República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-54620950-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 31 de Mayo de 2022

Referencia: SENTENCIA Expte N°: 47.943-I y su acumulado 49.834-I “COOPERATIVA DE TRABAJO AGROPECUARIA AZUCAÑA LTDA. S/ Recurso de apelación- - Impuesto al Valor Agregado”.

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte N°: 47.943-I y su acumulado 49.834-I “COOPERATIVA DE TRABAJO AGROPECUARIA AZUCAÑA LTDA. S/ Recurso de apelación- - Impuesto al Valor Agregado”.

El Dr. Martín dijo:

Que a fs. 5/15vta y 114/121 la Cooperativa de Trabajo Agropecuaria Azucaña Ltda. (en adelante la cooperativa) interpone recursos de apelación en los términos del artículo 76 inc. b) de la Ley Nº 11.683 (t.o en 1998 y sus mod.) contra las resoluciones Nº 19/2017 y 11/2019 de fecha 24 de febrero de 2017 y 26 de marzo de 2019, respectivamente, ambas dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Tucumán de la A.F.I.P-D.G.I. En la primera de ellas, se determinó de oficio en conjunto con los intereses resarcitorios, el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales marzo 2011 a julio 2013 y se aplicó una multa, conforme lo dispuesto en el art. 46 de la citada ley para los periodos marzo 2011 a diciembre 2012; dejando suspendida la aplicación de sanción para el resto de los períodos, atento a lo normado en el artículo 20 de la Ley Penal Tributaria. La resolución N° 11/2019, teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 46 y 47 inc. a) b) y c) de la ley de rito fiscal, fijó una multa para los períodos enero a julio 2013.

Expone que el fundamento de las resoluciones apeladas radica en la impugnación de las operaciones respaldadas por las facturas en concepto de servicios de transporte al personal por parte de los proveedores Cort- Solla S.R.L y Servicios Salinas S.R.L, los que de acuerdo a la investigación llevada a cabo son de carácter apócrifo.

Menciona que si bien la cooperativa conformó el ajuste fiscal propuesto en 11 de 23 facturas de Servicios las Salinas S.R.L., y de aquellas operaciones que fueron realizadas con Cort- Solla S.R.L con fecha posterior a la publicación de dicho proveedor en la base apoc, las transacciones cuestionadas siempre existieron, máxime si se tiene en cuenta que la documentación emitida se encontraba autorizada por el organismo fiscal y los pagos

efectuados cumplían con los requisitos de la ley antievasión. En este sentido destaca que los proveedores en cuestión prestaron su servicio de traslado de personal alquilando vehículos y en virtud de ello acompañó en instancia administrativa los contratos de alquiler correspondientes y los Formularios N° 931 con el personal en relación de dependencia declarado.

Concluye manifestándose respecto de la multa y de los intereses resarcitorios apelados en marras, sosteniendo su improcedencia en función de la inexistencia de la omisión que se le imputa.

Por los motivos expuestos solicita que se revoquen las resoluciones apeladas con expresa imposición de costas. Ofrece prueba documental e informativa. Cita jurisprudencia. Deja planteada la reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 53/70 y 129/144vta. se presenta el Fisco Nacional contestando el traslado deducido en autos.

Contrariamente a lo expuesto por la recurrente, indica que la materialidad de los hechos manifestados en las resoluciones que se apelan fueron acreditados con los elementos obrantes en los antecedentes administrativos, siendo la actora la responsable de probar suficiente y fehacientemente la veracidad de sus argumentos, así como respaldarlos mediante documentación correspondiente, hecho no sucedido en autos.

Respecto al agravio expuesto referido al contrato de alquiler celebrado entre la cooperativa y Cort- Solla S.R.L., pone en duda el mismo al considerar que contratar un servicio de traslado de personal con empresas que a su vez deben subcontratar el rodado con el aumento de los costos que ello implica es poco rentable y beneficioso para la sociedad.

Finalmente, con relación a las multas aplicadas manifiesta que la contribuyente actuó en pleno conocimiento de la conducta en que incurría y esta actitud subjetiva es lo que el derecho declara idóneo para acarrear responsabilidad, toda vez que la misma permite advertir que en los libros, registraciones y documentos se consignaron datos inexactos; derivando ello en una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Por los motivos mencionados, solicita que se rechacen los recursos interpuestos por la recurrente, confirmando en todas sus partes las resoluciones recurridas, con costas. Brinda los antecedentes administrativos. Se opone a la prueba ofrecida por la actora. Cita jurisprudencia y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 155 la Secretaría General de Asuntos Impositivos procede a acumular al expediente de referencia el que lleva el Nº 49.834-I de igual carátula dando cumplimiento a lo ordenado en la sentencia obrante a fs. 152 de esta Sala “D”.

IV.- Que en el caso de marras, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 173 de la Ley de Procedimiento Tributario – Apertura a Prueba–, a fs. 76 se admite la única prueba informativa ofrecida por la recurrente a fs. 15, la cual luce agregada a fs. 94/97 e indica que los proveedores impugnados se encuentran inscriptos en el Libro de Protocolos Sociales. En consecuencia, a fs. 99 se declara cerrado el período de instrucción. En efecto, a fs. 192 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”; poniéndose los autos a alegar a fs. 166; obrando los alegatos del Fisco Nacional a fs. 172/177, no habiendo hecho uso la actora de su derecho. Finalmente a fs. 179 se ponen los autos para dictar sentencia.

V.- Que ello así, cabe establecer si la resolución apelada en autos referida al Impuesto al Valor Agregado, se ajusta o no a derecho, considerando los agravios -planteados por la actora, respecto a la determinación de oficio practicada.

Que en el informe final de inspección (fs. 195/206 antecedentes administrativos.) se establece que la actividad principal del contribuyente es la de servicios de contratistas de mano de obra agrícola, cerrando sus ejercicios económicos el 31 de diciembre de cada año.

Que en las presentes actuaciones se realizaron tareas tendientes a verificar las operaciones efectuadas con los proveedores Servicios las Salinas S.R.L y Cort- Solla S.R.L., los cuales atento a las irregularidades que presentaban fueron declarados como apócrifos. En efecto, el ente fiscal impugnó los créditos fiscales computados en el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales marzo 2011 a julio 2013.

Que resulta oportuno mencionar las irregularidades detectadas con relación a los proveedores impugnados:

Servicios Las Salinas S.R.L: Habría prestado a la recurrente servicios de transporte de personal en los períodos enero 2011 a noviembre 2012, sin embargo, a los fiscalizadores les resultó extraño que dicha prestación haya sido llevada a cabo toda vez de sus bases de datos surge que la actora no posee bienes registrables desde el año 2006 y ni automotores. Asimismo, es importante resaltar que 11 de las 23 facturas emitidas poseían CAI vencido. Respecto a los medios de pago utilizados la cooperativa indicó que emitió cheques cruzados a la firma; sin perjuicio de ello, de la circularización bancaria realizada por el Fisco Nacional surge que la totalidad de los cheques fueron endosados por el apoderado de la sociedad, Sr. Alfredo Raimondo y en la mayoría de los casos transferidos a otras sociedades (Farmacia del Pueblo S.R.L, Sancor Corp., Distribuidora Lamadrid S.A.). Por último, debe destacarse que en el lapso donde prestó servicios a la actora, la firma no utilizaba cuentas bancarias, siendo los últimos movimientos registrados en Banco Galicia y Bs As por los períodos abril a julio 2008 (cta: 975008418) y noviembre 2014 (cta. especial seq 2). Presenta baja definitiva en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta desde junio 2012 y julio 2008, respectivamente. Fue incorporado a la Base Apoc el 20 de enero de 2014. (fs. 85/86 Cuerpo Servicios las salinas S.R.L)

Cort- Solla S.R.L.: No tiene vehículos automotores ni otro bien registral a su nombre a pesar de habría prestado a la actora durante los períodos diciembre 2012 a noviembre 2013 servicios de traslado al personal (fs. 26/70 Cuerpo I Cort-Solla S.R.L). Fue incorporado a la Base Apoc bajo la leyenda “sin capacidad económica” el 26 de julio de 2013 (fs.105 Cuerpo I Cort- Solla S.R.L). Posee domicilio fiscal inexistente no pudiendo ser localizado en el domicilio declarado. Respecto a los medios de pago utilizados la cooperativa informa que fue a través de cheques propios y cruzados, los cuales fueron endosados por el socio gerente de Cort- Solla S.R.L. y luego depositados en el Banco Rio, Galicia y Francés; mientras que otros fueron transferidos a otras firmas (Ors S.A., Soluciones S.A., Natural Resources S.A., Agropecuaria del Pilar S.A.). Posee categoría E en el Sistema de Percepción de Riesgo y se encuentra incluido en la central de deudores del Banco Central de la República Argentina. De la inspección realizada y conforme surge a fs. 61, se verificó que la sociedad operaba con doble talonario de facturación determinándose diferencia en la tipografía utilizada. Los socios informados por la sociedad declaran no haber asumido dicho cargo, sino que eran empleados de cosecha.

Que frente a esta circunstancia, la recurrente sostiene en su defensa que las facturas que instrumentan las operaciones cumplen con la normativa vigente (fs. 1/54 y 174/194 antecedentes administrativos) y que ninguna norma impone a su cargo el deber de constatar el cumplimiento que los proveedores den a sus obligaciones fiscales. En esta línea de pensamiento, expone que no le resultan imputables los incumplimientos de un tercero, al haber actuado con la diligencia debida en orden a controlar la veracidad de los comprobantes extendidos, sin que se pueda pretender que sustituya el Fisco Nacional en sus tareas de control para comprobar la capacidad económica y financiera de los proveedores con los que opera.

Sin embargo, cabe destacar que el argumento del organismo fiscal para impugnar el cómputo del crédito fiscal

radica en sostener que los elementos reunidos permiten cuestionar la realidad de las transacciones comerciales, al carecer los proveedores de capacidad operativa y financiera para realizar las operaciones.

Que ello así, debe resaltarse que los agravios esgrimidos por la actora corresponden a aspectos formales, al hacer referencia únicamente a las facturas, a los recibos aportados y a los comprobantes que verifican la validez de las facturas extendidas, extremos que por sí solos no logran demostrar la realidad de las operaciones contenidas en dicha facturación, al no acreditar que los servicios hayan sido reales y efectuados por los proveedores cuestionados en autos, que son los que están generando el crédito fiscal a su favor, a pesar de que el servicio pudo haberlo realizado otro sujeto distinto, inclusive la misma cooperativa con rodados propios. En efecto la circunstancia de que un proveedor no se encuentre incluido en dicha base de datos no implica que posea capacidad operativa para operar debido a que la sola inclusión no constituye por sí misma el motivo del cuestionamiento de la validez de su facturación, sino que a ello se agregan las restantes constataciones efectuadas por el personal fiscalizador, las que deben ser rebatidas por la recurrente. Por consiguiente, no resulta suficiente el cumplimiento de los recaudos formales, sino que también es necesario la consumación del aspecto material referido a la existencia de las operaciones. (Stop Car S.A. (TF 26.815-I) c/ DGI".)

Que asimismo cabe advertir que el contrato de alquiler (fs. 341/342 Cuerpo II antecedentes administrativos) presentado en la etapa de inspección resulta de dudosa procedencia toda vez que el mismo se encuentra firmado por el gerente de la sociedad, Sr. Miguel Angel Soria (supuesto socio de la firma) y de las declaraciones efectuadas surge que la sociedad Cort-Solla S.RL no existe. En este orden de ideas, cabe señalar que independientemente de ello el contrato por sí solo no demuestra de manera fehaciente que el servicio fue prestado.

Que de igual modo, es preciso mencionar que la prueba aportada en esta instancia resulta insuficiente a los efectos de desvirtuar el criterio fiscal, toda vez que si bien atento a lo informado por la Dirección de Personas Jurídicas del Registro Público de la Provincia de Tucumán los proveedores impugnados se encuentran inscriptos en el Libro de Protocolos Sociales, dicha disposición no altera lo resuelto en las resoluciones apeladas, ya que no demuestra que las sociedades poseen capacidad operativa para realizar las operaciones facturadas a la cooperativa.

Que a su vez, cabe señalar que la nómina de empleados informada en los Formularios N° 931(fs. 345/352 de los antecedentes administrativos) no revela que el servicio de transporte haya sido realmente efectuado; por lo que tratándose de un ajuste en IVA donde lo que se cuestiona es el dador de crédito fiscal, y aun cuando se hubiera demostrado las distancias de traslado, frecuencias y correlato con los días de trabajo y la cantidad del personal trasladado, tampoco dicho formulario resulta evidencia incontrastable que los eventuales traslados fueron realizados por las empresas cuestionadas y no por cualquier otra.

Que respecto al circuito de pagos, debe mencionarse que la recurrente abonó los servicios prestados por medio de cheques, los cuales fueron endosados por el apoderado de la firma y transferidos a otras cuentas bancarias (Cuerpo II fs. 133/135) o sociedades (Farmacia del Pueblo S.R.L, Sancor Coop, Distribuidora La Madrid S.A), sin acreditar vinculación con ellos.

Que ello así, resultan insuficientes los elementos probatorios reunidos en la instancia administrativa para demostrar la existencia y procedencia de las operaciones, sin que tampoco ante esta instancia se hayan aportado nuevos, lo que evidencia la ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar la postura fiscal.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del

C.P.C.C.N. deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 218:312, 294:69 y 328:53).

Que en ese sentido deviene aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que teniendo en cuenta la prueba colectada, cabe concluir que la recurrente no aportó elementos de convicción que permitan descalificar las objeciones realizadas por el Fisco Nacional con relación a los proveedores impugnados, en particular respecto a la falta de capacidad económica y operativa constatada. Tampoco acercó a la causa, en forma subsidiaria, documentación y/o evidencias que llevaran a demostrar que los servicios fueron efectivamente prestados, que los mismos eran pertinentes y que estaban relacionados con la actividad gravada. Dicha convicción conduce a sostener que los proveedores bajo análisis no resultaban hábiles para ser generadores de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado en manos de Cooperativa de Trabajo Agropecuaria Azucaña Ltda.

Por lo expuesto, corresponde confirmar el criterio fiscal adoptado, respecto del citado gravamen, con costas.

VI.- Que resta referirse a las multas aplicadas en las resoluciones apeladas conforme el artículo 46 y 47 inc. a) b) y c) de la Ley de Procedimiento Tributario (t.o en 1998 y sus mod.)

Que en primer lugar, cabe destacar que de acuerdo a lo establecido en el artículo 20 de la ley Nº 24.769, el 1 de noviembre de 2018 el Fisco Nacional formuló denuncia penal por presunta infracción en la Ley Penal Tributaria. Posteriormente, el 12 de febrero del 2019, se resuelve la causa en virtud de la vigencia de la ley N° 27.430 (incrementa la condición objetiva de punibilidad a $1.000.000) por aplicación retroactiva del principio de la ley penal más benigna. En consecuencia, y ante la sentencia firme planteada en el párrafo anterior la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Tucumán aplica mediante la Resolución Nº 11/2019 (DV RRTU) la multa para los períodos fiscales enero a julio 2013; fijándose a través de la resolución 19/2017 la sanción para el período comprendido de marzo 2011 a diciembre 2012.

Que el artículo 46 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) dispone que “el que, mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco Nacional, será reprimido con una multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”.

Que en el caso de autos el aspecto objetivo de la norma queda configurado toda vez que la actora computó en sus declaraciones juradas créditos fiscales improcedentes, generando de esta manera un perjuicio fiscal al erario público. En este orden de ideas, es importante mencionar que fue la propia actora quien conformó en su oportunidad el ajuste fiscal propuesto en 11 de 23 facturas correspondiente al proveedor Cort- Solla S.R.L y en aquellas operaciones que se efectuaron con Servicios las salinas S.R.L posterior a su incorporación en la base apoc, quedando de esta forma configurado el elemento objetivo de las sanciones.

Que al analizar la figura del art. 46 y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las

presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, “Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI” del 12/12/2013 y “Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI” del 08/04/2014).

Que las presunciones previstas en el art. 47 de la norma fiscal admiten prueba en contrario, correspondiendo a la recurrente probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Que el Fisco Nacional controló la concordancia de las registraciones efectuadas en los libros IVA Compras e IVA Ventas con los comprobantes respectivos, detectando así facturas de proveedores que no poseían capacidad operativa para comerciar.

Que por lo tanto, teniendo en cuenta que de los antecedentes administrativos se desprende que existe una contradicción entre gastos expuestos en sus estados contables con los datos que surgen de la fiscalización, corresponde tener por configurado el aspecto subjetivo que requiere la norma.

Que ha quedado demostrado que la recurrente incorporó en la contabilidad fiscal comprobantes con dos tipos de vicios; recaen sobre operaciones de compras inexistentes y además no se ha podido establecer, quiénes han sido los verdaderos destinatarios de las erogaciones correspondientes a los servicios que se cancelan.

Que los créditos fiscales fueron computados en el Impuesto al Valor, provocando de esta forma, debido a la cantidad de operaciones apócrifas, una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible. En efecto, se configura así la presunción establecida en el artículo 47 inc. b) de la Ley de Procedimiento Tributario.

Que en virtud de lo expuesto y atento que concurren los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configure la tipificación aplicada, voto por confirmar las multas sobre la determinación del impuesto al valor agregado, con costas.

VII.- Que finalmente, respecto a los intereses resarcitorios reclamados, debe resaltarse que éstos se ajustan a lo dispuesto en el art. 37 de la ley de rito fiscal, por lo que debido a que la recurrente no formuló agravios sobre los mismos, corresponde su confirmación.

VIII.- Que en virtud de los argumentos desarrollados en los considerandos V a IX, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra Gómez dijo:

I-Que en lo sustancial adhiero a lo expresado por el Dr. Martín en su voto, en tanto resuelve confirmar la determinación de IVA por la impugnación de la operatoria con los supuestos proveedores Servicios Las Salinas SRL y Cort- Solla SRL., considerando conveniente efectuar algunas precisiones adicionales.

Que se ha remarcado la existencia de comprobantes con CAI vencido y dobles talonarios de facturación, esto último en el caso de Cort- Solla SRL. Ello así, la factura es el instrumento esencial de prueba de una operación comercial, aunque por sí misma no sea suficiente para demostrar la realidad económica de la transacción que pretende instrumentar, sin embargo, en este caso el dato relevante a destacar radica en que ni siquiera el aspecto formal de las operaciones aquí controvertidas se encuentra debidamente cumplido (cfr. criterio de la Sala III de la CNACAF in re “Romane S.A “, sentencia del 29 de octubre de 2015).

Los datos colectados durante la fiscalización y plasmados en el acto apelado vislumbran un razonamiento congruente sobre la incapacidad atribuida a los presuntos proveedores para la facturación efectuada, lo cual impide considerarlas como generadora genuina de crédito fiscal, extremo que no fue desvirtuado (cfr. criterio de la CSJN in re: “Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI Resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 25 de septiembre de 2015).

Que corresponde destacar que no se trata de hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos detectados respecto de los pretendidos proveedores, sino que ante las circunstancias constatadas por la fiscalización, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarlas y exigen de la utilización de otros medios probatorios fehaciente para comprobar la existencia de las negociaciones, lo cual definitivamente no ocurrió en autos (cfr. CNACAF, Sala II, in re “Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI”, sentencia del 29/11/2012).

En tal sentido cabe concluir que nadie puede invocar el derecho a computar un beneficio tributario sobre la base de documentación que presenta las inconsistencias y/o irregularidades enumeradas en el acto apelado, máxime si tal pretendido beneficio se relaciona con el cómputo de créditos fiscales que se presentan justificados en una causa cuya real existencia no ha sido debidamente acreditada (criterio de esta juzgadora in re “Numen Insight S.A. s/recurso de apelación”, sentencia del 10 de agosto de 2017, entre otros).

Por lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado en IVA.

II- Respecto de la liquidación de intereses, teniendo en cuenta su naturaleza resarcitoria y el criterio restrictivo para su exención que impera en la materia fiscal (cfr. Fallos: 323:1315); corresponde confirmar su procedencia y el cálculo efectuado en el acto determinativo obrante a fs. 21/36.

III- Que corresponde pronunciarse sobre la procedencia de las multas aplicadas en el acto determinativo y en la resolución que originalmente tramitara ante la causa N° 48.834-I, ahora a acumulada a estos actuados, ello en los términos de los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c), de la ley de rito fiscal (vide fs. 30 y 108/113).

Que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 11.683 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 (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014).

Que por su parte con relación a las presunciones establecidas por el art. 47 de la ley de rito, estimo pertinente traer a colación lo expuesto por la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al resolver la causa “Italiano, Antonio Alberto”, con fecha 12/02/2008, donde (voto del Dr. Alemany) se expuso que “En el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314... En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Asimismo, en dicho precedente se expuso (voto del Dr. Morán) que “En lo que respecta a la causa "Montenegro", si bien al momento de acaecer el hecho imponible ya habían sido reincorporadas al texto de la ley 11683 las presunciones del citado artículo (conf.

art. 19, L. 23314 - ADLA XLVI-B-1124-), no corresponde efectuar una aplicación mecánica del criterio allí expuesto. Siendo ésta una cuestión relacionada con el ámbito de la prueba, no puede ser ordenada con el carácter de un mandato ineludible. La fuerza vinculante de una presunción queda siempre al buen juicio del órgano que se encuentra en situación de aplicarla; de modo que podría optar por hacerlo siempre que entienda preservados los derechos fundamentales involucrados en el proceso" , para luego agregar que "...ello no puede interpretarse como una prohibición absoluta de aplicar las presunciones de dolo previstas en el citado artículo 47, en la medida en que éstas resulten intrínsecamente razonables, y se encuentren acreditados los hechos que determinan su aplicación. Que, en un sentido acorde, esta Sala tiene dicho que la intención defraudatoria -indemostrable en cuanto estado psicológico condicionante de la voluntad del sujeto- "sólo puede evidenciarse mediante datos objetivos o manifestaciones externas que la pongan de manifiesto, que resultan ser aquellas a las que la ley atribuye ese significado..." ["Las Pirguas SRL (TF 24.592-I) c/DGI" – 31/8/2007]". En igual sentido la Sala IV de la Alzada in re "Yuviet SA c/Dirección Gral. Impositiva" – 9/6/2005.

Que del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales. En definitiva, para tener por configurada la infracción prevista en el artículo 46 resulta necesario la existencia de declaraciones confeccionadas mediante ardid o engaño que, como consecuencia, arrojen una ocultación maliciosa de la liquidación tributaria (CNCAF, Sala I in re " Mora y Araujo Manuel", sentencia del 8 de abril de 2014).

En efecto, el artículo 47 de ley 11.683, establece presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales –en este caso las previstas en los incisos a) y b), c)- consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF -Sala V-, in re: "Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI").

En este caso concreto y en contraposición a lo sostenido por la recurrente, el Fisco ha demostrado a través de elementos de prueba asertivos y contundentes que Cooperativa de Trabajo Agropecuaria Azucaña LTDA ha realizado maniobras tendientes a engañar y falsear la realidad de los hechos (esencialmente el uso de facturación apócrifa), ello en notoria contradicción con lo dispuesto con las leyes del IVA y con el propósito de perjudicar al organismo recaudador, lo cual de no mediar actividad fiscalizadora no hubiera sido descubierto, no existiendo prueba en contrario de la cual pueda inferirse que haya existido error excusable.

En definitiva, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa a las sanciones impuestas tratadas en este punto como así tampoco para modificar la graduación dispuesta en sendos actos recurridos, corresponde disponer su confirmación.

IV- Que por lo expuesto corresponde: i) Confirmar el acto determinativo obrante a fs.21/36 en todas sus partes, con costas; ii) Confirmar la resolución sancionatoria que luce a fs. 109/113, con costas.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1º) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2º) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $276.630 (Pesos doscientos setenta y seis mil seiscientos treinta) por el patrocinio letrado y $ 110.652 (Pesos ciento diez mil seiscientos cincuenta y dos) por la representación procesal los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por los profesionales intervinientes en autos en las dos primeras etapas en conformidad con las pautas establecidas en la Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

3°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos por el patrocinio letrado en la suma de $ 300.020 (Pesos trescientos mil veinte)equivalente a 40,33 (cuarenta con 33/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria – y por la representación procesal , la suma de $120.008 (Pesos ciento veinte mil ocho) equivalente a 16,13 (dieciséis con 13/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 04/22 (11/03/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos al Organismo Fiscal y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.31 16:52:34 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.31 16:53:22 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.31 20:10:32 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.31 20:10:33 -03:00