República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-56051147-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 3 de Junio de 2022

Referencia: Sentencia EX-2019-52895207-APN-SGAI#TFN INGIBA S.A.

En Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Rubén Alberto Marchevsky (Vocal Titular de la 3ra. Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2da. Nominación), a fin de resolver la causa EX-2019-52895207-APN-SGAI#TFN caratulada: **"INGIBA S.A.** s/recurso de apelación impuesto al valor agregado"

El Dr. Marchevsky dijo:

I- Que mediante IF-2019-45972907-APN-SGAI se interne recurso de apelación contra la resolución de fecha 17 de abril de 2019, suscripta por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Resistencia de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales febrero, marzo y abril de 2015, enero, mayo a noviembre de 2016 y enero a julio de 2017, con más intereses resarcitorios. Asimismo se aplica una multa equivalente a tres tantos del impuesto evadido, con sustento en lo dispuesto por los arts. 46 y 47, inc. b) de la ley 11.683 (t.o. vigente).

Señala que conforme a la fiscalización practicada por el organismo fiscal, se rechazaron operaciones realizadas con el proveedor Dardo Rubén Ledesma que con maquinarias propias y de su Sra., fueron realizadas distintas obras públicas en los ejercicio 2015, 2016 y 2017, dichas operaciones se realizaron, se entregaron y fueron facturadas por la firma, cuyo destino final era en dependencias del Estado Provincial, en el caso al Instituto Correntino del Agua.

Indica que de la prueba técnica, contable y documental que se realizó en sede administrativa, se demuestra la cantidad de obras efectuadas.

Se agravia por la insuficiente valoración de las pruebas aportadas y su mérito en las presentes actuaciones, puesto que el criterio fiscal para impugnar las facturas es solamente que se encuentran en la Base Eapoc, pero no se han hecho investigaciones si a pesar de ello se han realizado operaciones reales y aun cuando lo comprueban deciden invalidar dichas operaciones.

Considera que si al ente fiscal le interesara la verdad real y en caso de duda, pudo haber dictado medidas para mejor proveer, pero no solo no lo hizo, sino que directamente omitió referirse a estas pruebas

auténticas. La propia circunstancia del tratamiento que da a la respuesta a los oficios informáticos librados y a las pericias revela el abandono por la búsqueda de la verdad real, manteniéndose en la comodidad de afirmar un hecho negativo.

Entiende que ello demuestra la falta de motivación de la resolución impugnada, pues no se apoya en los hechos probados, siendo nula de nulidad absoluta por fundarse en hechos falsos.

Sostiene también que el acto apelado no constituye una decisión fundada, porque no se basa en los hechos conducentes afirmados y probados, ni valora las probanzas para la correcta decisión. Omite considerar la defensa y las pruebas aportadas.

Hace hincapié que las razones por lo cual la resolución debe ser revocada es que, la AFIP, ha realizado una impugnación genérica y desde su escritorio y no ha dispuesto medidas y probanzas para probar si en este caso concreto las operaciones fueron reales como se demostró. Tampoco fueron refutadas las pruebas técnicas y pericial al no impugnar las mismas, donde se manifiesta que los servicios han sido razonables y necesarios para la realización de la obra como así también los valores pagados, como tampoco se han cuestionado que las obras se encuentran realizadas, terminadas y entregadas hechos que son de público y notorio conocimiento y donde la fiscalización a chequeado las recepciones de conformidad a las mismas.

Por último y subsidiariamente que no se hiciera lugar a las cuestiones planteadas en los puntos precedentes, solicita se aplique al caso la doctrina de la mora imputable y error excusable.

Entiende que mal puede interpretarse que corresponden intereses cuando en el precedente del caso surge con total claridad que no procedía impugnarse los montos deducidos.

Citando un fallo de la Corte (Ika Renault S.A.) en el que se señala que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, por el sólo acaecimiento del plazo sin necesidad de requerimiento alguno, nada dice respecto al elemento subjetivo -imputabilidad del retardo- que integra también el concepto de aquel instituto jurídico, sosteniendo que en el caso resulta aplicable a la ley tributaria la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora, cuando prueba que no es culpable, como en los hechos bajo examen, frente a la alta complejidad técnica que presentan las cuestiones planteadas en autos.

Hace reserva del caso federal, y solicita se declare la nulidad de los actuado y/o revocándose la resolución recurrida, con costas.

II- Que mediante IF-2019-82351222-APN-DNTEID#JGM contesta la representación fiscal el traslado del recurso.

En cuanto a la nulidad por falta de fundamentación articulada por la actora, señala que dicha parte no indica cuál elemento del acto administrativo recurrido se encuentra viciado y de qué modo tal vicio se manifiesta.

Indica que, si bien parece deslizar que la motivación del aquo es insuficiente, lo cierto es que tales manifestaciones carecen tanto de sustento argumentativo como probatorio.

Agrega que, si la actora disiente con la suficiencia de las probanzas o del mérito que de ellas ha hecho el funcionario actuante, ello no puede per se justificar en modo alguno la nulidad del acto.

Entiende que, sobre la carga probatoria a la luz de la teoría de la prueba dinámica, lo cierto es que la actora no puede erigir en un agravio válido la falta de dictado por parte de la División actuante de una medida para mejor proveer. Ello por cuanto correspondería a ella ejercer el derecho de contradecir el acto y sus fundamentos.

Sostiene que de la propia lectura del acto se advierte claramente que el mismo cumple con todos los requisitos impuestos por la normativa para calificar como un acto administrativo válido.

En cuanto al fondo de la causa, advierte que son numerosas las irregularidades observadas que tienen entidad para formar la convicción en el juez administrativo, sobre el carácter espurio de los comprobantes mediante los cuales la actora pretende respaldar su crédito fiscal.

Efectúa un análisis de la prueba producida en sede administrativa, concluyendo que no es posible acreditar el nexo que permita llegar a la conclusión que los servicios prestados por Ingiba S.R.L. a los organismos por los que fueron contratados hayan sido realizados por el supuesto proveedor Ledesma, Dardo Rubén atento que el mismo carece de capacidad operativa para afrontar las tareas que se detallan en cada una de las tareas plasmadas en cada una de las facturas.

Respecto de los agravios formulados en relación a los intereses resarcitorios, sostiene que los mismos se encuentran liquidados conforme a la normativa vigente y que si bien la actora aduce que no ha habido culpa, no indica siquiera los motivos por los que considera que los mismos no resultan exigibles.

Agrega que el estado de mora constituido por el incumplimiento material de la obligación produce, entre otros efectos, la obligación accesoria de pagar intereses, señalando que en el régimen previsto por la ley de procedimiento tributario, la constitución en mora se produce en forma automática, es decir, por el solo vencimiento de los plazos para el pago y sin la necesidad de requerimiento previo por parte del Fisco.

En relación con la sanción aplicada, en cuanto al elemento material u objetivo se remite a lo expuesto en relación a la procedencia del fondo del ajuste. En lo referente al aspecto subjetivo, entiende que una vez producidos los extremos fácticos previstos en la normativa comienza a operar la presunción de dolo prevista en la norma.

En cuanto a la graduación de la multa, considera que resulta razonable el apartamiento del mínimo legal, puesto que la actora se valió de documentación apócrifa para generar crédito fiscal que no le correspondía.

Ofrece como prueba los antecedentes administrativos, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada en todas sus partes, con expresa imposición de costas.

III- Que en atención a no haber prueba a producir, mediante PV-2022-51537572-APN-VOCIII#TFN, se elevan los autos a consideración de la Sala A, los que luego pasan a sentencia conforme If-2022-54268931-VOCII#TFN.

IV- Que se agravia la recurrente, en primer término, de la insuficiencia de fundamentos de la resolución apelada

Que tanto de la lectura del acto apelado, como del análisis de las actuaciones seguidas por el ente recaudador no se vislumbra que el juez administrativo se halla apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, ni que haya incumplido con el procedimiento reglado por la ley N° 11.683 (t.o.

1998 y modif.) para determinar el tributo y/o aplicar las sanciones recurridas en autos. Es más, en el presente caso la recurrente tuvo conocimiento de las actuaciones seguidas por la inspección y el juez administrativo, pudiendo presentar su descargo en oportunidad de contestar la vista corrida, lo que evidencia que los agravios vertidos por la apelante como fundamento de la defensa de nulidad intentada, se tratan de una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, pero que no afecta la validez de acto alguno.

Que debe señalarse en cuanto a la prueba ofrecida en sede administrativa, el organismo fiscal hizo lugar a la misma, la que se encuentra agregada en los antecedentes administrativos, la interpretación que efectúa el juez administrativo de la misma no vicia el acto, tema que como ya se dijo integra el fondo de la causa. Asimismo, en esta instancia, la actora puede proponer la prueba que haga a su derecho, no obstante, en el caso de autos, critica "...la omisión de considerar la prueba ofrecida con el fin de acreditar la existencia de las operaciones...", hecho que se encuentra a consideración de este Tribunal

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que *"la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima "no hay nulidad por la nulidad misma", receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación"* (CNACAF, Sala V, junio 4-997 -Sosa Mirta Elena Impuestos B- 2076). 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 (conf. "Anteurquiza, Mugo Ramón" - CNACAF. - Sala IV - 26/3/1992 - entre otros), circunstancia que no ha sido acreditada en autos.

En mérito a las consideraciones que anteceden, corresponde rechazar el argumento sobre la nulidad del acto interpuesto por la aquí apelante en su líbelo recursivo.

V- Que procede considerar ahora si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Que conforme surge de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados, el ente recaudador, en ejercicio de las facultades que le son propias, practicó una fiscalización a la recurrente a través de la cual constató que la actividad principal que desarrolla la actora es Servicios de Arquitectura e Ingeniería y Servicios Conexos de Asesoramiento Técnico.

Que el origen del cargo tuvo lugar a partir de los requerimientos efectuados a efectos de constatar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y por la documentación acompañada de varios proveedores y de las respuestas obtenidas fueron observadas las realizadas con el Sr. Dardo Rubén Ledesma.

VI- Que conforme lo expuesto en el Considerando precedente, el tema a decidir en autos refiere a la procedencia de la impugnación de facturas por parte del Fisco Nacional respecto al único proveedor de la actora, la que originó la obligación de la recurrente frente a los impuestos al valor agregado por los períodos fiscales febrero, marzo y abril de 2015, enero, mayo a noviembre de 2016 y enero a julio de 2017.

Que, a fin de dilucidar la cuestión, debe analizarse la situación de cada del proveedor puesto en crisis, a la luz de la actividad fiscalizadora obrante en las actuaciones administrativas (conf. Informe de inspección a fs.142/148 de los antecedentes administrativos).

El Sr. Dardo Rubén Ledesma tiene como actividad declarada Servicios relacionados con la

construcción. Tiene CUIT inactivo. Se encuentra en el historial de contribuyentes con irregularidades, con la fiscalización terminada el 21/11/2017.

En cuanto a patrimonio, señala la inspección, que posee un automóvil Renault Sedán 4 puertas, modelo 1986, una propiedad adrema A100161021 sito en Necochea 2066 y una embarcación.

No posee acreditaciones bancarias desde el año 2014. Las declaraciones juradas arrojan permanente saldo técnico a favor del Sr. Ledesma. Falta de pagos de la mayoría de sus declaraciones juradas, presenta planes de pagos, los que se encuentran caducos.

Se realizó una verificación por el área Fiscalización labrando requerimientos, los que fueron incumplidos, no aportando ningún tipo de documentación, Libros de IVA y/o comprobantes de compras y ventas, no pudiendo ser localizado en visitas posteriores en el domicilio fiscal. La emisión de facturas electrónicas por importes significativos no concuerda con su perfil patrimonial, sin capacidad económica y financiera, con irregularidades en la cadena de comercialización y por la resistencia a la fiscalización, por lo que se determinó su inclusión en la base e-Apoc.

El Sr. Ibarrola Leiva -gerente general de Ingiba S.A.- aportó detalle de las operaciones y formas de pagos, en la cual expone que los cheques han sido cobrados por el Sr. Ledesma y la Sra. Ramírez, además aportó nota con una explicación detallada de la operatoria de la empresa, las obras realizadas a Empresas del medio y a Organismos Públicos Provinciales, adjuntando fotografías del tipo de trabajo ejecutado y de las maquinarias alquiladas y expresó dicha operatoria por no poseer los bienes de uso propios necesarios para haber efectuado sus obras, agregando que los bienes de uso, maquinarias pesadas con los cuales prestó el servicio fueron alquiladas al Sr. Ledesma.

Los agentes fiscales iniciaron la inspección a la contribuyente Ramírez, María Isabel, quien informó que posee bienes, como retroexcavadoras y motoniveladoras. Asimismo, señala que conoce a la firma Ingiba SRL, que cobró cheques de la empresa en concepto de pagos propios y de Dardo R. Ledesma por el alquiler de maquinarias.

Asimismo, se efectuó un pedido de información al Banco Santander Rio, entidad que contestó que los cheques han sido cobrados por ventanilla, adjuntando anverso y reverso de los mismos. En el anverso se observan que han sido cobrados por Dardo Rubén Ledesma y María Isabel Ramírez, ambos con el mismo domicilio.

VII- Que procede ahora analizar la prueba producida en las actuaciones administrativas (fs.263/266).

Que a fs. 275/414 se encuentra agregada la pericia técnica, mediante la cual determina qué tipo de maquinarias y logística necesaria para la ejecución de proyectos y obras cuya contratista es la recurrente. Después de acompañar diversos contratos y toda la planificación de las obras, se concluye que “Del análisis de memorias y documentación técnica adjunta de las obras y proyectos ejecutados por la empresa Ingiba SRL, y teniendo en cuenta las conclusiones efectuadas para cada caso en particular, se puede resumir que para la correcta ejecución de todos los contratos involucrados indudablemente ha sido necesario contar con equipos de topografía y sus correspondientes apoyos logístico consistente en camionetas, casillas, motosierras, tractores y equipo retroexcavador en algunos casos; como así también para la ejecución en tiempo y forma de las obras civiles contratadas fue imprescindible afectar equipos de gran porte como ser excavadoras, camiones, motoniveladoras y compactadores auto propulsados”

Que debe señalarse que este informe asegura la conclusión de las obras a cargo de la actora y los

materiales necesarios para ellas, no aportando ninguna información sobre los proveedores de la recurrente.

Que a fs. 415/418 se encuentra agregada la prueba pericial contable. En ella se describe los bienes que posee en su inventario desde el 2010 hasta 2017. Agrega que los libros contables se encuentran rubricados y foliados. Que las facturas del Sr. Ledesma eran válidas al momento de su emisión y obedecen a las normas de facturación. Asimismo, indica que los montos abonados por los respectivos bienes y servicios son acordes a los precios de mercado de la época para los mismos bienes y servicios, son razonables.

Que, en cuanto a la prueba informativa, la Dirección Provincial de Vialidad, informa que la Sra. María Isabel Ramírez se encuentra inscripta en esa Dirección como proveedor del Estado desde el 13/05/2010, bajo el nombre de San Isidro Construcciones de María Isabel Ramírez (fs. 426/434). Por su parte el Instituto de Vivienda de Corrientes, manifiesta que no posee relación contractual con la Sra. María Isabel Ramírez (fs. 435/441).

VIII- En este marco es necesario destacar -como lo sostuve en mi voto correspondiente a la causa caratulada: "*ARREBEEF S.A. s/recurso de apelación*" de fecha 21/9/2018- que la mera existencia de facturas en legal forma no habilita, sin más, el cómputo del crédito fiscal. Con sólo observar el texto del artículo 12 de la ley de IVA se puede apreciar la evidente intención del legislador de resguardar la determinación final del gravamen imponiendo una serie de requisitos y condiciones para que el crédito fiscal pueda ser computado como tal por el contribuyente. Así encontramos que, entre el propio artículo 12 y otras normas complementarias, dicho cómputo está sujeto a: a) que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que la cancelación de la operación se instrumente a través de determinados medios de pago; h) que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Que como puede colegirse, se trata de una serie de requisitos concurrentes de tipo formal algunos y de tipo material otros, inscribiéndose entre estos últimos la generación del débito fiscal en cabeza del sujeto que emite la factura, lo que no hace más que garantizar la característica de un impuesto plurifásico no acumulativo como el tratado.

Esta modificación legal data de 1990 y recepta los argumentos de los Dictámenes 35/84 y 22/85 –DATJ- que cuestionaban que la simple emisión de una factura, aunque cumpliera con los requisitos legales, pudiera acordar válidamente un crédito fiscal al comprador.

Que hasta la citada modificación legal la propia Corte -en *Industrias Electrónicas Radio Serra S.A.*- sustentaba la impugnación de créditos fiscales amparándose en el principio de la realidad económica para no hacer lugar a cómputos de créditos sin el correlato de una operación explícita que hubiera generado el débito pertinente.

Que resulta pertinente traer a colación la opinión de la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo en la causa "*Barreré y Asociados Soc. de Hecho*" de fecha 24/06/05, quien ha sostenido que para que se pueda reconocer al contribuyente el crédito fiscal, éste debe probar, entre otras cosas, la real existencia de las compras efectuadas, con sus correspondientes facturas donde el

impuesto se encuentra discriminado.

Dicho criterio fue reafirmado por la Corte Suprema de la Nación en más recientes fallos, en las causas "*Stopcar S.A.*" y "*Feretti, Félix Eduardo*" de fechas 21/08/13 y 10/03/15, respectivamente.

Que en este marco, el requisito para la computabilidad del crédito fiscal, basado en la "generación del débito fiscal" o "perfeccionamiento del hecho imponible" en cabeza del vendedor, locador, importador o prestador, como reza el último párrafo del artículo 12 de la Ley de IVA, no supone la posible declaración y pago por parte de éste del gravamen sino que tamiza por el artículo 6, en tanto se trate de venta de bienes o de locación o prestación sobre bienes, y requiere que medie la efectiva existencia de los mismos y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador.

Que, de la prueba producida en el expediente administrativo, más allá de que la empresa Ingiba, para los contratos que realiza torna necesario maquinarias especiales para llevar a cabo su labor (tal como se señala en la pericia técnica), no ha modificado el análisis del proveedor cuestionado como tampoco lo ha modificado la pericia contable.

Que cabe agregar que la pericia ofrecida en autos se basó sólo en los registros de la actora y la documentación aportada por ella.

Que cabe añadir que en el análisis de las presentes actuaciones no se ha considerado relevante que el proveedor no figurase en la base APOC al momento de las operaciones cuestionadas y que contaran con autorización para emitir comprobantes (conf. esta Sala, Causa Nº 27618/2013, "Giménez Rosa Martina (TF 29583-I) c/ DGI", del 19-11-13; y Sala II, Causa Nº 17663/13, "Agroservicios Sur SA (TF 33325-I) c/ DGI", del 10-13), pues lo concreto y decisivo es que al demostrarse los extremos que tornan inverosímiles las operaciones, la inclusión o no del proveedor en la citada base, no comporta un factor que permita soslayar los datos obtenidos y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las mismas.

Tampoco es relevante a los efectos del análisis de la impugnación administrativa que, el contribuyente Ledesma, sea incumplidor de sus propias obligaciones tributarias o deudor por planes de pagos que se encuentren caducos lo que se tornará, eventualmente, en que el fisco extreme los recaudos suficientes para el cobro de su acreencia.

Debe tenerse presente que el artículo 33 de la ley de procedimiento fiscal establece que "todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y solo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas" En este contexto, las registraciones contables no se encuentran respaldadas por la documentación pertinente en la medida que se impugnaron las facturas, con lo cual carecen de valor probatorio suficiente, dado que no pueden acreditar las operaciones cuestionadas, lo que lleva a concluir que ni la prestación real de los servicios ni el circuito económico de los bienes y el pago se encuentran probados por este medio ("Marpe S.A." C.N.C.A.F. Sala IV del 2/2/14)

Que en consecuencia la impugnación del proveedor ha sido adecuadamente valorada por el Fisco Nacional, toda vez que ha quedado demostrada la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que presentan un cuadro de serios reparos respecto de su capacidad operativa para poder prestar los servicios o bienes facturados, los que llevaron al Fisco Nacional a concluir que los mismos no fueron prestados por el proveedor impugnado.

Que, a tenor de lo expuesto, voto por confirmar el criterio que impugna el crédito fiscal computado

por el aludido proveedor –con costas-, por entender que sobre las facturas que documentan dichos gastos y que contienen el crédito fiscal, no se ha probado la real existencia de la operación en el plano de los hechos, determinando la obligación de la contribuyente frente al valor agregado.

IX- En cuanto a los intereses resarcitorios, el art. 37 de la ley 11.683 dispone que "*La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimiento, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio*".

"*…La obligación de abonar estos intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta*".

Respecto a su naturaleza jurídica el Máximo Tribunal ha fijado su postura en el sentido "*El presupuesto generador de los intereses establecidos por el art. 42 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modific.) así como de los previstos por el art. 161, no es otro que la mora del deudor en el cumplimiento de la prestación que la ley pone a su cargo. Esta falta de cumplimiento oportuno - se encuentre la deuda a cargo del contribuyente o del Estado- es el hecho que la ley contempla para establecer el comienzo del curso de los intereses ya que ellos representan un modo específico de indemnización al acreedor, por el retraso en la satisfacción de esa obligación pecuniaria"(*Fallos: 308:283), es decir que le reconoce características indemnizatorias, tendiendo así a resarcir a la víctima, en este caso la Hacienda Pública, restituyéndola al estado anterior a la mora.

Que ello es así, por cuanto se impone en forma automática, sin interpelación alguna, ni debe ponerse en mora al deudor, al ser obligaciones de plazo cierto y no exige para su aplicación la tramitación de sumario alguno por tratarse de una sanción de tipo civil.

Que para se configure la mora deben presentarse tres elementos concurrentes, a saber:

1. El retardo en el pago de la obligación a cargo del deudor. El organismo fiscal es el encargado de fijar los vencimientos para la presentación tanto de las declaraciones juradas de los impuestos a cuyo cargo se encuentra su recaudación, como los anticipos de ellos, retenciones y percepciones que deben ingresar los contribuyentes (conf, Decreto 618/97), mediante las respectivas resoluciones, el retardo entonces se producirá con la falta de cumplimiento en el ingreso total o parcial en el plazo fijado por el ente recaudador.

2. Que ese retardo sea imputable al deudor. Es decir que el incumplimiento le sea imputable por culpa o dolo. Esto ha sido reconocido por el propio Fisco en los Dictámenes DATJ de la DGI 117/77 y 7/78 y convalidado también por la Corte de Suprema de Justicia de la Nación in re "*IKA-Renault SAICyF*" del 25/02/1982, "...El artículo 42 de la ley 11683 (actual art. 37) establece que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, esto es, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento previo. Con ello, el precepto citado hace referencia expresa al elemento formal de la mora, pero no al elemento subjetivo constituido por la imputabilidad del retardo, el que también integra el concepto de dicho instituto jurídico. No obstante, dada la naturaleza resarcitoria de los intereses previstos en el citado artículo 42 y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío, siendo de aplicación a la ley tributaria, consecuentemente, la última parte del artículo 509 del Código Civil (artículo 1732 del nuevo Código), que exime al deudor de las responsabilidades de la mora -intereses moratorios, etc.- cuando prueba que no le es

imputable" (artículo 1730 del nuevo Código). En el mismo sentido "*Vendomé SRL"*, JNCAF Sala III, 9/10/79 y "*ESSO SAPA"* - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 27/07/1983).

3. El daño. Consiste en la privación del uso del capital al Estado durante el período en que el deudor estuvo en mora, teniendo lugar en esta materia por la falta de ingreso al vencimiento de la obligación tributaria.

Que en atención a lo expuesto y no habiendo la actora manifestado agravio alguno al respecto corresponde su confirmación, con costas.

X.- Que en relación a la sanción aplicada debe señalarse que el artículo 46 de la ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

Que en cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexactas las declaraciones juradas presentadas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de las sanciones aplicadas.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

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

En el caso bajo análisis acude al inciso b) del artículo 47 citado que establece:

"*…a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.*

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;…"

Que el inciso b) requiere de situaciones que impongan una "grave" incidencia sobre la determinación misma. Y si bien tal presunción se apoya a su vez en otra subjetividad que es la de establecer cuándo es que existe "gravedad" y es el Fisco quien debe darla a conocer, en el caso de facturas apócrifas, el sólo hecho de haberse demostrado la inmaterialidad de la operación y, en su caso, la inexistencia del proveedor, la gravedad resulta palmariamente expuesta.

En cuanto a la incidencia en la determinación que surja como consecuencia de documentación que contenga datos inexactos requerida por el inciso b) del artículo 47, debo decir que siguiendo lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "*Red Hotelera Iberoamericana S.A. C/DGI*" del 26/08/2003, la carencia de aptitud del instrumento utilizado es equivalente a la ausencia de instrumento o documento, por lo

que estamos en presencia de los tipos previstos en los incisos citados precedentemente.

Por ello corresponde confirmar la sanción aplicada, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

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

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ra. Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.03 13:24:46 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.03 14:37:19 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.03 14:37:20 -03:00