21342/2023 ENERGIA MFM SRL (TF 48938-i) C/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, mayo de 2023

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 79/82 vta., **el Tribunal Fiscal de la Nación** recalificó la sanción impuesta a la actora en la figura del art. 45 de la ley 11.683. Impuso las costas por sus respectivos vencimientos.

Para así resolver, consideró que, ante la falta de argumentación suficiente por parte del Fisco para calificar la conducta de la contribuyente en el art. 46 de la ley 11.683, correspondía sancionarla en los términos del art. 45 de dicha normativa, en su mínimo legal, con la reducción del art. 49.

En efecto, consideró que no se habían descripto los elementos en que se habría sustentado el accionar doloso de la contribuyente, así como no se habían expuesto los hechos que llevaron a incluir en la Base Apoc a dicha proveedora, sustentando su intención sancionatoria tan sólo en la presentación de declaraciones juradas rectificativas. En otros términos, aunque las facturas hubiesen sido falsas, no se describió cómo la recurrente habría formado parte de esa maniobra, máxime si se tenía en cuenta que no se había expuesto cuándo la proveedora había sido incluida en la base Apoc.

A lo expuesto agregó que, aun en el supuesto de existir crédito fiscal proveniente de facturas de proveedores apócrifos, generándose por ello un saldo a favor del órgano recaudador, el juez administrativo había arribado a la materia imponible con los elementos que la propia contribuyente había puesto a su disposición. Por ello, concluyó que el ente fiscal no había sustentado mediante elementos probatorios concretos la existencia de dolo.

2º) Que, contra dicha resolución **apeló el Fisco** y expresó agravios a fs. 98/103 vta., cuyo traslado no fue contestado por su contraria.

Afirmó que el dolo había resultado acreditado en tanto las diferencias existentes entre lo exteriorizado y los montos debidos en razón de la actividad económica tuvieron origen en la ocultación de la realidad y sólo salieron a la luz en virtud de la labor fiscalizadora realizada.

Sostuvo que la existencia de una ocultación maliciosa había resultado probada en autos en tanto la actora se valió de una maniobra de ardid tendiente a ocultar un hecho de significativa relevancia en su giro comercial.

Entonces, al quedar acreditado el aspecto material de la figura infraccional, se presumió la intencionalidad dolosa en el accionar de la actora y correspondía a ésta aportar argumentos válidos para desacreditarla, lo que no había ocurrido en autos, por lo que no existían elementos que hicieran procedente el reencuadre.

3º) Que, surge de los presentes autos que el Fisco impuso a la actora una multa, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 46 y 47, inc. b, de la ley 11.683, en razón de que la responsable había ingresado un tributo inferior al que le correspondía al presentar las declaraciones juradas originales del IVA, correspondientes al período fiscal 6/2017, por haber realizado la verificación actuante una impugnación del crédito fiscal por facturación apócrifa relacionado con la proveedora Mabel Rodríguez, originando una diferencia de impuesto a favor del Fisco de **$92.188,16.** Cabe señalar que la actora conformó los ajustes y apeló la multa ante el Tribunal Fiscal.

Frente a la sanción de la ley 27.541 y previo a resolver, dicho organismo jurisdiccional requirió a las partes que informaran si la actora podía gozar de sus beneficios, y el Fisco manifestó que las obligaciones que originaron la sanción habían sido incluidas en un plan de pagos que se encontraba caduco, lo cual le impedía el acceso a dicho beneficio. Por ende, el TFN procedió a tratar la cuestión referida a la sanción impuesta, reencuadrándola en la figura de omisión. Esta nueva calificación fue motivo de agravio del Fisco Nacional.

4º) Que, la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.683 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos:

a- la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito;

b- un error de la víctima del ilícito; y

c- la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícitO.

De manera tal que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 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.

Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por comisión o por omisión y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño. La presunción de dolo en las infracciones tributarias que alega la representación fiscal ha de ser desechada, sin más, por ser contraria a elementales principios constitucionales de presunción de inocencia.

Ello no obsta a que, sin embargo, la necesidad de una efectiva defensa del erario justifique que el legislador arbitre una serie de hechos que, razonablemente elegidos, permitan inferir la existencia de una conducta dolosa merecedora de una sanción más grave, sin perjuicio del reconocimiento del derecho del contribuyente de desplegar todos los medios de defensa para destruir esa presunción.

5º) Que, la existencia de la conducta comprensiva del elemento intencional no puede inferirse sólo invocando el hecho de que la actora computó en forma improcedente compras provenientes de proveedores presuntamente apócrifos. Nótese en tal sentido que, tal como lo señaló el Dr. Marchevsky en su voto, del informe de inspección obrante a fs. 3/4 de los antecedentes administrativos, surge que se solicitaron los libros de IVA Compras y Ventas y su correspondiente documentación respaldatoria y el detalle de las

#37808158#370648384#20230530100211172

operaciones con la proveedora Rodríguez Ethel Mabel. Esta documentación fue acompañada y la contribuyente rectificó la declaración jurada del IVA por el período junio de 2017.

En este orden de ideas, cabe recordar que "*en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente* (Fallos: 327:5345).

Ello es así, pues a las infracciones y sanciones tributarias le son aplicables las disposiciones del Código Penal salvo disposición expresa o implícita en contrario (confr. Sala V del fuero in re: "Besfamille-Galli y Cia S.A. (T.F. 8083-I) c/ D.G.I" del 28/08/95 y Sala III del fuero in re: "Medici Graciela Vicente de (T.F. 10.701-I) c/ D.G.I.", causa: 40.730/94) del 10/10/96).

En consecuencia, desechada la calificación dolosa de la conducta de la actora, toda vez que no se advierte ni se ha acreditado una maniobra delictiva tendiente a defraudar al Fisco, y habida cuenta que ésta aceptó su omisión en el ingreso, al conformar el ajuste fiscal con la presentación de las declaraciones juradas rectificativas, procede la calificación de su conducta en las disposiciones del artículo 45 de la ley del rito.

Por lo expuesto, corresponde desestimar los agravios del Fisco y confirmar la resolución apelada.

6º) Que, en cuanto al pago de la tasa de justicia a cargo de la demandada, cuyo comprobante consta a fs. 116, téngase por oblada.

Por las razones expuestas **SE RESUELVE**: rechazar el recurso interpuesto y confirmar la resolución apelada, sin costas a favor de la actora por no haber contestado el traslado del recurso.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE EDUARDO MORAN MARCELO DANIEL DUFFY

ROGELIO W. VINCENTI