

Jurisprudencia

Buenos Aires, 15 de noviembre de 2018

Fuente: circular de la repartición

Impuesto al valor agregado. Procedimiento tributario. Determinación de oficio. Principio de publicidad. Vista. Notificación. Crédito fiscal. Ausencia de documentación respaldatoria. Sanciones. Presunciones. Se confirma la resolución apelada. Amieva Eduardo s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.

En Buenos Aires, 15 a los días de noviembre de 2018, reunidos los miembros de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la 3ra. Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 1ra. Nominación), a fin de resolver la causa N° 48.196-I, caratulada: “Amieva Eduardo s/recurso de apelación –impuesto al valor agregado–”.

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que a fs. 32/47 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 5 de julio de 2017, suscripta por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Río Cuarto de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales de mayo a agosto y diciembre de 2014 y abril de 2015 y la disminución de saldo a favor por los períodos fiscales de enero a abril, septiembre a noviembre de 2014 y enero y febrero de 2015, con más intereses resarcitorios. Asimismo se aplica una multa equivalente a tres tanto del impuesto presuntamente evadido, con sustento en lo dispuesto por los arts. 46 y 47, inc. a) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

La recurrente opone, en primer término la nulidad de la notificación de la vista, la que fue llevada a cabo –a su juicio– de un modo manifiestamente ilegítima y contrario a las normas vigentes, lo que le impidió que la misma fuera fehaciente, violentando de esta manera la garantía constitucional de defensa en juicio y las reglas del debido proceso adjetivo.

Plantea también la nulidad del acto determinativo del tributo en tanto carece de verdaderos fundamentos que permitan sostener en forma concreta y precisa los ajustes dada la arbitrariedad en la impugnación de los créditos fiscales.

Sostiene que en ningún momento el juez administrativo ha logrado explicar cómo se utilizaron los elementos secuestrados en los allanamientos para impugnar las declaraciones juradas del impuesto en cuestión.

Remarca que en todo el procedimiento no ha habido ningún cuestionamiento al crédito fiscal computado en el impuesto al valor agregado, impugnándolo sosteniendo que no se han aportado los documentos respaldatorios y previamente dice que se han detectado créditos fiscales apócrifos, pero en ningún momento menciona cuáles son y en qué cuantía.

Entiende que al estar ante una causa penal, el contribuyente no tiene obligación alguna de contestar los requerimientos de la inspección. Por otro lado, el organismo fiscal menciona que ha usado su base de

datos, pero no ha recabado información del Citi Compras, por ejemplo, es decir ha utilizado sus bases en forma parcializada.

Afirma que la falta de exposición por parte del juez administrativo de los razonamientos y/o fundamentos serios e idóneos que le permitieron llegar a las conclusiones mediante las cuales pretende justificar el dictado del acto, determina la nulidad del mismo. Cita doctrina en favor de su postura.

En cuanto a la sanción aplicada, considera que es jurídicamente improcedente pues los hechos ocurridos no encuadran en la norma represiva imputada y menos en las hipótesis empleadas por el ente fiscal para descargar el peso de la prueba en cabeza del acusado.

Niega que exista contradicción entre los libros y las declaraciones juradas, tal como se imputa en la resolución apelada y se agravia de que el ente recaudador pretende determinar impuestos, para luego desplazar los cargos de la defraudación a través de una mala aplicación de las presunciones de dolo contenidas en la ley de rito.

Puntualiza que no se ha probado la configuración de la acción típica en su faz objetiva al no existir prueba alguna del ardid o engaño, pues el fisco no encontró ninguna contradicción entre los registros y las declaraciones juradas.

Hace hincapié en que en la defraudación fiscal, un sujeto activo –contribuyente o responsable– realiza un ardid o engaño, mediante el cual produce un error en el sujeto pasivo –AFIP– dejando de ingresar, como consecuencia de ello, el tributo debido en tiempo y forma, pero además debe estar efectivamente probado por el sujeto acusador.

En el caso de autos, afirma no se ha realizado ninguna maniobra que pudiera considerarse adecuada a la tipicidad del art. 46. El fisco no puede tener por configurada una infracción, que requiere asimismo de un elemento subjetivo específico, sin siquiera demostrar la materialidad de la misma.

Manifiesta que el principio de culpabilidad no ha sido respetado por el organismo fiscal al momento de juzgar la conducta fiscal dado que –en los hechos– se buscó responsabilizarla por acciones que en todo caso resultan ajenas a su proceder en el ámbito de los deberes fiscales.

Resalta que el organismo fiscal nada dijo sobre cuáles son las contradicciones entre los registros y las declaraciones juradas que habría realizado para la obtención de la consecuencia jurídica pretendida, cuál sería la de no haber pagado los tributos en su justa medida. No entiende cómo el fisco, sin prueba alguna que demuestre que realizó maniobras engañosas tendientes a provocar engaño, arriba a la conclusión de que se ha cometido una infracción tipificada en la figura de defraudación tributaria.

Señala que en la resolución que se confirió vista, el juez administrativo simplemente invocó, pero no justificó ni fundamentó, la presunción establecida en el art. 47 de la Ley 11.683. Dicha hipótesis presuncional ha sido utilizada sin otra mención más que el inciso en donde se ubica, como si con ello bastara para tener por suficientemente probada la presunción y en tal sentido, fundada la decisión sancionatoria. Cita jurisprudencia en favor de su postura.

En capítulo aparte, se agravia del rechazo por parte del juez administrativo en producir la prueba pericial contable ofrecida, por inconducente. Las afirmaciones como las intentadas por el Fisco Nacional para el rechazo de la prueba no son idóneas ni se corresponden con el debido proceso adjetivo, solicitando también la nulidad del acto por tal motivo.

Por último ofrece como prueba, copia de la resolución apelada y todas las constancias que obran en el expediente administrativo. Hace reserva del caso federal y peticiona se haga lugar al recurso interpuesto y se declare la nulidad absoluta del procedimiento y/o del acto administrativo y en su defecto se lo revoque por manifiesta improcedencia fáctica y jurídica.

II. Que a fs. 54/66 contesta la representación fiscal el traslado del recurso.

Destaca que la recurrente alega en forma somera y sin profundizar la nulidad de la resolución por deficiente notificación de la vista. No especifica los motivos que lo llevan a sostener dichos extremos. No obstante ello, de los antecedentes administrativos acompañados, se desprende que la notificación de la vista se realizó mediante el procedimiento establecido en el art. 100, inc. e), y que se encuentra rubricada por el mismo contribuyente.

Agrega que la actora contestó la vista corrida por lo que resulta claro que la notificación fue eficaz, en tanto produjo el efecto de poner en conocimiento de la contraparte el seguido contra ella y otorgarle el derecho, ejercido en definitiva, de defenderse.

En cuanto a los agravios respecto de la nulidad de la resolución por cuanto entiende que se dictó sin motivación real, analiza el art. 7 de la ley de procedimientos administrativos, que resulta aplicable supletoriamente en tanto la Ley 11.683 no contempla dicha figura, concluyendo que se ha respetado el principio del debido proceso adjetivo, careciendo sus dichos de sustento fáctico y jurídico, dado que en ningún momento se le ha cercenado el citado derecho y su argumento se sustenta en un desacuerdo con el ajuste, pero en modo alguno tacha de nulidad al acto en cuestión.

También tacha de nulidad la resolución apelada por que el juez administrativo no hizo lugar a la producción de la prueba pericial ofrecida, aclarando que en sede administrativa, la actora ofreció prueba instrumental, informativa, documental y testimonial.

No obstante ello, señala que es facultad de la Administración rechazar o aceptar la prueba que considere conducente a los fines de la resolución del proceso. En caso de rechazarla, tal circunstancia debe quedar plasmada, lo que ha sucedido en el caso de autos.

Considera, en definitiva, que el acto no presenta vicio alguno y de él surge que en forma indubitable, contiene todos los elementos esenciales establecidos por la legislación vigente para considerarse un acto administrativo que preserva el principio del debido proceso adjetivo, con el único fin de propender a la verdad material de los hechos.

En cuanto al fondo de la cuestión, resalta los escasos argumentos expresados por la actora al interponer su recurso, los que no aportan nuevos elementos que permitan apartarse de lo decidido por el juez administrativo.

Explica que a raíz de un allanamiento efectuado en el estudio contable del Cdor. Carlos Alberto Tobio, se le solicitó al Sr. Eduardo Amieva que aportara documentación a efectos de verificar su situación tributaria, puesto que en la documental secuestrada no obraban los comprobantes respaldatorios del crédito fiscal computado en las declaraciones juradas originales, la que tampoco no fue presentada.

Como consecuencia de ello, se impugnó el crédito fiscal y se proyectaron las declaraciones correspondientes al impuesto a las ganancias y al valor agregado desde enero de 2014 hasta abril de 2015. En cuanto a las retenciones o percepciones se respetaron las consignadas por el contribuyente. Dicho ajuste no fue conformado por la actora, precediéndose así a iniciar el procedimiento de determinación de oficio.

Respecto de los intereses resarcitorios calculados en la resolución en crisis, expresa que la recurrente no se agravia de su aplicación, por lo tanto presta conformidad a los mismos correspondiendo tenerlos por aceptados.

En relación a la sanción aplicada, sostiene que en el aspecto subjetivo la conducta tributaria expresa la intención de defraudar al Fisco presentando declaraciones juradas engañosas y que el mismo se configuró en el momento en que el contribuyente debió exteriorizar en forma correcta y completa su verdadera capacidad contributiva, quedando en su poder, en consecuencia, sumas de dinero que en virtud de la verificación del hecho imponible correspondían al sujeto activo de la obligación tributaria.

En el caso de autos, entiende que el dolo quedó acreditado con la adecuación de la conducta a la previsión del art. 47 de la Ley 11.683, a partir de la comprobación de una discordancia grave entre las declaraciones juradas y la documentación fiscalizada.

Resalta que el hecho de haber disminuido su obligación impositiva, mediante maniobras, implicó confeccionar una declaración jurada inexacta, lo que resulta demostrativo de la intención de ocultar su situación fiscal, la que salió a la luz con el despliegue de los empleados especializados del organismo fiscal.

En mérito a lo expuesto peticiona se rechace el recurso impetrado, con costas. Plantea el caso federal.

III. Que no habiendo prueba a producir, a fs. 80 se elevan los autos a consideración de la Sala A y pasan a sentencia.

IV. Que en primer término, la actora plantea la nulidad del “procedimiento administrativo llevado a cabo por cuanto la notificación de las vistas fue llevada a cabo de un modo manifiestamente ilegítimo y contrario a las normas vigentes lo que impidió que fuera una notificación fehaciente” (sic).

Que el párrafo transcrito es todo el agravio que la actora efectúa sobre la supuesta violación al procedimiento respecto de la notificación a la que alude.

Que no obstante ello, a fs. 28 de los antecedentes administrativos (Cuerpo Proceso Determinación de Oficio IVA), se encuentra agregada la notificación de la vista correspondiente al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales Enero de 2014 a Abril de 2015, la que se encuentra recibida y suscripta por el Sr. Eduardo Amieva DNI N° 12.294.107.

Que el procedimiento de determinación de oficio se inicia, formalmente, con un acto procesal que consiste en la vista, que tiene por finalidad que el contribuyente obtenga conocimiento de las actuaciones administrativas, que llevaron, a raíz de las facultades de verificación y fiscalización, a impugnar las declaraciones juradas presentadas (principio de “publicidad”). Además, a que el contribuyente o responsable conozca, en forma clara y concreta, las razones por las que el juez administrativo formula sus impugnaciones o cargos; este requisito no es más que un correlato al ejercicio del derecho de defensa (o debido proceso adjetivo) que culmina con la presentación del descargo.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos destacó la importancia que posee la notificación previa sobre la existencia misma del proceso para el resguardo del debido proceso legal, y lo identificó como un componente esencial de la garantía (caso Ivches Branstein, sentencia CIDH del 6/2/2001), lo que a todas luces se ha cumplido en autos, toda vez que la recurrente pudo ejercer su derecho de defensa en tiempo y forma (ver descargo obrante a fs. 29/40 del expediente administrativo, cuerpo citado).

Que en cuanto a la denegatoria del juez administrativo en producir las pruebas ofrecidas por la actora, debe señalarse que el art. 35 del Dto. 1.397/79, reglamentario de la Ley 11.683, remite en cuanto a la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de las pruebas a las disposiciones del Dto. 1.759/72, el que establece, en su art. 46, que la Administración podrá disponer la producción de prueba respecto de los hechos invocados y que fueren conducentes para la decisión, siendo que se admitirán todos los medios de prueba, salvo los que fueran manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios.

Es decir que si bien la búsqueda de la verdad material pareciera impulsar a que la Administración considere todos los medios de prueba solicitados por la parte, existe un límite impuesto por el reglamento del procedimiento administrativo que brinda al juzgador la posibilidad de denegarla en todo o en parte si las considerara inconducentes, impertinentes, innecesarias, inútiles, redundantes, imposibles de cumplir o que sólo buscan dilatar temporalmente el acto administrativo de resolución.

Pero como esta valoración del juez administrativo es altamente subjetiva, ya que parte de su valoración personal, debe dar explicaciones fundadas de su rechazo a producirlas so pena de considerarse una decisión arbitraria y contraria al debido proceso adjetivo que debe tutelar.

Que “quien detenta el poder tiende a abusar de él” (Montesquieu, “Del Espíritu de las Leyes”) y por lo tanto, para evitar la arbitrariedad de los actos, estos deben ser fundados y por ello, el art. 34 del reglamento de la ley procedimental, obliga al juez administrativo a expedirse, en la misma resolución que determina de oficio, sobre el mérito de la prueba producida o las razones fundadas por las que no se hizo lugar a la ofrecida.

Que según consta a fs. 20 y ss, el fisco realiza una medida evaluación respecto de la prueba ofrecida concluyendo en la improcedencia de la misma, lo cual demuestra el apego del funcionario actuante a los principios que debe proteger.

Que en este sentido entiendo no se ha vulnerado el debido proceso ni el derecho de defensa de la actora, considerando además que, en esta instancia, no ha procurado ofrecer prueba alguna.

Debe puntualizarse que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - Amet c. Buenos Aires Provincia de y otros s/daños y perjuicios”, C.S.J.N. 6/2/01, t. 324, pág. 151, entre otros).

V. Que también la actora plantea la nulidad de la determinación de oficio aquí apelada, pues a su juicio, el vicio más grande que presenta es que no tiene fundamentos reales que avalen la impugnación del crédito fiscal.

Que afirma que la resolución tiene deficiencias de fundamentación y adecuación lógica del derecho sostenido, a los hechos del caso. Específicamente los recaudos exigidos en los incs. b), d) y e) del art. 7 de la Ley 19.549 –causa, motivación, observancia del derecho vigente y finalidad– no se han cumplido para la emisión del acto atacado.

Que la fiscalización tiene origen en un allanamiento efectuado al Contador Carlos Alberto Tobio, contador de la actora. En dicho allanamiento se evidenciaron maniobras de aumento del crédito fiscal a través de la existencia que el mismo resultaría apócrifo, disminución de la base imponible del impuesto las ganancias mediante el incremento de gastos y retenciones improcedentes, computadas en los mencionados impuestos (conforme Dictamen Jurídico Nº 202/17 obrante a fs. 95/98 Cuerpo Proceso de Determinación).

Que la actora se encuentra inscrita en el servicio de transporte automotor de mercaderías a granel.

Que conforme surge del informe de inspección obrante a fs. 96/99 del Cuerpo "Legajo de Inspección - IVA" de los antecedentes administrativos, se consultaron las bases y se imprimieron las declaraciones juradas, en atención a que la actora no proporcionó documentación respaldatoria de compras y gastos, por lo que se procedió a impugnar el crédito fiscal consignado en las respectivas declaraciones.

Que como consecuencia de la auditoría llevada a cabo, se respetaron los débitos fiscales consignados en las declaraciones juradas presentadas en el período fiscalizado ya que no se observó ningún tipo de indicio que hiciera presuponer ajuste alguno ya que, incluso las acreditaciones bancarias son menores a los ingresos declarados.

Que respecto del crédito fiscal, la recurrente no aportó documentación respaldatoria alguna en razón de lo dispuesto en el art. 12 inc. a) de la ley de IVA, por lo que se desestimó el cómputo del crédito fiscal incorporado en las declaraciones juradas.

Se aclara que las retenciones computadas por la recurrente en sus declaraciones juradas son mayores a las que se informan en la base de datos eFisco, no obstante se respetaron las mismas, debido a que tal diferencia no resulta determinable de oficio.

Que debe señalarse que después de contestar la vista que prevee el art.17 de la ley 11.683, la actora finalmente acompaña a fs. 1/36 los comprobantes de compra solicitados por el ente fiscal.

Que efectuado un análisis de la documentación agregada, se determinaron las compras y gastos computables en cada período fiscal, validando el crédito fiscal de acuerdo a los comprobantes aportados que resultaron procedentes, como los referidos a la compra de combustibles, soldaduras y repuestos. No fueron computados aquellos por los que surgieron observaciones, tales como comprobantes sin discriminación de crédito fiscal, presupuestos no válidos como factura, servicios e impuestos inmobiliario urbano, sin IVA discriminado y sin porcentaje de apropiación, documentos numerados de una estación de servicio no identificados y sin importes, etc.

Que cabe agregar que en esta instancia, no acompañó ni ofreció prueba alguna, limitándose a plantear la nulidad.

Que se advierte que el Fisco basó su accionar en una estricta aplicación de normas legales. Desde tal perspectiva debe señalarse que tanto de su simple lectura, como de los términos del sumario e incluso, de las distintas piezas que conforman las actuaciones administrativas, se desprenden claramente cuáles fueron los elementos que tuvo en cuenta el organismo fiscal a fin de proceder a la aplicación de la multa, los que luego están expuesto en la resolución de marras.

Es por ello que el planteo de nulidad no puede prosperar, dado que el acto apelado incorpora pormenorizadamente en sus considerandos los argumentos por los cuales se procedió a determinar la obligación de la recurrente, independientemente del error o acierto en que puede haber incurrido el juez administrativo.

Por todo ello corresponde rechazar la nulidad opuesta por la recurrente, con costas.

VI. Que en cuanto al fondo de la causa y como se explicara en el considerando anterior, la actora no expresó agravio alguno, por lo que corresponde su confirmación en cuanto al impuesto determinado y los intereses resarcitorios aplicados, con costas.

VII. Que respecto a la sanción aplicada en el impuesto al valor agregado 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 de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexactas las declaraciones juradas presentadas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de las sanciones aplicadas.

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.

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.

El elemento subjetivo del art. 46 acude, ante la falta de certezas del organismo fiscal, a las presunciones previstas en el art. 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo análisis acude al inc. a) del art. 47 citado que establece:

“... 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 11”.

Que el inciso a) requiere de una “grave” contradicción entre documentación de respaldo y lo declarado. Si bien dicha presunción se apoya a su vez en otra subjetividad que es la de establecer cuándo es que existe “gravedad”, en el caso de autos la ausencia de la documentación respaldatoria de las operaciones realizadas y las declaradas, la gravedad resulta palmariamente expuesta teniendo en cuenta que el contribuyente queda obligado a conservar los comprobantes y demás documentos por el término de 10 años de las operaciones que realice y cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible (conf. art. 33 de la Ley 11.683), por lo que ante la ausencia de la misma corresponde confirmar la sanción aplicada, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que adhiere al relato de los hechos y al voto del Vocal Instructor, votando en su mismo sentido.

Que a mayor abundamiento, respecto de la sanción aplicada, que el ente subsume en los arts. 46 y 47, inc. a) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), no puede acogerse el planteo que considera que no se encuentra debidamente explicada su conducta ni acreditado el elemento subjetivo.

En efecto de los considerandos del acto surgen claramente los hechos tenidos en cuenta por el ente recaudador para aplicar la sanción. En todo caso, el recurrente discrepa con su valoración, lo que será materia de análisis infra.

En ese contexto, es menester destacar que no se comparte su apreciación sobre la ausencia de dolo en su accionar, afirmación que no encuentra basamento jurídico con entidad tal que concluya en la posibilidad de reencuadrar su conducta. El ente fiscal no extrajo automáticamente la conclusión de que le cabía la responsabilidad establecida en el art. 46 de la ley ritual, sino que, por el contrario, no puede negarse que en su resolución, la pretensión punitiva fiscal deriva de atribuir actos que la ley presume fraudulentos, claramente descriptos, que llevó al ente fiscal a encuadrar su conducta en la figura citada.

Frente a tal actuación, el recurrente se limitó a esbozar argumentos sin sustento probatorio, con los que pretende destruir los hechos comprobados por el juez administrativo.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1º) Rechazar la excepción de nulidad opuesta por la actora, con costas.

2º) Confirmar la resolución apelada, en todas sus partes, con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala por encontrarse vacante la Vocalía de la 1.º Nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

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

Fdo.: Rubén A. Marchevsky y Laura Amalia Guzmán.