República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-132556566-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 7 de Diciembre de 2022

Referencia: Sentencia - SALA A, Voc. 1ra - Coop. de Electricidad Gral. Balcarce Ltda. Expte. N° 46.716-I

En el día de la fecha se reúne la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por las Dras. Agustina O'Donnell (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante Titular de la 3° Nominación) para resolver el **Expte. Nº 46.716-I** caratulado **"COOP. DE ELECTRICIDAD GRAL. BALCARCE LTDA s/ recurso de apelación".**

La Dra. O'Donnell dijo:

I.- A fs. 24/34 la Cooperativa de Electricidad Gral. Balcarce Ltda. (en adelante, la Cooperativa) interpone el recurso de apelación previsto en el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución dictada el día 6 de abril de 2016 por División Jurídica de la Dirección Regional Salta de La Plata A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por la que se dispuso aplicarle una multa de defraudación por la presentación inexacta de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 03 a 12 de 2009, 01 a 04, 07 a 08 y 12 de 2010 y 01, 02, 04 y 05 de 2011 con sustento en el art. 46 y presumiendo el dolo en su conducta según el art. 47, inc. b) de la misma ley.

En primer término plantea la nulidad de la Resolución por falta de motivación, en incumplimiento al requisito dispuesto en el art. 7, inc. e) de la ley 19.549.

Agrega que no existió engaño o ardid de su parte, y que la presentación de las declaraciones juradas rectificativas no importó admitir la materialidad de la infracción, ni puede ser tomado como indicio de la comisión de un delito. Por el contrario, explica que obedeció a una estrategia empresarial que de ninguna manera importó avalar el criterio fiscal.

Sostiene la veracidad de las operaciones impugnadas y haber contratado de buena fe con un proveedor inscripto y autorizado a emitir facturas que no tenía calificación de apócrifo.

En subsidio, y para el caso de que se considere que existió una infracción, solicita se la reencuadre en la figura del art. 45 de la ley 11.683.

Por último, ofrece prueba y solicita que se revoque la Resolución, con costas.

II.- A fs. 42/50, la representación fiscal contesta el traslado del recurso. Explica que en una fiscalización detectó el cómputo de créditos fiscales improcedentes de operaciones con el proveedor Westra SA que calificó de apócrifo, que la Cooperativa accedió a conformar presentando las declaraciones juradas rectificativas.

Respecto al fondo, destaca que probado el elemento objetivo de la conducta, mediante la inexactitud entre lo declarado y la realidad evidenciada y descubierta a partir de la fiscalización, resultan aplicables las presunciones del art. 47, y las mismas deben ser revertidas por la recurrente. Referente al elemento subjetivo de la figura en cuestión, concluye que el mismo se configura al no presentar las declaraciones juradas de forma correcta y completa de su verdadera capacidad contributiva. Analiza el art. 47 inc. b) de la ley 11.683, y que concluye en su correcta aplicación, por resultar la maniobra desplegada en una voluntad encaminada a producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas mediante la utilización de facturas apócrifas en perjuicio del Estado Nacional.

Solicita, en consecuencia, que oportunamente se dicte sentencia en la que se confirme la Resolución, también con costas.

III.- A fs. 61 se rechazaron las pruebas ofrecidas por improcedentes; a fs. 92 se elevaron los autos a consideración de la Sala y, finalmente a fs. 96 quedaron en estado para dictar la sentencia.

IV.- Corresponde resolver sobre la validez y legitimidad de la Resolución recurrida.

Para ello cabe tener en cuenta que en el informe de fiscalización se expone que la Cooperativa se encuentra inscripta en la actividad de servicio de distribución de energía eléctrica y que el cargo se origina a partir de operaciones comerciales registradas con un proveedor –Westra SA- incluido en la base apoc, durante los períodos 12/2009 a 05/2011. (vide fs. 54/61 de los ant. adm.)

En virtud de la fiscalización efectuada se puso en conocimiento de la actora el carácter de apócrifas de las facturas porque no coincidía con la actividad del proveedor, que era la de construcción, ajuste que, no está en discusión, fue conformado.

Respecto de la nulidad por falta de motivación, la lectura de la Resolución muestra que la misma cumple con los requisitos esenciales del art. 7° de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. En tal sentido, cabe precisar que la causa del acto comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir que estos elementos se presentan como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación comprende la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez 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, permitiendo con ello de que pueda acudirse “... para interpretar el acto, a las actuaciones anteriores, ya que deben considerarse en su totalidad y no aisladamente porque son parte integrante de un procedimiento y, como etapas del mismo, son interdependientes y conexas entre sí...” (Dictamen de la Procuración del Tesoro 256/91 -BO 22/4/92- 2da sección pág. 21).

Cabe recordar de cualquier modo que la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma; es decir que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide, circunstancia que no ha sido acreditada en autos.

Por lo expuesto, debe rechazarse la nulidad, haciendo notar que no procede la imposición autónoma de costas toda vez que no se le dio tal tratamiento como de previo y especial pronunciamiento por parte de este Tribunal.

V.- Que, sentado lo que antecede, corresponde establecer si la sanción ha sido debidamente encuadrada en las previsiones contenidas en los arts. 46 y 47 inciso c) de la Ley de Procedimiento Tributario, haciendo notar que no procede la revisión del ajuste que motivó la sanción bajo examen en tanto ello no se encuentra controvertido en autos, ello conforme se expusiera en la providencia de fs. 61 y que el recurrente se allanó a la pretensión fiscal, a través de la presentación de las declaraciones juradas rectificativas.

Que, la figura tipificada en el art. 46 de la ley requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco Nacional (cfr. Sala IV de la Alzada, *in re* “MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014, entre muchos otros). Conforme lo establece el art. 13 de dicha norma el declarante es responsable en cuanto a la exactitud de los actos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad, por lo que corresponde tener por materializado el aspecto objetivo de la sanción aplicada, el cual es necesario para tener por cometido el ilícito que se le imputa, ya que la conformidad dada supone reconocer que las declaraciones originales no se correspondían con la realidad impositiva.

En el caso, las irregularidades observadas durante el procedimiento seguido en sede fiscal dejan en evidencia que la recurrente ha desplegado maniobras tendientes a ocultar su realidad impositiva que de no mediar la labor de la fiscalización no hubieran sido detectadas, sustrayéndose de esta manera de sus obligaciones tributarias y corrigiendo su actuar a partir de la misma. Así, no puede sostenerse que su rectificación fue espontánea en tanto ocurrió luego de ser anoticiada del inicio de la fiscalización, de sendos requerimientos y de conocer el ajuste propuesto, es decir que la intervención del personal fiscalizador fue necesaria para (cfr. criterio de la Sala V de la Alzada in re “Pacific Trading”, sentencia del 29 de abril del 2014).

En el caso concreto se encuentra perfeccionado el aspecto subjetivo de la infracción imputada como también la presunción establecida en el inc. b) del art. 47 de la ley, debiendo señalarse que dicha norma admite prueba en contrario, siendo resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, las que no fueron debidamente rebatidas en el caso concreto, quedando así carentes de asidero los argumentos relativos al criterio del Fisco Nacional para considerar apócrifo al proveedor cuestionado.

Respecto de la aplicación al caso de la figura del error excusable, cabe adelantar que tal petición no puede prosperar.

Es que para que se configure esta causal el error debe ser esencial e inculpable y las razones invocadas por la Cooperativa no poseen la entidad suficiente para demostrar un accionar diligente que lo llevara a creer razonablemente que su conducta no lesionaría el interés del erario.

Por último, en cuanto al pedido de la recurrente respecto a la graduación de la sanción de la Resolución surge que fue reducida a 1/4 conforme lo normado por el art. 49 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Por lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos y a las conclusiones a las que arriba la Vocal preopiante, tanto en lo que refiere a la defensa de nulidad como al fondo de la causa.

II.- Que respecto a la defensa de nulidad articulada, que el recurrente reposa en la ausencia de motivación que le acarrea perjuicio en su derecho de defensa que importa una violación al debido proceso, adelanto, debe ser rechazada.

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 siguientes 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 15 (quince) días para que formule su descargo y ofrezca las pruebas que estimare convenientes para la defensa de sus derechos (vid. Fs. 71/73).

En puntual contestación a los agravios vertidos por el recurrente cabe señalar que a 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 rechaza pues de la simple lectura del acto en crisis de desprenden claramente las explicaciones respecto a los elementos tenidos en cuenta para llegar a la conclusión inserta en su parte resolutiva. En definitiva, los agravios se emparentan más con discrepancia con las conclusiones del juez administrativo que con la ausencia de motivación.

III.- Que sobre la procedencia de la sanción, como señalé, adhiero a la solución propiciada por la Dra. O'Donnell.

Ante todo debe tenerse presente que si bien la presentación de declaraciones juradas inexactas no puede ser considerada como un elemento constitutivo de la conducta que se le imputa, no menos cierto es que ello acarrea consecuencias jurídicas que deben ser tenidas en cuenta. En efecto, la ley otorga a la presentación de declaraciones juradas carácter definitivo, con precisos y trascedentes efectos jurídicos, y "tienen carácter de estabilidad, es decir, adquieren virtualidad jurídica desde el momento de su presentación, en los términos del artículo 13 de ley 11.683" y hace responsable al contribuyente por los datos que declara (conf. T.F.N., Gálvez, Juan Manuel, 22/11/99, C.NFED.CONT.ADM. Sala III, Guimajo S.R.L.", entre muchos otros). Responsabilidad que debe ser analizada desde dos planos, uno vinculado con la obligación material, esto es, el impuesto declarado y otro penal, pues el declarante es responsable de la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de una rectificativa posterior haga desparecer aquélla responsabilidad inicial.

Máxime si se tiene en cuenta que la rectificación de la declaración jurada no puede ser considerada espontanea ni tempestiva toda vez que fue consecuencia del accionar fiscal, Circunstancia ésta que debe ser tomada en consideración como corroborante de la concurrencia del elemento subjetivo requerido para tener por contenido el ilícito que se le imputa. No escapa a quien suscribe que las diferencias detectadas aparecieron reveladas y reconocidas una vez que se inició la fiscalización, accionar que hizo que el propio contribuyente presentara sus declaraciones juradas rectificativas.

IV.- Que aclarado ello, cabe señalar que el ente fiscal subsume la conducta de la recurrente en los artículos 46 y

47 inciso b) de la ey 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Debe precisarse que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspectos objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuricidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta 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 coincidencia 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.

V.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta de la recurrente, al artículo 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, comprobador o fundantes, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por en 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 caso siempre ocurre (“presume sumitir ex so quo prelumque fit”), aunque en algunos casos nos suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fé, 1961, pag. 5820).

Desde ya, que las presunciones así definidas y contenidas en el artículo 47 dispensan de la prueba del hecho presumido el 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.

Analizados los antecedentes administrativos, el informe de fiscalización y la resolución dictada en consecuencia, se desprende que el Fisco Nacional actuó diligentemente en razón de las consideraciones que paso a exponer.

En el acto impugnado se imputa a la recurrente la voluntad de presentar declaraciones engañosas o realizar ocultaciones maliciosas porque la documentación (los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes que sustentan sus declaraciones juradas) consigna datos inexactos que generaron una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Como quedó dicho, de las actuaciones llevadas adelante, el juez administrativo concluyó que las inconsistencias en las DDJJ del impuesto al Valor Agregado, son consecuencia de haber computado créditos fiscales improcedentes toda vez que derivan de operaciones con proveedor apócrifo ingresado en la base apoc con la leyenda “USINA FISCALIZACION TERMINADA –EMPRESA SIN CAPACIDAD ECONÓMICA”, por haberse detectado numerosas irregularidades, que se encuentran detalladamente enunciadas en el informe final de inspección y en el acto sancionatorio, que llevaron al ente fiscal a concluir que no contaba con capacidad económica para realizar las operaciones declaradas.

En ese contexto, resulta ser la parte actora quien se encontraba obligada a acreditar los hechos que justifiquen la ausencia de dolo que alega, lo cual no ha acaecido en la especie conforme se desprende de las constancias de autos. Así, debió la apelante proporcionar elementos que permitieran persuadir a quien suscribe de su ausencia de voluntad de incurrir en una conducta defraudatoria con la utilización de facturas apócrifas (conf. arg. art. 47).

Ante ello, es dable considerar que la presentación de la DDJJ del impuesto al valor agregado, en abierta contradicción con sus registros y documentación respaldatoria produjo una incidencia lo suficientemente grave como para activar las presunciones legales aplicadas por el Organismo Fiscal. Frente a ello, la recurrente se limitó a esgrimir una defensa dogmática sin intentar siquiera justificar su decisión de realizar las operaciones con los proveedores cuestionados.

Por todo lo hasta aquí expuesto, cabe concluir que la sanción apelada se ajusta a derecho y ha sido correctamente cuantificadas, por lo que voto por su confirmación. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Que en virtud de la votación que antecede, por mayoría;

SE RESUELVE:

Confirmar la Resolución recurrida, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas acompañadas, y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.07 16:20:37 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.07 16:25:02 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.07 16:30:11 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.07 16:30:12 -03:00