República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-42174909-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 17 de Abril de 2023

Referencia: Sentencia: SALA A VOC. 1RA - Expte N° 49.800-I PINTURERÍAS GARCÍA S.A. s/ recurso de apelación

---

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 de la 3° Nominación) para resolver el Expediente Nº **49.800-I** caratulado "**PINTURERÍAS GARCÍA S.A. s/recurso de apelación".**

La Dra. Agustina O'Donnell dijo:

I.- Pinturerías García S.A. interpone el recurso de apelación previsto en el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución Nº 51/2019 dictada el 3 de febrero de 2020 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la AFIP-DGI, en la que se determinó de oficio su obligación en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos julio/2016 a marzo/2017, y se la intimó a ingresar la suma de $88.808,31, más intereses resarcitorios. En dicho acto, además, se le aplicó una multa de defraudación de $266.424,93.-, en virtud del art. 46 presumiendo el dolo en su conducta según el art. 47, inc. b) de la misma ley.

En su presentación ante este Tribunal invoca, en primer término, la nulidad de la Resolución por falta de fundamentación suficiente de los cargos formulados y por no haberse acompañado el detalle de los intereses resarcitorios intimados.

Con relación al fondo, expone que: 1) los ajustes se sustentan en conclusiones ajenas a sus operaciones comerciales, más precisamente en cuestiones vinculadas a las conductas incumplidoras de los proveedores, resultando indebido que se le extienda la responsabilidad; 2) la falta de indagación en los hechos concretos por parte del juez administrativo al no haberse valorado la prueba aportada con la que acreditó la realidad de las operaciones de compras cuestionadas; 3) el Fisco Nacional no logró desacreditar o rebatir el circuito comercial de compra, ni tampoco refutó que los proveedores no hayan sido quienes le vendieron las mercaderías, 4) resultan contradictorias las conclusiones del Fisco Nacional que, por una lado afirma la existencia de las operaciones y su efectivo cobro (de hecho, no realiza ajustes en Impuesto a las Ganancias y no intima el pago del Impuesto a las Salidas No Documentadas), y por otro, no admite el cómputo del crédito fiscal en IVA; 5) la estructura del impuesto sólo exige desde lo sustancial, acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible, en sí -entiende-

la existencia del bien adquirido (puesta a disposición del adquiriente o haya sido utilizado para la generación del débito fiscal en la cadena productiva), siendo irrelevante la calificación del proveedor por sus propias obligaciones fiscales.

Por último, se agravia de la sanción aplicada por improcedente, ofrece prueba y solicita que se revoque la Resolución, con costas.

II.- A fs. 73/94, la representación fiscal contesta el traslado del recurso. Reseña los antecedentes relevados en sede administrativa y relata que la fiscalización detectó el cómputo de créditos fiscales improcedentes de operaciones con proveedores que calificó de apócrifos.

Sobre la nulidad articulada, alega que la Resolución cumple con todos los requisitos esenciales y sustanciales exigidos por la ley de procedimientos administrativos y que para su dictado se siguió con los pasos fijados por la ley de procedimiento tributario. Indica, por su parte, que la liquidación de los intereses resarcitorios fue puesta a disposición de la recurrente al momento de dictado y notificación de la Resolución.

Respecto al fondo, explica que la impugnación de los proveedores se fundó esencialmente en aspectos tales como la imposibilidad de ubicarlos en sus domicilios, la falta de capacidad operativa para realizar las operaciones; puntualmente uno de los proveedores desconoció lisa y llanamente haberlas realizado; presentaciones inexactas de declaraciones juradas impositivas; falta de comprobación del circuito de pagos y circuito físico. Resalta que, a los fines del cómputo del crédito fiscal, sólo dan derecho aquellas compras en las que los sujetos que figuran en la documentación emitida sean quienes realizaron las operaciones y siendo proveedores ficticios, deviene insuficiente que existan facturas para considerar verdadero al negocio jurídico que ese documento pretende acreditar.

Por último, sobre la sanción aplicada, alega 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 que tenían que 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.

Por último, respecto de los intereses resarcitorios, expone que la naturaleza jurídica de estos radica en la falta de pago en tiempo y forma, resultando ajustada a derecho la aplicación del art. 37 de la ley 11.683.

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

III.- A fs. 103 se hace lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional respecto a la prueba informativa ofrecida por la recurrente. A fs. 108 se elevan los autos a consideración de la Sala; y por último, a fs. 113 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- En primer lugar, corresponde referirse a la defensa de nulidad que opone la recurrente por falta de fundamentación de la Resolución, que cabe adelantar no puede prosperar, ya que de su lectura, y de las actuaciones administrativas que preceden su dictado, no se advierten las deficiencias que Pinturerías García S.A. le endilga. Por el contrario, surgen de allí en forma clara las razones de hecho y de derecho que llevaron al juez

administrativo a formular la pretensión fiscal, razón por la cual los argumentos vertidos como fundamento de la nulidad intentada son en realidad una mera discrepancia con el criterio fiscal que integran el fondo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver.

Cabe recordar, asimismo, que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido.

Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Cámara que ejerce como tribunal de alzada de este Tribunal al decir que "…cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa "Cooperativa de Trabajo AEI "Colonia Barraquero" LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)", pronunciamiento del 3 de febrero de 2012). También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa "EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI", "Cachape SRL c/ DGI" y "Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI", pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)" -conf. "Bringas Raul", sentencia del 1.10.2020-.

En el caso la invocación de la nulidad ha sido genérica, correspondiendo desestimarla, sin costas en razón de no haberse planteado ni, por ende, tratado como de previo y especial pronunciamiento (*Fallos* 336:70, "Bolland").

V.- Corresponde ahora decidir si la Resolución apelada se ajusta a derecho.

De sus Considerandos surge que en el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a Pinturerías García S.A se detectaron irregularidades en las compras a los proveedores Mariano Ramón Santesteban y Néstor Orlando Noriega, por lo que se impugnaron los créditos fiscales computados en sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado. Se detallan allí también las irregularidades detectadas durante la exhaustiva tarea de fiscalización a cada uno de ellos, que llevaron a calificarlos de apócrifos, por lo cual se concluyó que se trata de contribuyentes sin capacidad operativa ni financiera para realizar la actividad por la que emitieron las facturas a la recurrente, entre ellas, la imposibilidad de localizarlos en sus domicilios fiscales, la falta de comprobación del circuito físico -en tanto la entrega de los productos se hizo por intermedio de una persona ajena a los proveedores; la falta de comprobación del circuito de pagos, en tanto surge del Informe Final de Inspección que integra las act. adm. (fs. 124/127) que Pinturerías Garcia S.A. dijo haber pagado en su mayoría con valores de terceros y entregados a persona ajenas a los proveedores. Por otro lado, del relevamiento de la fiscalización surgió que los cheques emitidos a nombre de éstos eran entregados al Sr. Barsamian, quien afirmó retirar los cheques y entregarlos a otra persona, integrante de la empresa Steeldote Fábrica Argentina de Pinturas S.A.

Frente a las objeciones formuladas, que ponían en seria duda la real existencia de las operaciones, era a la contribuyente a la que le correspondía probar en contrario, porque así se encuentra diseñado el proceso en la ley de procedimiento tributario, corolario del régimen de autodeclaración de la obligación tributaria que rige en el orden nacional.

Ello, además, por aplicación del criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al interpretar el art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado en la causa "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI" del 10 de marzo de 2015, y sostener: "*Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que*

aquí interesa, que: "En todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles...".

Resulta claro entonces, que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto de los vendedores de los bienes o prestadores de los servicios, extremos que no se cumplen en las presentes actuaciones, pues la recurrente no rindió ninguna prueba ante este Tribunal tendiente a acreditar que a pesar de las inconsistencias detectadas a los proveedores, las operaciones con éstos no existieron, y por ello, tampoco los créditos fiscales cumplen con el recaudo del art. 12 de la ley y, como tales, son legítimos para ser computados en las declaraciones juradas.

En definitiva de las circunstancias apuntadas se desprende que son insuficientes los elementos probatorios aportados tanto en la instancia administrativa como los ofrecidos oportunamente ante este Tribunal, para demostrar la existencia de las compras a los proveedores cuestionados, lo que pone de resalto la ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar la postura fiscal en la forma específicamente exigida en esta clase de ajustes fiscales por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Aunque sobre decirlo, ni la sola existencia de las facturas, ni su registración, aunque sea correcta y oportuna, ni tampoco la emisión de cheques conforme a las reglamentaciones vigentes constituyen por sí solas, prueba suficiente a los fines antes indicados y exigidos en la jurisprudencia del Alto Tribunal antes citada. Es necesario que el contribuyente demuestre que los bienes y/o servicios enunciados en los comprobantes fueron efectivamente adquiridos y/o prestados, pero no por cualquier proveedor, sino por el que aparece allí identificado, y es esa la prueba que la recurrente no ha rendido, ni ha hecho esfuerzo alguno por producir, ya que en su extensa presentación ante este Tribunal solo se ha limitado a hacer consideraciones genéricas en relación a su falta de responsabilidad en el cumplimiento fiscal de sus proveedores, que no es lo que la ley y la jurisprudencia exigen que demuestre en este tipo de ajustes.

Todas estas razones son por demás suficientes para confirmar la Resolución N° 51/2019, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ella, con costas.

Respecto a estos últimos en particular, no se advierten razones para eximir a Pinturerías García S.A. de su responsabilidad por la mora en el pago, desde el momento que la presentación inexacta de sus declaraciones juradas no proviene de una cuestión de interpretación de la normativa aplicable sino en haber computado créditos fiscales de operaciones inexistentes, supuesto que no encuadra en la causal invocada.

En cuanto a la tasa aplicada, la misma responde estrictamente a la legalmente prevista, sin que se hayan aportado pruebas sobre la confiscatoriedad invocada, constituyendo el agravio entonces una afirmación genérica sin respaldo concreto en pruebas, como exige la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

VI.- Corresponde ahora referirse a la legitimidad de la sanción de defraudación aplicada en dicho acto.

Así, debe recordarse 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 9/9/2014, 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.

A la luz de las consideraciones de hecho y de derecho formuladas en párrafos precedentes, en el caso la multa debe ser confirmada por cuanto ha quedado acreditado el dolo incurrido por Pinturerías García S.A. en la confección de las declaraciones juradas en las que incluyó créditos fiscales de comprobantes fiscales por operaciones inexistentes, es decir en declaraciones juradas engañosas. En cuanto al dolo exigido por dicha figura, cabe recordar que el art. 47 de la ley habilita al juez administrativo a presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

En particular, en el inc. b), en el supuesto en el que los documentos y registraciones impliquen una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible, que se configura desde el momento que los créditos fiscales computados no responden a la realidad de las operaciones celebradas y tienen la entidad suficiente para generar la grave incidencia a la que se refiere la norma. Se encuentran configurados entonces los supuestos allí previstos por cuanto fue necesaria la intervención de la fiscalización y tareas llevadas a cabo respecto a los proveedores para detectar el fraude cometido, las que se encuentran reseñadas con detalle minucioso en los Considerandos de la Resolución y en los antecedentes administrativos que preceden y dan sustento, motivación y causa, a su dictado.

Por lo expresado, corresponde confirmar también la sanción aplicada en la Resolución recurrida, con costas.

La Dra. Laura Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato y a las conclusiones a la que arriba la Vocal Instructora en su voto con respecto a la defensa de nulidad y al fondo de la causa.

En efecto. De acuerdo con el relato efectuado por la Dra. O'Donnell, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades de algunos proveedores de la recurrente que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones inexistentes e impugnables en tanto los proveedores no contaban con capacidad económica ni operativa para operar en los niveles declarados y facturados.

En atención a lo expuesto, el tema en debate queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

Resulta oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

II.- Que cabe destacar preliminarmente que la defensa de la actora a lo largo de su escrito recursivo consiste -fundamentalmente- en sostener que las operaciones se realizaron y que los indicios tenidos en cuenta son circunstancias que le resultan ajenas a su relación contractual y que conllevan poner en cabeza de los contribuyentes controles que sólo puede ejercer la administración fiscal.

Sobre el particular, si bien, de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las

obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones con ciertos proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como la no localización de alguno de los proveedores, falta de capacidad operativa de los mismos, la falta de acreditación del circuito financiero, etc, elementos que en su en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

En esa inteligencia cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re "Vialbo Construcciones S.A.", 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que "…*no pueden considerarse las impugnaciones el Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés*".

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes destinadas a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales o de gastos, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

En ese contexto y a la luz del análisis de la prueba recolectada por la administración fiscal en el ejercicio de su tarea de fiscalización y de la prueba producida en sede administrativa y ante este Tribunal, que ha sido correctamente analizada y ponderada por la Vocal Instructora, sólo cabe concluir que no se han aportado elementos que puedan destruir los fundados y probados hechos tenidos en cuenta por el ente fiscal para impugnar las operaciones realizadas por la recurrente.

En esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que "…*ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa N°43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI, del 20/11/2012; Causa N° 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/E.N. - AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa N°32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-1) c/ DGI", del 29/11/2012)*".

Y, agregó, que "…*no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento", del 3-7-12; y "Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-1) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. no. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)*".

En consecuencia, los agravios de la recurrente -sobre quien reposaba la carga probatoria, como se dijo- resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran destruir las conclusiones a las que arribó el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos.

Finalmente, es menester traer a colación la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en numerosos pronunciamientos (vid. por todos "Impulso S.A.", 27/3/98). Se dijo allí que "*de la de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la "doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal*". En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Dicho criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal en la causas "ADM Argentina SA' y "Molinos Rio de la Plata S.A." de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció que "…*a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente*".

En esa inteligencia, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, independientemente de la identidad del presunto proveedor, lo que -como quedó dicho- no ha hecho en la especie, por lo que corresponde confirmar el ajuste efectuado por el Fisco Nacional en la resolución determinativa en cuanto impugna el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado. Con costas.

III.- Que la recurrente se agravia de los intereses liquidados, a los que califica de inexigibles y confiscatorios.

Al respecto corresponde precisar que la falta de pago en término o en su justa medida de las obligaciones tributarias origina el nacimiento de una obligación accesoria, ingreso de intereses, que se devengan desde la fecha de vencimiento de las mismas y hasta el momento de su efectivo pago y cuyo fundamento es indemnizar al acreedor -en este caso, el Estado- por el atraso del deudor en cumplir con su obligación, que le ocasiona un perjuicio al no poder hacer uso de su derecho de crédito. Es menester tener presente que la doctrina y la jurisprudencia es conteste en exigir, para su procedencia, la presencia de mora culpable. Ello así, el retardo en el cumplimiento de la obligación debe ser imputable al deudor, razón por la cual quedará excluido el incumplimiento derivado de caso fortuito o fuerza mayor. De tal forma, si el deudor considera estar liberado de toda responsabilidad debe probarlo, lo que implica que para la constitución en mora, deben coexistir los elementos formal y subjetivo. El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo, concepto que deriva de la obligación contenida en el artículo 37 de la ley de rito que obliga al pago de los intereses sin necesidad de interpelación alguna. En tanto, el elemento subjetivo refiere a la inimputabilidad del deudor, cuya presencia en el derecho tributario procede de la aplicación supletoria de las normas del derecho privado,

conforme la autorización expresa otorgada por el artículo 1 de la ley 11.683 (t.o. En 1998 y sus modificaciones). Así, resulta aplicable en la especie el régimen establecido en los artículos 886 a 888 del Código Civil y Comercial de la Nación que, si bien como el antiguo régimen del artículo 509 del Código Civil, no hace expresa referencia a la culpabilidad, la misma puede ser inferida como requisito de la mora, en tanto en el actual régimen como en el anterior, se permite al deudor liberarse de las consecuencias de su mora acreditando que no le es imputable (art. 888 del CCyC), expresión que implica la falta de imputabilidad subjetiva.

En ese contexto, corresponde confirmar los intereses liquidados, toda vez que no resultan atendibles los argumentos expuestos por la recurrente de acuerdo a la forma en que se resuelve la cuestión de fondo.

Finalmente, cabe rechazar el planteo sobre su confiscatoriedad en atención a las tasas aplicables. En esa dirección es conteste la doctrina de nuestro máximo tribunal en el sentido que "el derecho tributario -en cuyo ámbito ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1° de la ley 11.683, t.o. en 1998 y Fallos 307:412, entre otros)- presenta particularidades que, en lo que importa en el sub lite se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (conf. Fallos 323:1315, considerando 10 y sus citas), en especial en lo referente a sus elevadas tasas, que se justifican por el interés de la comunidad en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las funciones del Estado (confr. Fallos: 308:283; 316:42-considerando 4°-; 323:3412). (Vid. Entre muchos otros, "Valot, Eduardo Alfredo c/AFIP-DGI", 17/5/2005).

IV.- Que con respecto a la procedencia de la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, inciso b) de la ley de rito.

Debe tenerse presente que en materia de ilícitos materiales por defraudación tipificados en el artículo 46 de la ley de procedimientos fiscales se deberá respetar la secuencia que describe seguidamente, en orden a determinar si se verificaron sus elementos tipificantes.

En primer término se debe analizar el aspecto objetivo al evaluar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad. 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 ardid o engaño, es decir, 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 porque “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 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.

Y en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió para encuadrar la conducta del 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 del 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 aquélla operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, 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, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por 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 casi siempre ocurre ("presumtio sumitir ex so quo prelumque fit"), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, "Metodología Jurídica", Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

Bajo la luz de esas premisas, analizadas las actuaciones administrativas, el informe final de inspección y en atención a lo resuelto en Considerandos precedentes, el Fisco Nacional actuó correctamente al encuadrar la conducta de la recurrente. En efecto, imputa a la apelante la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas toda vez que sus declaraciones reposan en documentación en la que "se consignan datos inexistentes que incidieron gravemente en la materia imponible".

Frente a ello, los argumentos que ensaya no tienen entidad para enervar la ausencia de una conducta dolosa. Baste para ello destacar que sus declaraciones juradas originales no reposaban en documentación fidedigna, pues se encontraban declarados créditos fiscales que no contaban con el debido respaldo documental que significaron un importante ajuste en su determinación de la obligación tributaria.

Finalmente, entiendo que la sanción ha sido debidamente cuantificada por el juez administrativo, en atención a los hechos relatados en el acto en crisis, los que -vale reiterar-no han sido desvirtuados en autos.

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

I- Que adhiere al voto de la Dra. O’Donnell, salvo en lo que respecta al cuantum de la multa aplicada.

II- Que en relación a la sanción impuesta en la resolución apelada, en el impuesto al valor agregado comparto los argumentos expuestos por la Vocal preopinante en cuanto confirma la multa aplicada, no obstante, no surge del Informe Final de Inspección ya mencionado en este decisorio que la recurrente presentara antecedentes infraccionales, lo cual conduce reducir las sanciones a su mínimo legal en dos tantos del gravamen dejado

deingresar en su justa medida, con costas en la parte que se confirma y por su orden en relación a la reducción de las mismas.

Por ello, por mayoría SE RESUELVE:

1.- Rechazar la defensa de nulidad articulada, sin costas.

2.- Confirmar la Resolución N° 51/2019, con costas.

3.- Confirmar la sanción aplicada en la Resolución N° 51/2019, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.17 15:46:53 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.17 15:59:39 -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: 2023.04.17 16:00:03 -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: 2023.04.17 16:00:04 -03:00