

## Determinacion Tributaria

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

### JURISPRUDENCIA

Determinación tributaria                      Se confirmó la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación que reencuadró la conducta de la recurrente en la figura prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, fijando las sanciones en el cincuenta por ciento (50%) de los tributos omitidos, con la reducción a un tercio que fija el art. 49, primer párrafo de la ley citada.                      Buenos Aires, 8 de noviembre de 2016.                      VISTOS: para resolver los autos ?Mayer, Rciardo Vendelino c/ Dirección General de Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo?, expte. 36998/2016 (TF 34.865-I), venidos en recurso; y                      CONSIDERANDO: I. El Tribunal Fiscal de la Nación (?TFN?) por sentencia obrante a fs. 85/91 resolvió ?por mayoría?: (i) rechazar el planteo de nulidad articulado por la recurrente, con costas; (ii) reencuadrar la conducta de la recurrente en la figura prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, fijando las sanciones en el cincuenta por ciento (50%) de los tributos omitidos, con la reducción a un tercio que fija el art. 49, primer párrafo de la ley citada. Impuso las costas en proporción a los respectivos vencimientos.                      En cuanto a los antecedentes de la causa, en la sentencia se relata que a fs. 25/35 Ricardo Vendelino Mayer interpuso recurso de apelación contra las resoluciones 755/2011 y 756/2011, ambas del 29 de marzo de 2011 dictadas por el Jefe (int) de la División Jurídica de la Dirección Regional Bahía Blanca de la AFIP - Dirección General Impositiva, por las que se aplican sendas multas equivalentes a un tercio del mínimo legal, consistente en dos tantos del impuesto al valor agregado omitido en los períodos fiscales 1, 3, 5, 8 a 12 de 2009 y 2 de 2010 y el impuesto a las ganancias omitido en el período fiscal 2009, conforme los artículos 46, 47 incisos b) y c) y 49 de la ley 11.683. En el voto de mayoría, para rechazar el planteo de nulidad se reseñó que dicha defensa se fundó en que la sanción recurrida se sustenta en actuaciones administrativas que no constan en el expediente sumarial y por lo tanto al no tener acceso a los mismos se ha visto vulnerado su derecho de defensa al no poder contestar debidamente los cargos formulados. Asimismo, que planteó que la documentación aportada durante la fiscalización y por las que se le impugnan operaciones concertadas con diversos proveedores, no surge la intención dolosa que se endilga en la sanción aplicada.                      Para dirimir la cuestión, se sostuvo que en el informe final de inspección glosado al sumario que corre por cuerda separada, consta en detalle las inconsistencias e irregularidades detectadas por la fiscalización actuante respecto de diecisiete proveedores estableciendo la inexistencia de determinadas operaciones impugnando el crédito fiscal y el gasto computado, estableciendo el saldo de los impuestos al valor agregado y a las ganancias por los períodos cuestionados, ajustes que fueron conformados por la recurrente, quien presenta las declaraciones juradas rectificativas correspondientes. Asimismo, el TFN señaló que el juez administrativo en su resolución reseñó los motivos que llevaron al Fisco a practicar el ajuste que sirve de base para el cálculo de las sanciones impuestas, en lo que hace a cada uno de los proveedores observados por separado.                      Expresó el a quo que en oportunidad de instruir el sumario, la actora solicitó prórroga para formular su descargo y se le permita tomar vista de las actuaciones fotocopiando en forma íntegra el expediente, a lo que el Fisco hizo lugar. Luego, recordó la jurisprudencia del Máximo Tribunal según la cual 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 CN no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse en una etapa jurisdiccional posterior (Fallos 202:549, entre otros). Bajo este prisma, razonó que si el recurrente consideró necesario que el Fisco aportara los cuerpos de actuaciones referidos a los proveedores observados debió proponerlo como prueba ante el Tribunal, siendo que se limitó a peticionar que el Fisco acompañe la totalidad de los antecedentes con motivo de la actuación de marras, lo que fue cumplido por el apoderado fiscal en cuanto aporta las actuaciones referidas a los sumarios correspondientes a las multas aplicadas.                      Afirmó que contrariamente a lo sostenido por el apelante, no se advierte que en el presente caso que el juez administrativo haya lesionado derechos, que el hecho de que el contribuyente admitiera el ajuste fiscal sobre la base de las conclusiones a las que arriba la inspección actuante mediante la presentación de las declaraciones rectificativas e incluyera los montos en un plan de facilidades de pago, resulta evidente que conocía ampliamente los cargos en los que se sustentó el Fisco para determinar los montos de impuestos que sirven de base para el cálculo de las multas objeto de la presente litis. Que por tal motivo no procede la revisión del ajuste que da origen a la multa, quedando circunscripta la cuestión a examinar si la sanción apelada se ajusta a las previsiones contenidas en el tipo penal de los arts. 46 de la ley 11.683, habiendo el recurrente expresado sus agravios referidos a dicha cuestión en el recurso de apelación incoado en autos.                      También señaló que resultaba aplicable lo resuelto en la causa ?Yoma? (sentencia del 22/08/97), en la que se sostuvo que las nulidades son susceptibles de convalidarse, salvo que por su gravedad sean imposibles de subsanar por la vía del recurso de apelación.                      Por otro lado, en cuanto al encuadre de la multa, citó el artículo 46 de la ley 11.683, y afirmó que no es motivo de debate que el recurrente aceptó los ajustes surgidos de la verificación y, conforme lo establece el artículo 13 de la misma ley, el declarante es responsable en cuanto a la exactitud de los actos

que contenga su declaración. Del mismo modo, con cita de jurisprudencia, que la defraudación a la que se refiere el art. 46 citado no tiene carácter exclusivamente objetivo, sino que requiere el elemento intencional. En ese orden, sostuvo que tal como se indica en los actos apelados, los tributos que da origen a las multas se sustentan en la impugnación del crédito fiscal y del gasto correspondiente, al entender que las operaciones concertadas con algunos de sus proveedores no son reales. Del mismo modo, que en los Considerandos de los actos apelados se advierte que algunos de los proveedores reconocieron haber comercializado con el recurrente aunque informaron que algunos de los comprobantes correspondían a otros clientes, otros por el contrario manifestaron no tenerlo dentro de sus clientes, debiendo remarcarse que la información suministrada por los proveedores fue obtenida, en algunos casos vía mail o telefónicamente, tal como se reconoce en las resoluciones. A tenor de lo señalado, el TFN concluyó que las presunciones que utiliza el ente fiscal como sustento de la infracción que se le imputa a la actora no resultan aplicables, para lo cual cita la causa ?Cochería Tacuarí?, sentencia del 11/02/08, voto del Dr. Porta. Frente a ello, advirtió que no surge de las actuaciones que el Fisco haya acreditado el dolo en el accionar del recurrente, pero no obstante ello no puede pasarse por alto que el recurrente aceptó el ajuste practicado por el Fisco Nacional, incluyendo el impuesto adeudado en un plan de facilidades de pago, es decir que existió la omisión de declarar e ingresar en término los tributos bajo examen en su justa medida, configurándose así la omisión de impuestos que prevé el artículo 45 de la ley 11.683. En consecuencia, consideró que correspondía reencuadrar la conducta de la recurrente en la figura del artículo 45 de la ley 11.683, fijando las sanciones en el cincuenta por ciento (50%) de los tributos omitidos, con la reducción a un tercio que fija el art. 49, primer párrafo de la citada ley. II. El actor apeló la sentencia a fs. 96, recurso que fue concedido a fs. 100, en tanto que expresó agravios a fs. 101/106, replicados por la contraria a fs. 138/146. En primer término se refiere a la procedencia del recurso, y en este sentido afirma que en el caso existió un erróneo análisis del debido proceso adjetivo, esto es, del derecho de defensa y de los hechos que de él se derivan, por no existir en el cuerpo sumarial los elementos que demuestran acabadamente la comisión de infracción alguna por parte del rubrado. En este orden, sostiene que la sentencia contempla en forma parcial y arbitraria la normativa aplicable al caso, violando palmariamente las garantías constitucionales. Por otra parte, afirma que existió una violación al derecho de defensa. En ese sentido, explica que el Fisco pretendió acusar al contribuyente defraudador sin contar con los antecedentes administrativos elementales para fundar debidamente la acusación y que en base a ella el rubrado pueda ejercer su derecho de defensa. Añade que para ello, el Fisco se basa en ?antecedentes administrativos? que consisten en que la fiscalización actuante en el marco de una inspección realizada, detecto operaciones comerciales que según las circularizaciones realizadas por la AFIP dieron como resultado que las mismas no existieron, habiéndose computado gastos apócrifos. Indica que en la resolución en crisis oportunamente notificada se reproducen los resultados de las respuestas recibidas en el Informe Final de Inspección, las que son utilizadas para aplicar las presunciones antes mencionadas y castigar al contribuyente, pero que estas circularizaciones no constan en el expediente sumarial, razón por la cual la actora no tuvo acceso a ellas. Explica que luego de haber sido notificado de la instrucción de sumarios, presentó un escrito mediante el cual solicitó prórroga, constituyó domicilio y solicitó las fotocopias del expediente de marras en forma íntegra. Producto de ello, el 18/02/2011 se labran dos actas mediante la cual el Jefe (int) de la Sección Sumarios y Dictámenes de la Dirección Regional Bahía Blanca deja constancia que se solicita la vista y copia de los antecedentes sumariales, procediendo a entregar 25 copias correspondientes al sumario BBS/1812/10 y 50 fs. correspondientes al sumario BBS/1813/10. Manifiesta que de esta manera surge que lo único que se le exhibió al contribuyente era el cuerpo del sumario que constaba de 25 y 50 fojas respectivamente, a esa fecha, obrando únicamente como elemento de prueba de la conducta que se pretende sancionar el informe final de inspección que luce a fs. 13/18 y 37/42 de cada sumario. Inclusive, obra un índice a fs. 19 y 43, en donde no se hace mención a ningún cuerpo de circularizaciones, ni se deja constancia de la existencia de otro antecedente como parte integrante del sumario. Sostiene que, como queda demostrado, sólo tuvo acceso al cuerpo sumarial, del que surge un informe de inspección que vuelca conclusiones de circularizaciones que no forman parte del expediente y que por lo tanto no pudo conocer fehacientemente, afectando el derecho de defensa, ya que sólo pudo conocer lo que el verificador manifestó en su informe final, sin objetar absolutamente nada, por carecer de los elementos que se mencionan. En ese orden, hace notar que la resolución del TFN reproduce las conclusiones del informe final sin que consten cuáles fueron los números de facturas por las cuales se consultó a cada uno de los proveedores, ni las fechas de las operaciones comerciales objetadas. Tampoco se hace mención a las fojas del supuesto ?Cuerpo de Inspección? en el que según dice la AFIP obran agregadas dichas respuestas, ni se agregan copias de las mismas, ni mucho menos existen constancia alguna de las respuestas dadas por mail o teléfono que utiliza la AFIP para impugnar los gastos. Añade que frente a ello, no pudo contestar los cargos. En relación a este agravio, solicita que se revoque la sentencia del TFN y se haga lugar a la nulidad del acto administrativo apelado, en virtud de la palmaria afectación del derecho de defensa del contribuyente, con expresa imposición de costas al Fisco Nacional. Por otro lado, para el hipotético caso en que no se considere pertinente la nulidad, solicita que ante el reencuadre efectuado por el Tribunal Fiscal, se aplique al caso de autos la figura del error

excusable. En ese sentido, afirma que en el caso claramente se verifica la presencia del error excusable ya que en todo momento la contribuyente actuó con la diligencia debida, contando con el respaldo documental de sus operaciones, las que inclusive, han sido reconocida por sus proveedores, según las conclusiones del informe final de inspección. Es por ello que solicita que se declare procedente el error excusable como eximente de responsabilidad.

III. La AFIP - DGI apeló la sentencia a fs. 99, recurso que fue concedido a fs. 100. Expresó agravios a fs. 109/121. A fs. 124 acompañó autorización para desistir, lo que así se tuvo a fs. 125. La contraria replicó los agravios a fs. 147/149 vta. En lo sustancial, se agravia por el reencuadre de la multa dispuesta en la sentencia apelada. En cuanto a la procedencia del recurso, afirma que existe una manifiesta arbitrariedad al valorar la prueba producida. En cuanto al fondo de la cuestión, manifiesta que los fundamentos que dieron lugar a la confirmación de la determinación de los ajustes surgen no sólo de los antecedentes sumariales sino de las propias resoluciones apeladas, ajustes originados en la impugnación de las operaciones realizadas por el actor con determinados proveedores, cuya circularización dio la pauta de la no veracidad de aquellas, circularización que formando parte de los antecedentes de fiscalización fue integramente reproducida en los actos apelados por parte del Juez administrativo. Más adelante, pone de resalto que el contribuyente conformó los ajustes propuestos en instancia de inspección, habiendo tenido a la vista la totalidad de las actuaciones que llevaron a determinar los mismos en dicha etapa, de lo que surge la conformidad dada a aquéllos, sino no se explica la adecuación de las sumas emergentes de las actuaciones fiscalizadoras en sus declaraciones juradas rectificativas. Destaca que el informe final de inspección no fue redargüido de falso, por lo que su contenido da fe de la actuación allí relatada, sumado a su consideración en las propias resoluciones apeladas, y con la conformidad dada por el contribuyente a los ajustes sobre esa base propuestos en etapa de fiscalización. En relación al carácter subjetivo del artículo 46 de la ley 11.683, pone de relieve que la irregularidad expuesta en las declaraciones juradas del contribuyente refirió a diecisiete (17) proveedores, número que referencia la actividad del contribuyente infractor, reiterativa y de envergadura. Indica que en autos, más allá de la evidente maniobra desplegada por el contribuyente, la presunción aplicada fue la de los incisos b) y c) del art. 47 de la LPF. Añade que de la descripción de los hechos y de su adecuación jurídica en el acto cuestionado, se puede observar que el juez administrativo destaca al margen de la existencia de proveedores apócrifos, y la presentación de declaraciones juradas rectificativas que los datos inexactos consignados en las declaraciones juradas originales, generaron una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible que debía ser declarada; con un monto original de \$ 1.866,70 declarado, y el rectificado de \$ 21.103,55 representó una evasión superior al 91% del tributo que lo alcanzaba en el caso del IVA; y en el caso de ganancias, frente a una declaración original en cero, se rectificó en \$ 12.194,22. Es decir la rectificación representó mas del 100% del tributo debido. En relación al inciso b) del artículo 46, afirma que la grave incidencia se advierte de la diferencia entre lo declarado y lo evadido, que tiene una distancia importante en términos porcentajes. En cuanto al inciso c) del mismo artículo, sostiene que también encontramos una correcta descripción de los hechos que permiten la aplicación de esta presunción por parte del juez administrativo en sus resoluciones en las cuales aplica sanción respecto del IVA y del impuesto a las ganancias período fiscal 2009, que cita textualmente el apelante. Por otro lado, se agravia de la imposición de costas en proporción a los respectivos vencimientos. En lo sustancial, afirma que la actora sólo logro que se trate con menor severidad el perjuicio por ella ocasionado, y que el Fisco Nacional no resultó perdedor. Por ello, subsidiariamente solicita que las costas sean impuestas en su totalidad a la actora, y por su orden en cuanto se reduce el quantum de la sanción finalmente confirmada por el propio pronunciamiento apelado.

IV. En primer término, corresponde expedirse sobre el planteo de nulidad del procedimiento formulado por la actora (cfr. art. 86, inciso 1, ley 11.683). El mismo debe ser rechazado toda vez que, tal como lo afirma el TFN en su sentencia, el contribuyente conformó al ajuste del organismo fiscal, y presentó declaraciones juradas rectificativas (cfr. las resoluciones impugnadas, en especial fs. 5 y 14). Este hecho, que no está controvertido, impide que se acepte que la actora acuse de nulidad el procedimiento por el cual se determinó la suma adeudada que voluntariamente consintió a través de sus declaraciones juradas rectificativas, ya que de lo contrario, se la habilitaría a actuar en contradicción con su conducta precedente. Desde otro enfoque, frente a las inconsistencias detectadas por el Fisco, el contribuyente pudo discutir la validez de la deuda reclamada y allí la validez del procedimiento para determinarla, pero de las actuaciones se extrae que decidió, en cambio, presentar las declaraciones juradas rectificativas, todo lo cual obsta el planteo de nulidad intentado.

V. La segunda cuestión a tratar, reside en la solicitud de reencuadre efectuada por el ente fiscal, que mantiene la postura esgrimida en sus resoluciones impugnadas en cuanto a que la conducta del contribuyente encuadra en el artículo 46 de la ley 11.683 y no en el artículo 45 del mismo cuerpo legal, tal como lo entendió el TFN. En primer término, es menester recordar que a través de las resoluciones 755/2011 y 756/2011, ambas del 29 de marzo de 2011 dictadas por el Jefe (int) de la División Jurídica de la Dirección Regional Bahía Blanca de la AFIP - Dirección General Impositiva, se aplicaron sendas multas equivalentes a un tercio del mínimo legal, consistente en dos tantos del impuesto al valor agregado omitido en los períodos fiscales 1, 3, 5, 8 a 12 de 2009 y 2 de 2010 y el impuesto a las ganancias omitido en el período fiscal 2009, conforme los artículos 46, 47 incisos b) y c) y 49 de la ley 11.683. Al respecto, cabe advertir que el análisis de esta cuestión remite a cuestiones

de hecho y prueba ajenos, por regla general, a la jurisdicción de esta Cámara, en razón de lo previsto en el artículo 86, inciso b), de la ley 11.683. En este supuesto, los agravios en esta especie de recurso deben formularse teniendo en cuenta que lo que corresponde conocer y decidir a éste Tribunal, en principio y como regla general, es: a) si existió violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el TFN; b) acerca del fondo del asunto, teniendo por válidas las conclusiones del TFN sobre los hechos probados. Es decir, los agravios del apelante deben estar centrados, como regla general, en cuestiones de derecho (ésta Sala, 23.090/2012, ?Arusa, Vicente Eduardo (TF 23735-I) c/ DGI s/Apelación?, sentencia del 12/11/2013). Teniendo en vista lo expuesto, la demandada no ha demostrado que la valoración del Tribunal Fiscal de la Nación de los hechos de la causa, para decidir encuadrar la conducta en un tipo infraccional y no en otro, haya sido arbitraria. Podrá discreparse con el criterio del a quo en la valoración de la prueba, pero ello no importa la calificación de arbitraria que exige la citada norma para habilitar la jurisdicción revisora de esta Alzada. En consecuencia, corresponde declarar improcedente el recurso de apelación en este punto. VI. Por otro lado, corresponde ocuparse de la solicitud de la actora de que se aplique el instituto del ?error excusable?, ya que este argumento no fue analizado por el TFN en su sentencia. Ante todo es preciso recordar que esta Sala ha resuelto que la multa del art. 45 de la ley 11.683 puede eximirse por la causal del ?error excusable?, para lo cual el contribuyente debe probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en una omisión del tributo (conf. causa N° 36.571/12, in re ?Argentine Foot Ball Club (TF 28506-I) c/. DGI?, del 13/02/2013; Causa N° 16738/13, in re ?Roemmers SA (TF 30765-I) c/ DGI?, del 29/04/14; Causa N° 40339/13, IBM Argentina SRL c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo?, del 30/04/14; y Sala V, Causa N° 22.846/06, in re ?Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c/ D.G.I.?, del 11/05/06). También se ha considerado que existe error excusable cuando ?la conducta de la actora resulta justificada, en la inteligencia de que la difícil interpretación de las normas aplicables o la mala redacción de sus disposiciones, sumadas a las confusiones derivadas de fallos contradictorios que actúan como causas de exculpación por error? (conf. esta Sala, ?Pharma Argentina SA (TF 20371-I) c/ DGI?, del 26/09/13; ?Argentine Foot Ball Club?, causa cit.; ?Roemmers SA?, causa cit.). Sin embargo, también se ha sostenido que el error de derecho, para su configuración, debe ser esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon al accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria (esta Sala, causa N° 26557/06, in re ?DGI (Autos Nisa Negocios Inmobiliarios SA - TF 22261-I c/ DGI?, del 05/03/10; y esta Cámara, Sala II, in re ?Resinfor SA (TF 11052-I) c/ DGI?, del 03/9798). Teniendo en cuenta esos parámetros, cabe señalar que en esta causa el panorama normativo no se presentaba como particularmente complejo o contradictorio como para dar lugar al error excusable. En efecto, en su expresión de agravios el apelante sólo se limita a decir que actuó con diligencia debida, contando con respaldo documental de sus operaciones. No obstante, ello en modo alguno importa tener por acreditada la existencia del error excusable, de acuerdo a los parámetros exigidos por la jurisprudencia de esta Cámara. En virtud de lo expuesto, corresponde rechazar el agravio. VII. Por último, se debe rechazar el agravio de la demandada en torno al criterio seguido por el TFN para imponer las costas. En efecto, a diferencia de lo que entiende en apelante, el Fisco resultó perdidoso no solo en la graduación de la multa, sino también en la calificación de la conducta, por el reencuadre dispuesto por el TFN. En consecuencia, la decisión resulta ajustada a derecho, en virtud de lo dispuesto en el artículo 184 de la ley 11.683, la decisión del TFN de imponer las costas tal como lo hizo. VIII. En atención al resultado de los recursos, y la solución final a la que se arriba, las costas se imponen a cada parte por la respectiva apelación perdida (artículo 68, del CPCCN). Por las razones expuestas se RESUELVE: (i) rechazar el recurso de apelación de la actora, con costas; (ii) rechazar el recurso de apelación de la demandada, con costas; (iii) en consecuencia, confirmar la sentencia del TFN. Regístrese, notifíquese y devuélvase. JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO SERGIO G. FERNÁNDEZ

012268E