

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 16 de julio de 2019**

**Fuente: circular de la repartición**

**Impuesto al valor agregado. Determinación de oficio. Operaciones con proveedores sin capacidad económica. Facturas apócrifas. Utilización de talonarios mellizos. La mera existencia de facturas en legal forma no habilita, sin más, el cómputo del crédito fiscal. Se cuestiona que el servicio de transporte no fue efectuado por el proveedor en cuestión. Se confirma la resolución apelada. C.L.K. S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.**

En la ciudad de Buenos Aires, a los 16 días del mes de julio de 2019, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Rubén Alberto Marchevsky (Vocal titular de la 3.º Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal titular de la 2.º Nominación) a efectos de resolver la causa Nº 36.588-I caratulada: “C.L.K. S.A. s/recurso de apelación –impuesto al valor agregado–”.

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que a fs. 16/21 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 31 de julio de 2012, suscripta por la Jefa de la División y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la A.F.I.P.-D.G.I., mediante la cual se determina de oficio el impuesto al valor agregado (IVA) por los períodos fiscales mayo de 2008 a agosto de 2009, con más intereses resarcitorios. Asimismo se aplica una multa equivalente a tres tantos del impuesto presuntamente evadido, con sustento en lo dispuesto por los arts. 46 y 47, incs. a) y b) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Manifiesta que el ajuste efectuado por el organismo fiscal reside de manera exclusiva y excluyente en la impugnación del proveedor Sr. Nelson Rodríguez, el que habría sido incorporado en la base Apoc del ente recaudador, con posterioridad a las operaciones cuestionadas.

Señala que no puede colocarse en cabeza del contribuyente la tarea de indagar sobre datos que son de exclusivo conocimiento y contralor de la A.F.I.P., afirmando que al momento de concretar las operaciones con el mencionado proveedor no tenía motivos para dudar de la legitimidad y veracidad de las facturas emitidas por éste.

Afirma que obró avalado por el supuesto contralor previo que debe realizar la Administración y en estricto cumplimiento de la normativa fiscal. En razón de ello al momento de consumarse las operaciones con el proveedor, verificó si éste se encontraba inscripto en la A.F.I.P. y si el código de autorización de impresión de las facturas impugnadas coincidía con las autorizaciones otorgadas por el organismo fiscal.

Al ser ello sí, sostiene que admitir la procedencia de la impugnación efectuada por el fisco, restaría seguridad jurídica a las decisiones administrativas a las que debe sujetarse un contribuyente. Si el ente fiscal consideró apropiado otorgarle Código de Autorización de Impresión (CAI) en los períodos 5/08 a 8/09 al proveedor que hoy impugna, generó una fundada confianza para concertar con él las operaciones hoy cuestionadas.

Entiende que en un uso coherente de los métodos de interpretación se llega a la conclusión que si las operaciones se concretaron y, por lo tanto, la fruta transportada y puesta en puerto, significa ello que existió un proveedor del servicio, que se verificó un hecho imponible, que se generaron débitos y créditos fiscales, todo ello con total independencia de las formas y demás recaudos administrativos.

Afirma que por imperio del art. 34 de la Ley 11.683 y de los arts. 5, 6 y 12 in fine de la ley de IVA, sólo debe acreditar que lo facturado corresponde a servicios reales y efectivamente concretados por el emisor de la factura. En el plano de las presunciones, los indicios que acreditan la real concreción de las operaciones efectuadas por el sujeto objetado, exhiben mayor seriedad y verosimilitud que los datos aislados y circunstanciales a los que la A.F.I.P. pretende atribuir la condición de indicios.

Agrega que como agente de retención se efectuaron las retenciones del impuesto a las ganancias sobre cada uno de los pagos realizados, por lo que –a su juicio– resulta incomprensible que la administración reciba ingresos a cuenta del mencionado tributo del Sr. Nelson Rodríguez que al mismo tiempo considera apócrifo.

Indica que la resolución en crisis evade tangencialmente el expreso reconocimiento por parte del proveedor Rodríguez sobre las operaciones contenidas en las facturas de venta. Al ser entrevistado el mencionado proveedor por la inspección actuante, manifestó que desde abril de 2008 realiza actividad de transporte automotor de cargas, por su actividad emite facturas por el total del valor del servicio, no posee camiones para el desarrollo de su actividad y subcontrata el servicio de terceros que a su vez le facturan a él el total del servicio, sus cobranzas son con cheque de los clientes o transferencias bancarias, señala que todo ello surge de la documentación adjunta en el descargo.

Por último ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con expresa imposición de costas.

II. Que a fs. 26/33 vta. contesta la representación fiscal el traslado del recurso.

Indica que la actora pretende deslindar responsabilidades afirmando que cumplió con todas las obligaciones formales a su cargo al momento de las operaciones y utiliza como argumento que el proveedor estaba inscripto o las facturas poseían CAI habilitado, pero más allá de estas cuestiones meramente formales no aporta prueba alguna tendiente a acreditar el verdadero prestador del servicio por el cual pretende computarse el crédito fiscal.

Puntualiza que el hecho de que no estuviera incorporado en la Base E-Apoc al momento de concretar las operaciones, en modo alguno valida la documentación que la firma pretende hacer valer como respaldo de las operaciones, agregando que la consulta en la mencionada base, no es el único elemento que utiliza el organismo fiscal para llegar a la conclusión a la que arriba e impugna las operaciones por no tener respaldo fehaciente.

Señala que conforme con la investigación efectuada por los inspectores actuantes, el proveedor cuestionado no posee capacidad económica para realizar los supuestos servicios que prestó, más allá de haber reconocido que sí los prestó mediante la tercerización de los mismos.

En cuanto a la sanción y los intereses resarcitorios aplicados, advierte que la recurrente no ha expresado agravio alguno, por lo que corresponde su confirmación. Plantea el caso federal y solicita se rechace el recurso interpuesto, con expresa imposición de costas.

III. Que a f. 40 se abre la causa a prueba. A f. 87 se clausura el período probatorio, se elevan los autos a consideración de la Sala A y se ponen a disposición de las partes las actuaciones para que produzcan sus alegatos. A fs. 92/92 vta. obra el alegato del Fisco Nacional. A f. 95 pasan los autos a sentencia.

IV. Que corresponde resolver ahora si se ajusta a derecho la resolución apelada.

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 el cultivo de frutas cítricas, su actividad secundaria es la elaboración de frutas, hortalizas y legumbres deshidratada y por último la venta al por mayor y empaque de frutas, legumbres y hortalizas frescas.

Que el cargo efectuado por el organismo fiscal tuvo su origen en los antecedentes remitidos por la División Investigación, donde surgió que la recurrente fue usuaria de facturas apócrifas emitidas por el contribuyente Nelson Fernando Rodríguez, incluido en la base Apoc desde el 8/7/2010 por considerarlo sin capacidad operativa.

V. 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 proveedor de la actora, la que originó la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales mayo de 2008 a agosto de 2009, ambos inclusive.

Que a fin de dilucidar la cuestión, debe analizarse la situación del proveedor puesto en crisis, a la luz de la actividad fiscalizadora obrante en las actuaciones administrativas (fs. 28/32 –informe de inspección– Cuerpo Principal y fs. 84/89 Legajo Rodríguez Nelson Fernando).

Que el único proveedor cuestionado se trata de una persona física que se inscribió en el organismo fiscal a partir del mes de abril de 2008 en la actividad de transporte automotor de cargas N.C.P.

El procedimiento se llevó a cabo en el domicilio fiscal del contribuyente, el cual no pudo ser localizado en la primera oportunidad, no obstante ello, el 3 de marzo de 2010, el inspector actuante localizó al Sr. Nelson Fernando Rodríguez, quien manifestó que desde el mes de abril de 2008 realiza la actividad de transporte automotor de carga, que por su actividad emite facturas por el total del servicio, que no posee camiones ni ningún otro rodado para el desarrollo de su negocio, subcontratando el servicio a terceros que a su vez le facturan a él el total del servicio; que para el desarrollo de su actividad no posee empleados en relación de dependencia; que los servicios subcontratados de transporte son cancelados con cheques, efectivo y/o gasoil o aceites; que casi con exclusividad los servicios de transporte que presta son para el traslado de fruta fresca de citrus; que casi siempre sus cobranzas son con cheques de los clientes o transferencias bancarias y que no posee inmuebles a su nombre.

El Sr. Rodríguez aportó copia de los Libros IVA Ventas y Compras y el total de las acreditaciones bancarias y sus depuraciones. En atención que el fiscalizado no posee camiones ni acoplados para el desarrollo de su actividad, la inspección actuante analizó el Libro IVA Compras a los efectos de verificar quienes son los proveedores que realizan el servicio de transporte propiamente dicho, constatándose de dicho análisis con los comprobantes respaldatorios de compras puestos a disposición por el contribuyente, que la totalidad de las facturas más significativas de compras son por servicios de transporte y por la compra de gasoil.

Se circularizó a la totalidad de los proveedores del servicio de transporte, recibándose en todos los casos como respuesta que desconocían al Sr. Rodríguez, salvo uno de ellos –el Sr. Jorge Carlos Mingolo– que reconoce las operaciones, pero posee similares inconsistencias que el fiscalizado, es decir, no posee camiones ni acoplados, no posee propiedades, no ingresa saldos resultantes de las declaraciones juradas, débitos fiscales de IVA similares a créditos fiscales y las acreditaciones bancarias resultaron insignificantes, y destaca la inspección que todas las facturas con este proveedor fueron canceladas en efectivo, según fotocopias de los recibos aportadas por el propio proveedor.

Ponen de resalto los actuantes, que los proveedores de servicios de transporte que desconocieron haber efectuado operaciones con el Sr. Rodríguez, exhibieron los originales y aportaron fotocopias de las facturas emitidas por ellos que tienen los mismos números de las facturas registradas en el Libro IVA Compras del inspeccionado, constatándose que las facturas exhibidas por los proveedores son emitidas a otros clientes distintos del Sr. Rodríguez, por lo que –a juicio de la inspección– probaría que utiliza talonarios mellizos y se autofacturaría los servicios de transporte que utiliza como costo y crédito fiscal.

Respecto de los proveedores de combustible-gasoil, que según el inspeccionado fue usado para cancelar operaciones de adquisición de servicios de transporte, se señala en el informe que los proveedores de servicios de transporte negaron haber efectuado operaciones con el Sr. Rodríguez, y de haber entregado gasoil para cancelar servicios de transporte esta entrega debiera haber sido facturada por el contribuyente dado que se trataría de una dación en pago que se encuentra gravada con el IVA, y corresponde su facturación.

Se circularizó a los clientes que figuraban en el Libro IVA Ventas y en lo que se refiere a CLK S.A. y la forma en que cancelaron sus operaciones, se requirió al Banco Credicoop Coop. Ltda. la fotocopia de 4 cheques, respondiendo la institución bancaria, que uno de ellos corresponde a la modalidad de cheques truncado depositado en otra entidad. En cuanto a los tres restantes se verificó que se depositaban en cuentas del fiscalizado o son endosados por éste y depositados en cuentas de terceros que no figuraban en el Libro IVA Compras del contribuyente.

Asimismo se circularizó a los bancos en los que el verificado posee cuentas, a los efectos de verificar cual era el destino del dinero que se acreditaba en las mismas, constatando de las fotocopias de los cheques recibidos que no hay cheques cuyos beneficiarios sean proveedores que figuran en el Libro IVA Compras.

VI. Que una vez realizada la descripción de los hechos, cabe señalar que 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, 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 recientes fallos en la causas “Stopcar S.A.” y “Feretti, Félix Eduardo” de fechas 21/08/13 y 10/03/15, respectivamente.

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 art. 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 art. 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 Dict. D.A.T. y J. 35/84 y 22/85 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 –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 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 art. 12 de la ley de IVA, no supone la posible declaración y pago por parte de éste del gravamen sino que tamiza por el art. 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.

En el caso de prestaciones de servicios, salvo la percepción total o parcial del precio, debemos estar ante el momento en que se termina la ejecución o prestación, lo que sólo puede materializarse al verificarse la efectiva prestación del servicio.

Que en casos como el presente –proveedor considerado apócrifo– y de conformidad con lo expresado precedentemente, es preciso tener en claro que ante la aparición de un comprobante de gasto falso el Ente Fiscal se encuentra habilitado para impugnar la erogación, justamente porque no refleja el verdadero concepto de la salida. De tal forma, el contribuyente inspeccionado se verá impedido de efectuar computar el crédito fiscal proveniente de dicha compra en el impuesto al valor agregado.

En estas circunstancias no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerlas o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial que se conjugan con otras anomalías propias de operaciones falsas y que han sido suficientemente detalladas en el informe final de inspección y apoyadas en una consistente tarea de fiscalización.

Que, 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 o con saldos a pagar exiguos, circunstancias estas, que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno.

Pero 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 (gerentes, domicilios reales, depósitos, seguros, acreditación de medios de pago fehacientes, sujetos encargados de la cobranza, etc.) tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resultan de su exclusivo interés (cfr. doctrina jurisprudencial emergente de TFN - Sala A - "Molla, Pedro José" - 17/3/2002, en idéntico sentido esta Sala - "in re" "Vialbo Construcciones SA" - 2/12/2002).

VII. Que bajo tales pautas, en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el art. 377, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de sus operaciones y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida (cfr. "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007). Si bien el organismo fiscal no puede colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustituida de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la existencia de las operaciones en cabeza del proveedor aquí cuestionado, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Que cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal dotando a las facturas cuestionadas de un soporte extra fiscal, más propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

En tal sentido la recurrente ofrece prueba pericial contable, la que se encuentra agregada a fs. 62/72 de autos. De la misma se desprende, en base a la documentación aportada por la apelante, que el volumen total de fruta exportada en el período 5/08 a 8/09 se encuentra documentada con los permisos de embarque. En cuanto a si existe una adecuada relación entre el total de servicios de flete, con el volumen total de toneladas exportadas en el período cuestionado, la perito propuesta por la actora

indica que sí existe concordancia, por su parte el perito propuesto por el Fisco Nacional, entiende que no puede expedirse sobre la cuestión en función de la documentación existente.

Que como conclusión de la prueba aportada, y teniendo en cuenta que no se encuentra cuestionada la operación ni el volumen de las toneladas exportadas, no resulta idónea para cuestionar el criterio sostenido por el organismo fiscal para efectuar el ajuste discutido en autos, porque lo que se cuestiona es que el servicio de transporte no fue efectuado por el Sr. Nelson Fernando Rodríguez.

A su vez de la lectura de las actuaciones se desprende que el análisis del Fisco Nacional, efectuado sobre el proveedor impugnado, se basó en una profunda investigación que se requiere para el caso, tal como lo propone el "Protocolo de actuación para la investigación de delitos penales tributarios a través del uso de facturas apócrifas" - Res. P.G.N. 149/09 que si bien no es una pauta de seguimiento obligatorio para el ente fiscal, otorga una mayor rigurosidad y sustento a la investigación y consecuente conclusión.

Que cabe añadir que en el examen 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 contara con autorización para emitir comprobantes (conf. esta Sala, Causa Nº 27618/2013, "Giménez Rosa Martina (TF 29583-I) c/ D.G.I.", del 19-11-13; y Sala II, Causa Nº 17663/13, "Agroservicios Sur SA (TF 33325-I) c/ D.G.I.", 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.

Que vale aclarar que no es vital la oportuna aprobación por parte de la A.F.I.P. o de otros organismos estatales para que dichos sujetos, proveedores, se encuentren habilitados o en condiciones de existir jurídicamente, operar comercialmente o emitir facturación, todo lo cual podrá hacer final y eventualmente reprochable y sancionable el incumplimiento de deberes de los funcionarios actuantes. En este estadio de la controversia y a la luz de aquello que consta en el expediente, lo que fundamentalmente debe establecerse es la materialidad y veracidad de la operación desde el punto de vista económico dado que el hecho imponible en crisis, que pudo haber dado lugar al cómputo de créditos fiscales, es un hecho económico más allá de las relaciones jurídicas entre las partes.

En consecuencia, voto por confirmar el criterio fiscal que impugna el crédito fiscal tomado por la misma, determinando la obligación de la contribuyente frente al Impuesto al Valor Agregado, con costas.

VIII. 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 que se configure la mora deben presentarse tres elementos concurrentes, a saber:

a) 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, Dto. 618/97), mediante las respectivas resoluciones, el retardo entonces se producirá con la falta de cumplimiento total o parcial en el plazo fijado por el ente recaudador.

b) 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 Dict. D.A.T. y J. de la D.G.I. 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 art. 42 de la Ley 11.683 (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 art. 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 art. 509 del Código Civil (art. 1732 del nuevo Código), que exime al deudor de las responsabilidades de la mora –intereses moratorios, etc.– cuando prueba que no le es imputable” (art. 1730 del nuevo Código). En el mismo sentido Vendomé SRL, CNCAF Sala III, 9/10/79 y ESSO SAPA - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 27/07/1983).

c) 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 acreditado la actora que la mora en el ingreso de sus obligaciones fiscales no le es imputable, corresponde confirmar los intereses resarcitorios aplicados en la resolución apelada, con costas.

IX. Que en relación con la sanción aplicada en el impuesto al valor agregado - períodos fiscales 5/08 a 8/09 debe señalarse que el art. 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, indubitadamente, 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 art. 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 art. 46 acude, ante la falta de certezas del organismo fiscal, a las presunciones previstas en el art. 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 a los incs. a) y b) del art. 47 citado que establecen "... 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 art. 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 inc. a) requiere de una "grave" contradicción entre documentación de respaldo y lo declarado y el inc. b) de situaciones que impongan una "grave" incidencia sobre la determinación misma. Si bien ambas presunciones se apoyan 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 contradicción requerida por el inc. a) del art. 47 o la incidencia en la determinación que surja como consecuencia de documentación que contenga datos inexactos que plantea el inc. b), debo decir que siguiendo lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Red Hotelera Iberoamericana S.A. C/D.G.I." 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 lo que corresponde confirmar la sanción aplicada, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Marchevsky.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

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

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala por encontrarse vacante la Vocalía de la 1era. Nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Fdo.: Rubén Alberto Marchevsky y Laura Amalia Guzmán (vocales).