República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-135659261-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 16 de Diciembre de 2022

Referencia: " COOPERATIVA DE ELECTRICIDAD GENERAL BALCARCE LTA. s/apelación", sentencia

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7ma Nominación), Claudio Luis (Vocal de la 8°Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal de la 9° Nominación), a fin de sentenciar en el expediente N° 48.218-I, caratulado **" COOPERATIVA DE ELECTRICIDAD GENERAL BALCARCE LTA. s/apelación"**

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 31/41 se interpone recurso de apelación contra la resolución N° 1642/17 de fecha 5/7/2017, emanada del Jefe (int.) de la División Jurídica -Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP-DGI-, por la que se aplica a la Cooperativa de Electricidad General Balcarce Ltda. una multa equivalente a dos tantos del impuesto al valor agregado de los periodos fiscales octubre a diciembre de 2012 y enero a abril de 2013, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 46 y 47 inciso b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones).

Que en primer lugar la recurrente plantea la nulidad de dicha resolución por considerar que no se explicitaron los motivos que dieran origen a la multa cuestionada en autos, toda vez que no se indicó cual es la causal de inicio del presente sumario ni por qué facturas o emisores de las mismas resultó el crédito fiscal cuestionado.

Posteriormente expresa que la sanción tiene lugar a raíz de la fiscalización que le fuera oportunamente practicada, en la que se constató el cómputo de créditos fiscales provenientes de facturación presuntamente apócrifa, circunstancia que motivó su adecuación a los ajustes pretendidos por el organismo recaudador a través de la presentación de las correspondientes declaraciones juradas rectificativas.

En este sentido, resalta que las mismas fueron acompañadas espontáneamente y con fecha anterior al dictado del correspondiente informe final de inspección. Por ello , manifiesta que no existió conducta dolosa de su parte , así como tampoco la existencia de ardid o engaño en perjuicio del organismo recaudador.

Como corolario de sus agravios peticiona que se revoque la multa impuesta o en su defecto se la reencuadre en los términos del art. 45 de la ley 11.683. Cita jurisprudencia en apoyo de su posición, ofrece prueba y formula reserva de caso federal.

II.- A fs. 47/57 la representación fiscal contesta el traslado del recurso.

Respecto del planteo de nulidad articulado, sostiene que del acto administrativo surge la explicitación de la causa que motiva su dictado, es decir la descripción de los hechos que dan origen a la misma , la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso.

En relación con el fondo de la cuestión, señala que el elemento objetivo ha quedado satisfecho a partir de la rectificación efectuada por la recurrente y que las mismas no fueron presentadas voluntariamente sino a instancia de una inspección ya iniciada, que de no haber existido, hubieran sido de dudosa realización.

Explica que la discrepancia entre el monto declarado y el ajustado ha sido detectado a raíz de su intervención, situación fáctica que, entiende, es configurativa del dolo endilgado ya que se ha verificado la existencia de una voluntad encaminada a producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

Dice que las circunstancias apuntadas hacen presumir la existencia de dolo salvo prueba en contrario, cuestión que no se ha verificado en la presente causa , toda vez que la contribuyente no aporta ningún elemento de juicio avalando sus dichos y que permita desvirtuar la pretensión fiscal.

Finalmente, niega que sea procedente reencuadrar la conducta o dejar sin efecto el sumario instruido. Plantea el caso federal.

III.- Que a fs. 72 se abre la causa a prueba y se ordena la producción de la pericia contable o y de parte de la prueba informativa ofrecida. A fs. 97 se tiene por decaído el derecho a producir la prueba pericial. A fs. 100 se requiere al Fisco Nacional que informe si la obligación sustancial que originó la sanción apelada en autos ha sido cancelada o regularizada en un plan de facilidades de pago, siendo contestado por dicho organismo a fs. 109/110 vta. A fs.125 se elevan los autos a consideración de la Sala “C”; a fs 139/141 lucen agregados los alegatos producidos por el Fisco Nacional, no habiendo hecho uso de este derecho la recurrente y a fs. 144 se llaman los autos a sentencia.

IV.- Que como primera cuestión, corresponde resolver si la sanción aquí controvertida se encuentra alcanzada por los beneficios de la ley 27.541 y su modificatoria, la que en su Capítulo I del Título IV sanciona el Régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras para quienes, en lo que aquí interesa, revistan la condición de MiPyMEs.

El artículo 12, cuarto párrafo, de la citada ley dispone: “Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de julio de 2020, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley modificatoria y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha”. Ello así, en tanto no se configure, respecto del contribuyente, alguna de las causales de exclusión previstas en su artículo 16.

A su vez la R.G. (AFIP) 4816/2020 en su artículo 4 determina qué contribuyentes son los comprendidos en el presente régimen de regularización, y en su inciso a) establece que las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas deberán contar con “Certificado MiPyME” vigente a la fecha de adhesión, obtenido de conformidad con lo previsto en la Resolución N° 220 del 12 de abril de 2019 de la entonces Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa y sus modificatorias. Asimismo, en el artículo 25 se establece que “El beneficio de condonación de sanciones que no se encuentren firmes ni abonadas correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria o previsional, resultará procedente cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: a) Haberse efectuado el pago íntegro de la obligación sustancial al momento de entrada en vigencia

de la Ley N° 27.562, siempre que la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha...".

El artículo 11 de la citada norma legal prevé con alcance general y para los sujetos que opten por dicho régimen de regularización excepcional y en tanto cumplan con los pagos previstos en el artículo anterior, las siguientes exenciones y/o condonaciones: a) De las multas y demás sanciones previstas en la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificatorias [...] que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto en este Capítulo".

Asimismo, en su último párrafo establece que lo dispuesto precedentemente "...será de aplicación respecto de los conceptos mencionados que no hayan sido pagados o cumplidos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley modificatoria y correspondan a obligaciones impositivas…, o por infracciones cometidas al 31 de julio de 2020".

Finalmente, el artículo 12, inciso a) de aquella reglamentación expresa que "Cuando la causa verse exclusivamente sobre la aplicación de multas e intereses resarcitorios y/o punitorios que resulten condonados de acuerdo con lo previsto en la Ley N° 27.541 y sus modificaciones, no corresponderá la percepción de honorarios por parte de los apoderados y/o patrocinantes del Fisco".

Teniendo en consideración la información brindada por el Fisco Nacional a fs. 109/110 - no controvertida por la recurrente- en el sentido que la obligación principal que diera origen a la multa apelada en autos ha sido cancelada sólo en relación con los períodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2012 y enero de 2013, que aquélla reviste la condición MiPyME y toda vez que no surge de las constancias de autos que se configuren las causales de exclusión enumeradas por el artículo 16 de la ley bajo análisis, corresponde declarar condonada la multa aquí apelada en relación con dichos períodos fiscales en los términos de los artículos 11 y 12. Costas por su orden.

V.- Sentado lo que antecede, procede resolver entonces sobre la procedencia de la sanción respecto de los períodos febrero a abril de 2013, que no han sido objeto de condonación dispuesta precedentemente.

Que por una cuestión de lógica procedencia, aún cuando no fue planteada como una cuestión de previo y especial pronunciamiento, corresponde analizar ahora la nulidad impetrada por la recurrente.

Al respecto, entiende la contribuyente que nunca se explicó en base a qué elementos se confeccionaron los ajustes propuestos en los que se sustenta la configuración de la conducta disvaliosa, circunstancia que lo coloca en un estado de indefensión.

En tal sentido, nótese en el punto III de su recurso se agravia de que... "NO se indicó cual es la causal de inicio del presente sumario ni a qué facturas o emisores de las mismas resultó el crédito fiscal cuestionado" , en tanto que previamente: punto II ANTECEDENTES, explica que "Los presentes actuados tienen como antecedente a la verificación iniciada por la AFIP-DGI bajo la OI N° 1452995, en la cual se verificó en relación a mi poderdante el Impuesto al Valor Agregado, respecto de las operaciones efectuads con la firma GAMARI, OSCAR AUGUSTO, COMISIONES GUTIERREZ SRL Y PIEDRAS EMILIO DANIEL" y además a lo largo de su libelo analiza su relación con tales proveedores y ofrece prueba informativa vinculada con ellos.

Que la motivación tiene como finalidad "... que la Administración sometida al derecho de un régimen republicano dé cuenta de sus decisiones, que éstas puedan ser examinadas en su legitimidad por la justicia en caso de ser impugnadas y que el particular afectado pueda ejercer su defensa" (COMADIRA, Julio R; Ley Nacional de Procedimientos Administrativos Anotada y Comentada , T 1, La Ley); en definitiva, un acto administrativo está

motivado cuando expresa su causa , es decir, las razones de hecho y de derecho que lo sustentan.

Como se desprende del acto recurrido y del informe final de inspección agregado a fs. 18/23 de los antecedentes administrativos, los ajustes se encuentran motivados en diferencias emergentes de facturación considerada apócrifa en razón del carácter de tal que el organismo recaudador atribuye a los dos proveedores allí analizados.

Que por tanto, el recurrente no puede invocar desconocimiento respecto de la pretensión fiscal cuando procedió a receptarla en oportunidad de confeccionar las declaraciones juradas rectificativas, razón por la que su planteo de nulidad no puede ser receptado favorablemente. Ello así, corresponde su rechazo sin imposición de costas, toda vez que dicha defensa no fue planteada como de previo y especial pronunciamiento ni le atribuyó tal carácter este Tribunal, sino articulada una defensa más frente a la pretensión fiscal (conf. CSJN “Colorín IMSSA (TF 24.123-I) c/ D.G.I.”, 2-7-13.

VI.- Teniendo en consideración que el organismo recaudador encuadra la multa apelada en el artículo 46 de la ley 11.683 y que las infracciones tributarias poseen una indiscutida naturaleza penal, debe analizarse si en el caso de autos se han configurado los elementos del tipo penal y el proceder doloso.

La resolución recurrida ha hecho uso de la presuncion regulada por el inciso b) del artículo 47 de dicha norma legal que disponen: *“Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas...: 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...”*.

Cabe recordar que la prueba respecto de la configuración de los hechos descriptos queda a cargo del organismo recaudador, para luego el contribuyente tener la posibilidad de controvertir, mediante los elementos probatorios de que dispone, la conducta dolosa que se le imputa.

Asimismo ha de tenerse presente que el art. 13 de la ley de rito dispone: *"La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte.... El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad. "*.

Conforme surge de las actuaciones administrativas oportunamente acompañadas, la administración fiscal procedió a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente dando origen a la Orden de Intervención1452995. Como resultado de la auditoria practicada se detectaron inconsistencias en las declaraciones juradas originales presentadas respecto del gravamen y períodos bajo análisis, impugnándose la facturación vinculada con los proveedores “ Comisiones Gutierrez S.R.L.” y “ Oscar Augusto Gamari”, toda vez que no se habría logrado demostrar la efectiva realización de las operaciones que dieran lugar al crédito fiscal computado en las declaraciones juradas originales (ver. fs. 18/23 “informe final de fiscalización” de los a.a.).

Respecto del primer proveedor se impugnaron las operaciones 1164, 1165, 1171 y 1172 correspondiente a los periodos febrero y marzo de 2013 y con el proveedor Gamari las operaciones 294,296,301,310,312 y 314 (conf. fs. 34 Anexo A: Detalle de los comprobantes depurados del crédito fiscal de IVA), surgiendo una diferencia en favor del Fisco Nacional de $309.135,22 entre los montos declarado originariamente y los obrantes en las declaraciones juradas rectificativas (ver fs. 12/17 y 30 de los a.a.) presentadas por la contribuyente, según F206/I,

recepcionando la totalidad de los ajustes (conf. fs. 22 de los a.a.)

Por lo tanto, la declaraciones juradas rectificativas fueron presentada a instancias de la inspección, por lo que es dable sostener que *de no ser por el ejercicio de las facultades de verificación del organismo fiscal, la conducta del actor hubiese probablemente pasado desapercibida* (conf. Sala I en "Mapri Distribuidora SRL" 7-3-2013 y "Refinadora Neuquina S.A." 23-12-15).

En este sentido *"... al encontrarse dentro de un proceso de fiscalización , es posible concluir que la presentación de la declaración jurada rectificativa estuvo lejos de ser espontanea. Además , la intervención del personal fiscalizador de la AFIP fue necesaria para obtener la recaudación del importe tributario que legalmente correspondía a la actora declarar (conforme a los resultados arribados en dicho procedimiento), en la medida en que la rectificación no se debió a un reconocimiento espontaneo del error incurrido, sin perjuicio de la colaboración que ésta prestó con el ente recaudador, lo cual por otra parte se encuentra legalmente impuesta ..."* (conf. Sala V en " Pacific Trading S.A." 29-04-2014).

De lo expuesto se desprende que ha quedado debidamente acreditada la configuración del elemento objetivo de la infracción imputada, habida cuenta de la falta de ingreso en término del impuesto al valor agregado adeudado por la contribuyente y evidenciada la inexactitud a la que hace referencia el inciso b) del artículo 47.

Que en esta instancia, dos fueron las pruebas ofrecidas, pericial contable e informativa al organismo recaudador. La primera fue tenida por desistida a fs. 122, luego de dos presentaciones del Fisco manifestando la imposibilidad de contactar a la contribuyente para poder producir dicha prueba, sin contestación alguna respecto del traslado conferido por este Tribunal (conf. fs. 92,94 y 96); respecto del oficio obrante a fs. 75/83, el mismo, en lo que aquí interesa informa que la recurrente registra antecedentes de la aplicación de una sanción del artículo 46 de la ley de rito, firme al 7/9/2016

Que por lo tanto no ha sido desvirtuado el proceder doloso imputado por el organismo recaudador, teniendo en consideración que..."*al interesado le incumbía la carga de probar que las inexactitudes en cuestión habían sido la consecuencia de una omisión imputable a su parte a título de mera negligencia "… porque ..."si bien es cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de índole penal sin culpa, no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por la ley, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente"* (Wekser, Marcelo A CNACAF SALA V 23-6-2015).

Por lo expuesto, se confirma la multa aplicada en relación con el impuesto al valor agregado los períodos fiscales febrero a abril de 2013, con costas.

Los Dres Luis y Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto que antecede.

Por ello, SE RESUELVE:

1.- Declarar condonada la multa apelada en relación con los períodos fiscales octubre de 2012 a enero de 2013. Costas por su orden

2.- Confirmar dicha sanción respecto de los períodos fiscales febrero a abril de 2013, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.15 14:27:30 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.16 15:24:00 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.16 15:43:25 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.16 15:43:27 -03:00