunciones contenidas en los incs. a) y b) del art. 47 de la ley de procedimiento tributario (LPT). En efecto, no se indican cuáles son las graves contradicciones entre los libros, registros, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan en las declaraciones juradas y cuáles son los datos inexactos consignados en los libros, registraciones y demás antecedentes correlativos que tuvieron una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

El Fisco tampoco especificó, dice, cuál era la conducta supuestamente dolosa o las supuestas serias irregularidades de las operaciones que se le recriminaba al contribuyente pues efectúa una mera mención genérica.

Plantea la violación del derecho de defensa por la falta de motivación pues en ningún momento el juez administrativo expuso las razones que lo llevaron a hacer uso de las presunciones establecidas en la

norma mencionada. Cita en sustento de su agravio a la Instr. Gral. A.F.I.P. 6/07 en la que el Fisco instruye a sus funcionarios a indicar clara y expresamente los hechos que sustentan la presunción, lo que –a su criterio– no ha sucedido en la especie.

Sostiene que si bien la norma aplicada libera al Fisco de la carga de la prueba de la existencia de fraude, no lo libera de demostrar la situación fáctica en la que sustenta la presunción y, agrega, eso no ocurrió pues el Fisco no probó la procedencia de las presunciones aplicadas.

En ese sentido, entiende que no alcanza con la sola mención de la presunción, sino que debe probar su soporte fáctico. Y, agrega, la carga de la prueba no puede ser subsanable en instancias posteriores. Por ello, entiende que la falta de motivación para la aplicación de las sanciones pone al contribuyente en un estado de indefensión pues no puede contradecir lo que no se dijo.

Dice que es recién con el dictado de la resolución sancionatoria que el juez administrativo menciona las facturas apócrifas pero no lo hizo en oportunidad de instruir el sumario. No obstante, con ese dato sólo intenta justificar vagamente la aplicación de las presunciones.

Destaca que aportó la documentación que justificaban las operaciones, que se encontraban registradas en sus libros y volcadas en sus declaraciones juradas por lo que la sola mención de proveedores apócrifos no justifica la utilización de presunciones. Y es allí donde se produce la violación de su derecho de defensa.

Se agravia de la ausencia de prueba de la existencia de una conducta dolosa, pues ella no puede inferirse invocando diferencias numéricas entre lo que hubiera debido ingresar y lo efectivamente ingresado.

Señala que para que una conducta pueda ser tildada de dolosa es necesario que exista en el accionar del contribuyente la existencia de declaraciones u ocultaciones maliciosas, lo que no surge de la lectura del accionar del Fisco Nacional.

Explica luego que sólo pueden demostrarse hechos positivos, a saber: que verificó las correspondientes inscripciones ante la AFIP; que sus proveedores no se encontraban en la base APOC; que los comprobantes contaban con el código de autorización de impresión (CAI) y que los pagos se realizaron mediante los medios autorizados. De allí que no puede colegirse una conducta dolosa de su parte.

Cita jurisprudencia en abono de su posición.

Alega que fue un comprador de buena fe, pues desconocía las irregularidades fiscales de sus proveedores.

Finalmente solicita la aplicación del principio de ley penal más benigna y por ello, la aplicación del actual art. 49 de la Ley 11.683, texto dado por la Ley 27.430.

Acompaña prueba documental y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 27/36 contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, peticona se confirme el acto venido en recurso. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas de la causa y hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 49 se declara formalmente admisible la excepción de nulidad articulada por la recurrente y se difiere su tratamiento para el momento de resolver el fondo de la causa y no habiendo pruebas a producir se declara la causa de puro derecho, se elevan los autos a conocimiento de la Sala A y finalmente pasan a sentencia.

IV. Que de acuerdo con lo que se desprende del Informe Final de Inspección que obra a fs. 27/32 de las actuaciones administrativas acompañadas, la fiscalización se ordenó con el objeto de impugnar compras realizadas con determinados proveedores incluidos en la Base APOC, según los resultados obtenidos del cruce "Clientes e-apoc - Citi Compras", verificándose los períodos 1/2016 a 2/2016, observándose idénticas irregularidades por algunos períodos del año 2017.

Analizados los registros, libros y documentación aportada por el recurrente, los actuantes verificaron la registración de facturas emitidas por proveedores Apoc o con irregularidades (baja en IVA, comportamiento fiscal irregular). Se observaron algunas facturas con IVA discriminado por la compra de bebidas alcohólicas y hoteles, los que no encuentran relación con la actividad gravada. No se exhibió documental de compra como tampoco el respaldo de los medios de pago a proveedores o identificación de los bienes y servicios adquiridos.

Con sustento en esas observaciones se procedió a impugnar el crédito fiscal declarado por los períodos 3/201 a 9/2017.

Puesto en conocimiento verbalmente por la administración de las diferencias observadas, previo a la notificación de la prevista, rectificó sus declaraciones juradas conformando el ajuste fiscal.

Con sustento en esos elementos, con fecha 4 de junio de 2018, se instruyó el sumario correspondiente que concluyó con el acto sancionatorio ahora en crisis.

V. Que en atención al relato efectuado, debo en primer término expedirme sobre la defensa de nulidad articulada, que el recurrente reposa en la ausencia de motivación que le acarrea perjuicio en su derecho de defensa, la que –adelanto– debe ser rechazada.

En efecto. Ante todo, debe señalarse que del análisis de las actuaciones administrativas acompañadas puede constatarse que se cumplió debidamente con las pautas establecidas en los arts. 70 y ss. de la Ley 11.683, toda vez que –mediante la resolución dictada, firmada por Juez Administrativo–, surgen claramente los hechos tenidos en cuenta para achacarle la conducta reprimida, se le otorgó el plazo correspondiente de quince días para que formule su descargo y ofrezca las pruebas que estimare convenientes para la defensa de sus derechos (Vid. 34).

En puntual contestación a los agravios vertidos por el recurrente cabe señalar que la motivación consiste en la exposición de las razones que llevaron al órgano administrativo a emitir el acto, exponiendo los antecedentes de hecho y derecho que precedieron al mismo y justifican su dictado. Ha sido precisada por la doctrina jurisprudencial como "una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales y que desde el punto de vista del particular o administrado traduce una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto (conf. S.C.B.A., "Ferrara", DIBA, 94-13).

En ese contexto, la defensa debe ser rechazada pues de la simple lectura del acto en crisis se desprenden claramente las explicaciones respecto a los elementos tenidos en cuenta para llegar a la conclusión inserta en su parte resolutive. En definitiva, los agravios se emparentan más con discrepancia con las conclusiones del juez administrativo que con la ausencia de motivación.

En la misma dirección no pueden acogerse sus planteos sobre la imposibilidad de ejercer su derecho de defensa pues ha podido formular su descargo en sede administrativa –vid. fs. 36/39– y ante este Tribunal.

En consecuencia, corresponde rechazar la defensa opuesta, con costas.

VI. Que sentado lo que antecede corresponde analizar la procedencia de la sanción aplicada que el ente fiscal subsume en los arts. 46 y 47, incs. a) y b) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el art. 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 descrita 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 art. 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 aquella 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 (“presumptio sumitur 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).

Desde ya, que las presunciones así definidas y contenidas en el art. 47 dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ella, pero pueden ser refutadas por el contribuyente mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

VIII. Que analizados los antecedentes administrativos, el informe de la inspección actuante y la resolución aquí atacada, y a falta de probanzas en contrario aportadas por la actora, se desprende que el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante a tenor de lo dispuesto en el art. 47, incs. a) y b) de la Ley 11.683 (t.o. vigente), por las razones que a continuación se exponen.

En el acto administrativo impugnado se imputa a la recurrente la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas al haberse detectado, entre otras irregularidades, que casi la totalidad de sus proveedores registrados resultaron apócrifos. Asimismo, pudo observarse que parte del crédito fiscal impugnado resultó ser por compras no relacionadas en absoluto con la actividad gravada del recurrente. Finalmente, la fiscalización no pudo verificar el circuito de pagos de las operaciones, no habiéndose aportado elementos de prueba que acreditara su efectiva realización. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

Conforme se desprende de las actuaciones llevadas adelante, el organismo fiscalizador efectuó las observaciones que conllevaron a considerar el accionar de la actora en una conducta dirigida a defraudar al Fisco Nacional, originándose un mayor impuesto a ingresar; y en consecuencia encuadró su conducta en las previsiones del art. 47 incs. a) y b) de la Ley 11.683 al presumir una conducta dolosa que permite extraer la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

No obstante, que las diferencias detectadas por el Organismo Fiscal fueran en definitiva regularizadas por la recurrente mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas antes de la vista, no puede sin embargo eximirla de su responsabilidad, al no haber aportado en la causa medios probatorios que conlleven a desvirtuar la solución arribada en el decisorio administrativo en crisis.

En esa dirección los argumentos de la recurrente, que se dirigen a una defensa dogmática sin aportar elementos de prueba que destruyan el accionar fiscal y las presunciones aplicadas, se limitan a esgrimir ausencia de conducta dolosa que en atención a los hechos aquí relatados no resulta suficiente.

IX. Que es menester destacar que las presunciones aplicadas “guardan un orden lógico entre los hechos económicos (entre los cuales se halla el imponible), sus comprobantes contables o documentos jurídicos destinados a servir de prueba de aquéllos, las registraciones o asientos, donde se sintetiza esa información, incluyendo el balance impositivo, donde esa síntesis se estructura en relación con la determinación de los impuestos. Cualquier interrupción en esa cadena, voluntaria o involuntaria, que ocasione o no perjuicio fiscal, por error o inexistencia de alguno de sus pasos daría por configurada la materialidad de un ilícito. Formal, si no hay perjuicio fiscal; material en caso contrario. A título de culpa, si no hay error excusable ni intencionalidad probada por prueba directa o presuncional; a título de dolo en la hipótesis contraria” (Conf. L.N. Gurfinkel de Wendy y E.A. Russo, “Ilícitos tributarios”, pág. 201 y sgtes). En esa dirección, no puede decirse que el ente fiscal extrajo “automáticamente” la conclusión de que cabía la responsabilidad establecida en las normas en las que funda su acto sancionatorio. Muy por el contrario, funda el mismo en hechos concretos y probados, claramente determinados.

En suma, dado que las inexactitudes de la declaración jurada inicial correspondiente al impuesto al valor agregado, ejercicios fiscales 3/2017 a 9/2017 fueron el resultado de graves contradicciones entre la documentación y registros contables y las declaraciones juradas presentadas, en las que se consignaron datos inexactos que se tradujeron en una grave incidencia sobre la materia imponible determinada, era al declarante a quien le correspondía invocar y probar que tales diferencias no fueron producto de su voluntad de ocultar los datos sino de alguna otra circunstancia que excluya el carácter doloso de su accionar, lo que no ha ocurrido en la especie.

X. Que finalmente resta aclarar que más allá de lo solicitado por el recurrente, el juez administrativo tuvo en cuenta la reducción establecida en el art. 49 de la Ley 11.683, según la redacción dada por la Ley 27.430, que en el caso, resulta más benigna que la establecida en oportunidad de cometerse la infracción, por lo que la petición resulta improcedente.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar el acto venido en recurso, con costas.

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que adhiere al relato de los hechos y al considerando y del voto de la Dra. Guzmán.

II. En cuanto a la procedencia de la sanción aplicada debe señalarse que el art. 46 de la Ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

Que en cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y con la presentación de la declaración jurada rectificativa de conformidad con las impugnaciones efectuadas, corresponde concluir que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de la sanción apelada.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

Que, en este sentido, cabe resaltar que, como lo ha señalado la Sala C in re “SOFOCA S.A. s/recurso de apelación” (18/02/1999), la sola rectificación de las Declaraciones Juradas no implica de por sí la

aplicación directa de sanción, por considerar tal conducta como demostrativa de una voluntad previa de defraudar ni, por el contrario, pueda ser entendida como eximente de toda pena. Toda pretensión punitiva debe basarse en elementos de convicción lo suficientemente contundentes.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el art. 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Que en el informe de inspección obrante a fs. 27/32 de las actuaciones administrativas se analizaron los registros IVA VENTAS e IVA COMPRAS aportados por la actora coincidiendo los totales mensuales con los expuestos en las declaraciones juradas. Se procedió a analizar los proveedores observando la registración de algunas facturas a nombre de proveedores incluidos en la base APOC de los señalados por la División Investigación, ampliando el control a la totalidad de las registraciones, resultando que casi la totalidad de los mismos eran considerados apócrifos y/o irregulares (baja en el IVA, comportamiento fiscal irregular). Antes de notificarse la prevista a la recurrente, ésta rectificó las declaraciones juradas.

Que frente a lo expuesto, no se observa que en el expediente, más allá de la impugnación de las facturas de los proveedores referenciados y sus créditos fiscales, se haya acreditado, mediante una profunda investigación que demuestre una serie de hechos comprobados, graves y precisos, que se desplegó una maniobra delictiva tendiente a defraudar al fisco pero, además, lo más trascendente en el caso que nos ocupa, no se ha demostrado cuál ha sido el grado de participación de la actora en la supuesta defraudación.

Que en efecto, el ente fiscal posee amplios poderes –otorgadas por el art. 35 de la Ley 11.683– que le permiten fiscalizar la real existencia de las operaciones y las eventuales responsabilidades de contribuyentes y terceros en la comisión de ilícitos tributarios.

Que la inclusión o no del proveedor en base APOC, no comporta un factor que permita prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las operaciones, pues resulta decisivo demostrar los extremos que tornan inverosímiles las mismas.

Pero, como decíamos, de las constancias de la causa surge que el análisis del Fisco Nacional, efectuado sobre los proveedores impugnados, no tuvo la profundidad investigativa que se requiere para achacar a la actora un ilícito de tipo defraudatorio, habiendo podido utilizar, a falta de instrucción precisa, el “Protocolo de actuación para la investigación de delitos penales tributarios a través del uso de facturas apócrifas” - Res. P.G.N. 149/09 que si bien no es una pauta de seguimiento obligatorio para el ente fiscal, podría haber otorgado mayor rigurosidad y sustento a la investigación y consecuente conclusión.

Y es justamente porque el Fisco no encontró pruebas concretas de una conducta dolosa que intenta presumir una actitud defraudatoria, amparándose en los incs. a) y b) del art. 47 que establece: “Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas ..., a) Medie 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” b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible ...”.

El elemento subjetivo del art. 46 acude, ante la falta de certezas del organismo fiscal, a los citados incs. a) y b) del art. 47 que contiene una presunción de voluntad defraudatoria del supuesto infractor, que admite prueba en contrario, pero que se apoya a su vez en otra subjetividad que es la de establecer cuándo es que existe una “grave” incidencia o contradicción sobre la determinación de la materia imponible.

La “gravedad” de una acción u omisión, como toda subjetividad, depende la percepción del observador.

Recordemos que el subjetivismo es una tendencia filosófica que valora al sujeto observador como lo fundamental en cualquier proceso de pensamiento y hace depender de él, en mayor o menor medida, la ontología –el ser– de las cosas y por eso es lo contrario al objetivismo que entiende que las cosas son externamente válidas o reales por sí mismas con independencia del observador o su experiencia, cosa que el subjetivismo niega.

Quiero decir que si bien el Fisco puede presumir la voluntad defraudatoria a través de los incs. a) y b) del art. 47 y a partir de ahí le corresponde al supuesto infractor probar en contrario, no es menos cierto que corresponde al propio organismo fiscal, sin hesitación, hacer conocer con certeza y fundamento porqué entiende que existe una “grave incidencia” y no sólo hacer una transcripción literal de la norma.

Es el Fisco quien debe dar a conocer entonces su propia subjetividad, su valoración de la gravedad para recién allí poder disparar la figura de los incs. a) y b) del art. 47 y hacer que su apreciación propia, personal e individual pueda ser valorada, compartida o refutada por el supuesto infractor y eventualmente por el juzgador.

Al respecto, tal como lo expresara la Sala B en la causa “Cohería Tacuarí de Campos y Cía. S.C.A. s/recurso de apelación” (sentencia de fecha 11/02/2008), es necesario que el juez administrativo fundamente que la merma de materia imponible reúne la calidad de “grave”.

Por todo lo descripto, no se aprecia que el organismo recaudador haya sustentado debidamente su conjetura como para avalar que se haya cometido una conducta defraudatoria suficiente para aplicar la sanción prevista en el art. 46 de la ley procedimental.

Que no obstante, ello no implica que la conducta fiscal de la contribuyente quede impune.

Que la actora ha aceptado la inexactitud en el ingreso debido del gravamen en cuestión mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas.

Que la figura del art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) requiere la culpa en su tipo penal, cuando se omite el pago de impuestos por ser inexacta la declaración jurada presentada y en tanto no exista error excusable.

Que la viabilidad de la recalificación legal ha sido reconocida en reiterados pronunciamientos de este Tribunal (“Dicca ICSA” Expte. Nº 8.707-I y “Weiss Leandro Segismundo” Expte. Nº 34.172-I, ambos confirmados por la Alzada; “Ricciuto, Nicolás” Expte. Nº 13.453-I, del 28/7/94; “Rosencovich, Alejandro” Expte. Nº 13.123-I, del 20/3/95; “Sanchez, Antonio Osvaldo” Expte. Nº 16.354-I, del 6/8/99 de esta Sala –entre otros–), siempre que no se agrave la sanción.

En virtud de lo expresado, ante la falta de argumentación suficiente por parte del Fisco Nacional para encuadrar la conducta del contribuyente en el art. 46 de la Ley de Procedimiento Tributario, la existencia de impuesto omitido y la ausencia de alguna causal que permita tener por configurado un

error excusable, corresponde reencuadrar la sanción impuesta a la apelante en la figura del art. 45 de la ley de rito, en su mínimo legal.

III. Que en cuanto a la aplicación de la ley penal más benigna, solicitada por la recurrente a fs. 14 vta./15 de su escrito de interposición del recurso, debe señalarse que el juez administrativo ha aplicado la reducción prevista en el art. 49 de la Ley 11.683 con la modificación introducida por la Ley 27.430, que resulta más benigna en el caso de autos.

IV. En relación a las costas, toda vez que la sanción ha sido reencuadrada y que ambas partes resultaron parcialmente vencedoras y vencidas, procede que se fijen las mismas en proporción a los respectivos vencimientos, de acuerdo al principio de la derrota dispuesto en el art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

El Dr. Pérez dijo:

I. Que adhiero al relato de los hechos que efectúa el Vocal instructor como así también a los fundamentos expuestos en el Considerando y de su voto para rechazar el planteo de nulidad introducido en autos por la parte actora, salvo en lo que respecta a la imposición de costas en dicho aspecto.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Feroli, Jorge Oscar" (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto "... al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específico de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto –en materia de costas– que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial ...".

Que en el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia en cuanto "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 castas autónoma por la aludida incidencia" (B-485-XLV, "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013).

II. En lo que hace a la cuestión de fondo traída a decisión de este Tribunal, cabe señalar que conforme surge de las actuaciones administrativas, la fiscalización detectó que casi la totalidad de los proveedores registrados resultaron apócrifos o irregulares, y también parte del crédito fiscal impugnado resultó ser por compras no relacionadas en absoluto a la actividad del recurrente; y tampoco se pudo verificar el circuito de pago de las transacciones. El contribuyente no aportó elementos que acreditaran la efectiva realización de las mismas.

Ello así, cabe concluir en que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir un acto fraudulento, claramente determinado y fundado en la resolución, todo lo cual lleva a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento.

Por lo tanto, el suscripto comparte las consideraciones vertidas por la Dra. Guzmán, votando en el mismo sentido en cuanto a que corresponde confirmar el acto apelado, con costas.

Por ello, en mérito al resultado de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

1.º) Rechazar la excepción de nulidad articulada por la recurrente. Con costas.

2.º) Confirmar la resolución venida en recurso. Con costas.

3.º) Regular los honorarios de los representantes fiscales, teniendo en consideración la labor desarrollada, el resultado obtenido, y demás pautas establecidas en el art. 16 de la Ley 27.423, en la suma de pesos setecientos ochenta y ocho (\$ 788) equivalente a 0,42 UMA y pesos siete mil ochocientos ochenta y tres (\$ 7.883) equivalente a 4,2 UMA al Dr. Roberto Horacio Vieu por su actuación como apoderado del Fisco Nacional en la defensa y el fondo de la presente causa y en la suma de pesos mil novecientos setenta (\$ 1.970) equivalente a 1,04 UMA y pesos diecinueve mil setecientos siete (\$ 19.707) equivalente a 10,4 UMA al Dr. Lucas Sebastián Ormazabal, por su actuación como patrocinante del Fisco Nacional en la defensa y el fondo de la presente causa, los que quedan a cargo de la recurrente en su totalidad.

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

Fdo.: Laura Amalia Guzmán, Rubén Alberto Marchevsky y José Luis Pérez (vocales).