República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Informe firma conjunta

Número: IF-2021-125990118-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Diciembre de 2021

Referencia: SENTENCIA - Expediente Electrónico EX-2020-54596962- -APN-SGAI#TFN

En Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EX-2020-54596962- -APN-SGAI#TFN caratulado “PRODUCTORES DE ALCOHOL DE MELAZA S.A. s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado, a las Ganancias y a las Ganancias – Salidas no Documentadas”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que por RE-2020-54592002-APN-SGAI#TFN Productores de Alcohol de Melaza S.A. interpone recurso de apelación contra las resoluciones Nros. N° 26/2020 (DV MRRI), 27/2020 (DV MRRI) y 28/2020 (DV MRRI), de fecha 22 de mayo de 2020 dictadas por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por las que se determinaron sus obligaciones impositivas en el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2014 a 2017, al Valor Agregado de los períodos fiscales 12/2014, 04, 08 y 12/2015 y 02, 09, 10 y 12/2016, a las Ganancias – Salidas no Documentadas de los períodos fiscales 07, 09 a 12/2014, 01, 04, 05, 08, 09, 10 y 12/2015 y 01 a 04 y 10 a 12/2016, con más intereses resarcitorios y asimismo se le aplicaron multas equivalentes a tres tantos por los impuestos omitidos en los períodos indicados en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Manifiesta que es una empresa de logística integral que brinda soluciones para las industrias química, agrícola y energética y que sus servicios abarcan la totalidad del proceso: desde el transporte terrestre, marítimo y fluvial hasta el almacenaje en puerto, el control de calidad, el despacho aduanero y los seguros. Agrega que también se encuentra autorizada a desarrollar otras actividades según su Estatuto y señala que la actividad de mayor envergadura es la prestación de servicios de transporte de terceros, toda vez que no cuenta con una flota propia afectada a dicho servicio. Explica que para ello subcontrata a terceros transportistas, que efectúan el traslado de mercaderías, desde la provincia de Tucumán hasta el puerto de Campana, en la Provincia de Buenos Aires, para su posterior exportación.

Señala que los transportistas contratados, que fueron considerados erróneamente como apócrifos por la AFIP, fueron el Sr. Ernesto Paul Chaparro, el Sr. Hugo Germán Godoy y la Sra. Sonia Raquel Ortiz.

Describe su operatoria comercial y la relación con la tercerización del servicio de transporte, aclara que facturó al cliente el recupero de los gastos del transporte por idéntico valor al facturado por el transportista, todo lo cual se desprende de las ordenes de pago y por último advierte que también estaba obligada a contratar una póliza de cobertura a fin de resguardar la mercadería que era transportada por los proveedores.

Por último menciona que en el puerto, la empresa de concesión portuaria se encargaba de prestar los servicios de movimientos de depósito, almacenaje y carga a buque de la mercadería transportada, la que finalmente era exportada contra la emisión de un “Bill of Landing”, consistente en un documento de transporte marítimo de carácter aduanero, que indicaba toda la información referente a la operatoria en cuestión: el transportista, el exportador, el consignatario de la mercadería, el detalle de la mercadería transportada, bultos, peso, entre otros.

Considera que se acreditó que efectivamente prestó los servicios de logística a sus clientes, mediante la contratación de terceros proveedores, transportistas, lo que corroboró la existencia real de los proveedores presuntamente apócrifos.

Detalla, a modo de ejemplo, la operatoria de los proveedores cuestionados, con referencia a los circuitos efectuados, lo que apunta a demostrar su real existencia y la efectiva prestación del servicio de transporte.

Se agravia de que no hayan sido consideradas sus defensas al contestar la vista en sede administrativa y del rechazo de la prueba ofrecida, a lo que añade que además se soslayó la responsabilidad que le ocupó a la AFIP al conceder autorizaciones para comercializar y para emitir comprobantes, a quienes supuestamente no tenían capacidad económica y/o operativa. Por ello plantea la nulidad de las resoluciones recurridas al carecer de causa, motivación y de una correcta apreciación de los aspectos sustanciales del proceso.

En su defensa también sostiene que la inclusión de los proveedores como apócrifos, fue realizada con posterioridad a los períodos fiscales impugnados, debido a que al momento de su contratación realizó la verificación correspondiente, lo que denota un actuar arbitrario del ente fiscal.

Concluye en que acompañó toda la documentación que avala la veracidad de la contratación de los servicios de transporte y apunta que no resulta ajustado a derecho que el Fisco Nacional desestime sin más las pruebas oportunamente aportadas y pretenda impugnar las operaciones amparado en una tardía incorporación de dichos proveedores en la Base Apoc.

Sobre las multas alega que su aplicación no encuentra sustento fáctico, ya que no se ha podido fundar la supuesta conducta dolosa que se le endilga al utilizarse meras presunciones que no han sido constatadas en la realidad de los hechos. En subsidio, sostiene que en caso de que se reencuadre en la figura de omisión, tampoco corresponde dicha sanción ya que se configura la existencia de error excusable como causal de absolución previsto en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal.

Por último, ofrece prueba documental y pericial contable y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia citada pide que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que con IF-2020-72332024-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Expone que se observó que la recurrente era usuaria de proveedores apócrifos con fundamento en las inconsistencias e indicios de apocrificidad detectados con relación a Ortiz, Sonia Raquel; Chaparro, Ernesto Paul

y Godoy, Hugo German, respecto de los cuales aportó documentación que hacia referencia a la facturación de servicios de fletes, sin embargo entiende que se constató que los mismos no estaban en condiciones de prestar dicho servicio al no ser titulares de automotores, junto con otras irregularidades advertidas.

Sobre la nulidad invocada, manifiesta que se basa en cuestiones dogmáticas que no demuestran una vulneración de su derecho de defensa, al confundir la falta de causa imputada a los actos apelados, con discrepar sobre los mismos, lo que constituye el objeto de la controversia. Al respecto, recuerda que las actuaciones fueron devueltas en varias ocasiones al área fiscalizadora con la finalidad de profundizar en las pruebas que condujeron a la determinación de los ajustes, y que la recurrente tuvo oportunidad de tomar vista y de exponer las razones de sus pretensiones y sus defensas, sin que se haya vulnerado la garantía al debido proceso. Concluye en que los actos recurridos se basaron en las razones de hecho y de derecho allí expuestas, a raíz de las tareas de auditoría efectuadas por la verificación a los proveedores.

Afirma que la apelante pretende una valoración distinta de los elementos y pruebas ya considerados en sede administrativa pero sin incorporar nuevos elementos de análisis que puedan enervar la posición fiscal, debido a que el aporte de copias de facturas, remitos, órdenes de pago, seguros contratados, carta oferta y contrato de depósitos portuarios, no resulta suficiente para acreditar que las operaciones de transporte fueron prestadas por los proveedores impugnados.

Señala que los extremos que tornan inverosímiles las operaciones analizadas fue lo que condujo a su impugnación y no la inclusión o no en la base Apoc, lo que no representa un factor esencial que autorice dejar a un lado los datos obtenidos a raíz de las tareas de investigación.

Remite a los informes elaborados con relación a cada proveedor, de los que surge que claramente nunca pudieron prestar los servicios alegados, lo que demuestra que las imputaciones formuladas se sustentan claramente en pruebas directas que avalan la inexistencia de prestaciones de servicio por parte de aquellos. Por ello afirma que el agravio sustentado en que la inclusión en la base de proveedores apócrifos tuviera lugar con posterioridad a las operaciones impugnadas no puede prosperar.

Resalta que se han considerado de manera real y adecuada las pruebas y las alegaciones formuladas, para objetar la procedencia de la deducción del gasto y el cómputo del crédito fiscal. Con relación al Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas aduce que la cancelación de las operaciones con cheques no implica su veracidad debido a la cantidad de indicios que oponen reparos sobre la existencia de las operaciones supuestamente contratadas.

Enuncia que no se exponen agravios sobre los intereses resarcitorios reclamados, los que además fueron calculados en conformidad con el art. 37 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.), por lo que deben ser confirmados.

En cuanto a las multas, expresa que la utilización de comprobantes y proveedores apócrifos, para justificar erogaciones a beneficiarios ocultos, computar crédito fiscal y deducir costos improcedentes pone de resalto la maniobra imputada que vislumbra el elemento subjetivo. Afirma que la calificación de la conducta tributaria ha sido debidamente imputada y graduada por constituir el hecho material constatado una defraudación fiscal.

Por lo expuesto, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia que cita, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que PV-2021-32456793-APN-VOCXII#TFN se admitió la prueba pericial contable, la que fue agregada mediante IF-2021-75271814-APN-DTD#JGM, por lo que con PV-2021-80857827-APN-VOCXII#TFN se dispuso el cierre de instrucción.

Con PV-2021-98198183-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y por IF-2021-99259449-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para alegar, agregándose con IF-2021-105137832-APN-DTD#JGM e IF-2021-105192860-APN-DTD#JGM los alegatos producidos por las partes. Por último con IF-2021-124224535-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos para dictar sentencia.

IV.- Que cabe en primer término, referirse al pedido de nulidad formulados por Productores de Alcohol de Melaza S.A. con fundamento en que las resoluciones apeladas no reúnen los requisitos que hacen a la validez de los actos administrativos, mientras que también se agravia por la falta de apreciación de los aspectos sustanciales del proceso.

Que tal planteo debe ser desestimado en razón de que los actos recurridos han sido emitidos en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, las que fueron debidamente valoradas por el Juez Administrativo en claro cumplimiento de las normas que hacen a su dictado, sin que se haya afectado el derecho de defensa.

Que no puede pasarse por alto que los motivos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo aquí debatida. Por lo que, cabe concluir que la nulidad invocada no resulta procedente, correspondiendo su rechazo.

V.- Que corresponde establecer si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Que la recurrente posee como actividad económica principal la de “Servicios de Almacenamiento y Depósito n.c.p.”.

Que en el marco de la fiscalización se le solicitó que aporte los comprobantes vinculados a los proveedores Ortiz, Sonia Raquel; Chaparro, Ernesto Paul y Godoy, Hugo German, junto con el libro IVA compras y el Libro Diario para verificar los pagos de las operaciones involucradas, con los cheques, recibos y las planillas de movimientos de fondos.

Que con relación a cada proveedor se agrega en las actuaciones administrativas el detalle de la circularización e investigación, consistentes en papeles de trabajo, recibos, remitos, órdenes de pago y extractos bancarios donde consta el débito de todos los importes.

Que también el personal actuante circularizó a las entidades bancarias, para solicitar la microfilmación de los cheques mediante los cuales fueron cancelados los pretendidos servicios, entre los que había cheques emitidos “no a la orden”, otros presentados al cobro y pagados por otros bancos, mientras que el resto de los pagos fue realizado mediante transferencia bancaria.

Entre otra de las tareas desarrolladas, se pidió información a las imprentas que figuraban al pie de las facturas, sin que se hayan formulado observaciones formales respecto de los proveedores.

Se constató que los proveedores se encontraban en la base de facturación apócrifa y que carecían de capacidad económica para prestar el servicio de transporte -flete- al no presentar características de empresa en marcha y no verificarse el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Entre las irregularidades constadas cabe

mencionar: no poseían bienes registrables, no tenían local comercial para el desarrollo de actividad, no presentaban declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, poseían escasos pagos con relación a sus acreditaciones bancarias, las facturas no tenían CAI vigente, no declaraban empleados en relación de dependencia, y en el caso del proveedor Ortiz manifestó que no prestaba servicios de logística.

Por ello se concluyó que se trataba de usinas que emitieron facturas sin respaldo en operación comercial alguna y se procedió a impugnar el cómputo de crédito fiscal y la deducción del gasto al ser impugnables las facturas.

Con relación al Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas se asentó que no se pudo conocer quien o quienes y en qué medida obtuvieron beneficios con las operaciones al carecer las facturas de sinceridad al no tener, quien figura como emisor, actividad comercial que de sustento a la misma, por lo que permanece oculto el beneficiario real de las erogaciones.

VI.- Que ello así cabe considerar los agravios esgrimidos, junto con las distintas constancias documentales incorporadas y la prueba pericial contable producida ante este Tribunal.

Que la recurrente sostiene en su defensa que las facturas que instrumentaban las operaciones por el servicio de transporte fueron emitidas según la normativa vigente, al contar con CAI válido y expone que al momento de las contrataciones los proveedores no estaban incluidos en la base Apoc, y además sostiene que el ente fiscal no puede ignorar que les había concedido autorizaciones para comercializar y para emitir comprobantes, sin que ahora pueda sostener que carecían de capacidad económica y/o operativa.

Que durante la etapa de fiscalización aportó documentación referida a las operaciones concertadas, entre las que se advierten las constancias de inscripción ante la AFIP, las facturas con sus constancias de CAI habilitadas, órdenes de pago y remitos, y como información adicional acompañó cartas ofertas a los clientes y aceptaciones, pólizas de seguro de transporte y depósito, permisos de embarque y los tickets de salida del puerto de Campana.

Que sin embargo, no sólo es necesario el cumplimiento de los recaudos formales sino que además es necesaria la consumación del aspecto material referido a la existencia de la operación, debido a que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c/ DGI”, del 21 de agosto de 2013).

Que ante esta instancia mediante IF-2021-75271814-APN-DTD#JGM se agregó el informe pericial contable. Allí los profesionales designados manifestaron que los libros eran llevados en legal forma y detallaron aquellos puestos a disposición, y también hicieron saber que todas las operaciones impugnadas se encontraban debidamente asentadas en los mismos. Con relación al circuito de pagos exponen que cotejaron las órdenes de pago, de las que surgió que la cancelación de las facturas se efectuó a través de cheques propios o de terceros y transferencias bancarias, para lo cual agregaron anexos. Sobre las retenciones, el perito por parte de la actora informó que la totalidad fueron ingresadas al Fisco, mientras que el otro profesional respondió que no puede dictaminar sobre ello en razón de tratarse de una prueba de índole netamente informativa a cargo del organismo fiscal. Por último, en lo que hace a las facturas expusieron que cumplían con los requisitos legales vigentes.

Que los extremos que la recurrente pretende acreditar con el informe contable no refieren a aquellos controvertidos en autos, ya que los puntos ofrecidos versan en torno a aspectos formales que no rebaten la postura fiscal, ya que como sostuvo el ente fiscal, no se aportan elementos que corroboren la existencia de una relación comercial real con los proveedores impugnados, respecto de quienes se constató que carecían de capacidad operativa para prestar el servicio de transporte a los clientes de la empresa recurrente.

VII.- Que de las actuaciones administrativas, acompañadas en formato digital, se desprende que el Fisco mediante la labor investigativa desarrollada por la inspección constató que los proveedores no poseían una estructura comercial y/o económica para prestar el servicio de transporte supuestamente facturado, al carecer de personal en relación de dependencia, bienes registrables -como ser vehículos-, locales o depósitos aptos. Que ello así, resulta por demás llamativo que ninguno de los proveedores involucrados era titular de automotores aptos para el transporte de cargas.

Que ello pone de manifiesto que se realizó una ardua tarea investigativa en orden a la situación particular de cada uno de los proveedores, sin que la circunstancia de que un proveedor no se encuentre incluido en la base Apoc implica que posea capacidad operativa para operar debido a que la sola inclusión no constituye por sí misma el motivo del cuestionamiento de la validez de su facturación, sino que a ello se agregan las restantes constataciones efectuadas por el personal fiscalizador, las que deben ser rebatidas por la aquí apelante.

VIII.- Que la recurrente, tanto en sede administrativa como ante este Tribunal, insiste sobre cuestiones formales, las que no son suficiente para demostrar la realidad de las operaciones negociables contenidas en la facturación, al no acreditar que el servicio de flete haya sido real y efectuado por los proveedores cuestionados en autos, en razón de que con las constancias colectadas por la inspección ha quedado demostrado que los mismos no tenían la capacidad operativa para desarrollar la prestación del servicio supuestamente facturado, sin que la actora haya logrado avalar en forma fidedigna la relación económica existente debido a las irregularidades advertidas con relación a los proveedores con los que dice haber contratado.

Que si bien la empresa recurrente aporta abundante documentación con la que pretende respaldar el cómputo de crédito fiscal y deducción de gastos, dicha documental debe ser válida no solo desde el punto de vista formal, sino material al ser ineludible que la misma refleje realmente la operación económica documentada, lo que tampoco pudo ser acreditada con la prueba pericial contable.

IX.- Que por lo tanto, cabe confirmar los ajustes practicados en el Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado, con costas.

X.- Que cabe hacer mención de las multas aplicadas en el Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado con sustento en los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que al analizar la figura del art. 46 y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, “Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI” del 12/12/2013 y “Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI” del 08/04/2014).

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

Que el análisis de las circunstancias de hecho y prueba efectuado en los Considerandos precedentes ponen de resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta de la aquí recurrente en dicha figura infraccional, consistentes en la presentación de declaraciones juradas engañosas, sin que existan

elementos que justifiquen el reencuadre peticionado, ni la consideración de un supuesto de error excusable.

XI.- Que resta referirse al ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentada.

Que el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias establece que “cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo”; mientras que el art. 38 de dicha ley dispone que "no se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, b) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos -por su monto, etc,- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario”.

Que cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver la causa “Red Hotelera Iberoamericana” del 26/8/2003 señaló: “18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.

21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta -en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las “salidas no documentadas” ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente).

23) Que, por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos: 323:3376 lleva a descartar que el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria…”

Que en igual sentido se pronunció dicho Tribunal con fecha 27 de septiembre de 2011 in re “Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI” donde al remitirse al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, sostuvo en su parte pertinente que “....ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado)....”, reiterando dicho criterio en la causa “Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. - TF 20958-I c/ DGI” de fecha 31 de julio de 2012.

XII.- Que ello así, a tenor de lo apuntado corresponde valorar los elementos reunidos durante la fiscalización y ante esta instancia, debiendo evaluarse si se ha logrado la efectiva individualización de los beneficiarios.

Que de la labor llevada a cabo por la inspección resultó que las facturas con relación a los proveedores Ortiz, Sonia Raquel; Chaparro, Ernesto Paul y Godoy, Hugo German fueron canceladas con cheques propios y/o de terceros y mediante transferencias bancarias, advirtiéndose que la mayoría de los cheques fueron endosados y por lo tanto no fueron presentados al cobro por los proveedores, por lo que no se pudo corroborar la intervención de los mismos en la cadena de pagos.

Que ello así el Fisco Nacional cuestiona que las sumas no fueron realmente percibidas por los proveedores, ya que éstos no fueron quienes llevaron a cabo las operaciones de servicios facturadas, y si bien la actora afirma que los pagos se hicieron con cheques y transferencias bancarias al constatarse la falta de capacidad operativa, financiera y económica de los presuntos proveedores, y no ser éstos quienes prestaron el servicio de flete y facturaron la operación, no se encuentra individualizada la causa que generó dicha prestación ni al verdadero beneficiario de la operación. Por lo que, de esta manera el beneficiario del pago de la operación reflejada en ese comprobante permanece oculto, generando una salida de fondos no documentada al carecer dicho instrumento de aptitud para individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.

Que a ello cabe agregar, que de admitirse que el beneficiario se encuentra identificado por el hecho de que una persona física o jurídica -distinta a la que emitió la factura- haya sido el perceptor del cheque, llevaría a neutralizar la aplicación de la figura de la salida no documentada.

Que por lo tanto, al verificarse el presupuesto que hace a la aplicación del impuesto previsto en el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias, es decir un beneficiario oculto, procede la confirmación de este ajuste.

XIII.- Que resta referirse a la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

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

Ese único accionar, calificado como maniobra en contra del Fisco Nacional, generó dos impactos perfectamente diferenciados pero con idéntico resultado -mayor impuesto a favor del Fisco-. Técnicamente en primer lugar procedió la impugnación del gasto en la determinación del Impuesto a las Ganancias y el crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado y en forma simultánea se dispuso la aplicación del Impuesto que prevé el artículo 37 de la LIG.

Si bien pueden existir supuestos en que se consagre el uno sin el otro lo real es que la erogación se realizó en favor de quien emitió el comprobante. Entonces la erogación es la consecuencia de un comprobante sin motivación, tanto desde el punto de vista de la naturaleza del gasto como del perceptor del pago. No hay un segundo comportamiento independiente que haga nacer el gravamen del artículo 37, es un desprendimiento de la única operación plasmada en el comprobante viciado, que se concreta en un momento posterior -con el pago- pero el origen es uno solo. El único comprobante incorporado en la determinación del Impuesto a las Ganancias que pretende sustentar una operación inexistente y mediante el cual se reconozca un beneficiario también inexistente es el que resulta motivo de impugnación.

Por ello entiendo que cuando se intenta relacionar este hecho con el encuadre realizado por el juez administrativo a los efectos de aplicar la multa sobre salidas no documentadas, no cabe ninguna duda que las declaraciones juradas inexactas y engañosas u ocultaciones maliciosas, necesarias para tipificar la conducta están concretadas con la incorporación de comprobantes en la determinación del gravamen ajenos a la realidad, en cuanto a su motivación y a su beneficiario. En base a lo expuesto considero que las declaraciones juradas para el pago del impuesto especial del artículo 37, son sólo un requisito formal ajeno a la conducta que se está evaluando a los efectos de la aplicación de sanciones.

Según lo expresado y atento que concurren los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configure el aspecto subjetivo requerido por la figura aplicada, voto por confirmar la multa sobre la determinación de salidas

no documentadas.

XIV.- Que sin perjuicio que la recurrente no expone agravios con relación a los intereses resarcitorios, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA el DGI, 01/06/2000), por lo que al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998) cabe disponer la confirmación de los mismos.

XV.- Por todo lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en autos, en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I-. Que comparte lo expuesto por el Dr. Martín en cuanto rechaza el planteo de nulidad articulado por la actora. Cabe señalar que no procede la imposición de costas toda vez que la misma no fue formulada como de previo y especial pronunciamiento, ni tampoco se le otorgó tal carácter (conf. CNACAF, Sala I in re: "Caledonia Argentina Cía. de Seguros S.A. (TF 13.687-I) c/DGI" del 19/3/1998 y 9/12/1999, "Banco del Sud S.A. (TF 13960-I) c/DGI" del 11/12/1997, "Productora Televisiva Platense S.A." del 22/10/2009, "Química Petrosil S.A. (TF 21.306-I) c/ DGI" del 19/08/2010, "Riasa SA (TF 23871-I) c/ DGI" del 15/9/2011; Sala II *in re:* "Huaqui Babic Maragua UTE y H S.A. de Const. (TF 15441-I) c/DGI" del 2/11/2000; Sala III *in re:* "Procesamiento Industrial Laminados Arg. SA (TF 19.396-I) c/DGI" del 13/10/2006).

II.- Que adhiero en lo sustancial a los argumentos expuestos por el Vocal instructor en cuanto confirma la impugnación de los créditos fiscales y gastos deducibles computados por las operaciones con Sr. Ernesto Raúl Chaparro, el Sr. Hugo Germán Godoy y la Sra. Sonia Raquel Ortiz, considerando pertinente hacer algunas precisiones adicionales teniendo en cuenta la labor de fiscalización (vide archivo anexo al IF-2020-73457199-APN-DTD#JGM).

Con relación a Chaparro y Godoy, se advierten situaciones análogas: i) no resultan titulares de vehículos para efectuar el servicio de transporte por que se encuentran inscriptos ante el Fisco invocando ser comisionistas, sin contar con oficina comerciales; ii) no poseen documentación respaldatoria de compras, ni ventas y según dicen los fleteros con los que contrataban tampoco le emitían comprobantes; iii) ostentan incumplimientos impositivos.

No puede soslayarse que respecto a estos proveedores el Fisco puso en evidencia una serie de irregularidades que se presentaron de forma reiterada resaltando esencialmente la falta de capacidad operativa, de los mismos, situaciones que no puede calificarse como de meros incumplimientos formales de terceros (cfr. Sala I de la Alzada, in re "Las Tres Mulitas", sentencia del 9 de diciembre de 2015). Ello así, la incapacidad atribuida a los proveedores impide considerarlos como generadores genuinos del crédito fiscal, extremos que no fueron desvirtuados por la actora por la prueba producida (cfr. criterio de la CSJN in re: "Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI Resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva", sentencia del 25 de septiembre de 2015). Cabe destacar, la mera consulta que dice la actora haber realizado a los datos que surgen de la página web del organismo, esto es si estaban los proveedores estaban incluidos en la Base Apoc, no valida por sí solo que los servicios facturados hayan existido en realidad.

Por su parte, específicamente en cuanto a Sonia Raquel Ortiz, manifestó a una fiscalización cursada que nunca pensó en desarrollar la actividad de logística de transporte, ni tenía conocimiento de la misma y que se inscribió en AFIP para ayudar a su esposo y a un amigo (Hugo Germán Godoy) que se encontraban afectados por el Veraz. Precisamente Godoy le habría manifestado que se haría cargo de todos los gastos generados por la inscripción. A su vez, manifestó que no posee rodados ni propiedades a su nombre, desempeñándose como empleada en forma

temporaria.

En tal sentido, resulta procedente traer a colación lo resuelto por la Alzada al resolver la causa “Floriner S.A.” (Sala II, sentencia del 25 de noviembre de 2011), donde en la parte pertinente se dijo: “.... debe distinguirse en el caso la situación configurada en torno a la imposibilidad de ubicar a los proveedores denunciados, de la que resulta de su localización y comprobación de la efectiva prestación de los servicios que se dicen adquiridos. En efecto, el domicilio fiscal y el cumplimiento de las obligaciones impositivas de los proveedores no resultan imputables a la contribuyente, que realizó operaciones comerciales con ellos. Sin embargo, si éstos niegan las operaciones y carecen de capacidad económica para desarrollarlas, corresponde a la actora acreditar la veracidad de lo declarado”.

Que corresponde destacar que no se trata de hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos detectados respecto de aquéllos, sino que, por haberse constatado que los usuarios en cuestión carecen de capacidad económica para llevar a cabo las tareas facturadas (según los datos que surgen en particular de las visitas efectuadas por el personal fiscalizador a los domicilios de los referidos), se encuentra cuestionada la veracidad de las operaciones declaradas por la contribuyente (cfr. CNACAF, Sala II, in re “Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI”, sentencia del 29/11/2012).

En definitiva, el Fisco rechaza con acierto los créditos fiscales y gastos deducibles invocados en función de la facturación de sujetos sin capacidad para operar, formalmente instrumentada. Obsérvese que la prueba producida por la parte actora, no alcanza para contrarrestar el carácter ficto que el Fisco Nacional le atribuye a la facturación, a raíz de los extremos aquí reseñados (cfr. Sala III de la Alzada in re Food’s Land SA c/EN - AFIP-DGI s/DGI, sentencia del 26 de diciembre de 2017).

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

Por lo expuesto, corresponde confirmar los ajustes practicados en el IVA y el Impuesto a las Ganancias.

III.- A partir de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver las causas “Red Hotelera Iberoamericana” -en especial Considerandos 18, 19, 20, 21 y 23-, “Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI” y “Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. - TF 20958-I c/ DGI”, sentencias del 26/8/2003, 27/9/2011, y 31/7/2012, respectivamente, el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias debiendo descartarse que la norma citada revista el carácter de una norma sancionatoria (conf. CSJN Fallos: 323:3376).

Que sobre el mentado instituto de salidas no documentadas se ha precisado que fue “adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (fallos: 323:3376). Los elementos necesarios para la configuración del aludido instituto son los siguientes: a) La necesaria existencia de una erogación, es decir una salida de dinero concreta, b) La carencia de documentación de la erogación o que se encuentre documentada con elementos falsos y c) La presunción iuris tantum: ante el indicio de una

comprobación de una erogación efectivamente realizada y la ausencia de documentación que la respalde, o que, de existir, se verifiquen en torno a ella vicios insanables se presume la configuración del instituto de salidas no documentadas, la que admite prueba en contrario" (CNACAF, Sala IV, "Barragán Imaz SRL", sentencia del 25/03/2014).

Atento las constancias de autos y lo expuesto en el punto precedente, cabe concluir que no se ha demostrado que las firmas objetadas fueran destinatarias de las erogaciones cuestionadas; frente a ello, resulta procedente la aplicación de lo dispuesto por el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

En efecto, estimo pertinente citar el dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, Laura M. Monti, al que hace remisión el fallo "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI" antes citado, donde en su parte pertinente, dice que ".... ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado)....".

Que el criterio allí fijado ha sido receptado por la suscripta en diversos precedentes, entre otros "Quality Work S.A.", sentencia del 4 de junio de 2015 y Harengus S.A., sentencia del 26 de diciembre de 2018.

IV.- En cuanto a la procedencia de los intereses resarcitorios liquidados en los actos apelados, cabe recordar que éstos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. De conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, "la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio".

Que la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de este tipo de intereses. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios que pudieran formularse al respecto (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos "Citibank NA C/D.G.I" (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, externas al deudor que deben ser restrictivamente, resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

En efecto, cabe confirmar la liquidación de accesorios en los actos apelados, puesto que su cálculo se ajusta a lo establecido por el art. 37 de la ley N°11.683 (t.o. 1998 y modif.).

V.- Que resta referirse a las multas aplicadas en los términos de los arts. 46 y 47 inciso b).

En cuanto a la facultad para imponer multas en concepto de Salidas No Documentadas, en virtud de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, antes citados (vide Considerando III de este voto) la falencia de la documentación que respalda la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la

obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley N° 11.683.

En tal sentido, la Sala II de la Alzada in re “Productores de Alcohol de Melaza SA (PAMSA) c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo”, sentencia del 28 de junio de 2016 señaló “Que esta Sala ya se ha pronunciado sobre una cuestión sustancialmente análoga a la presente, en la causa “Ugalde Lionel Matías (TF 34116-I) c/ DGI”, expte. Nº 22.668/2013, sentencia del 5 de septiembre de 2013, oportunidad en la que señaló que “… para el período fiscal involucrado en la presente, se encontraba vigente la Resolución General (AFIP) 893/00, que dispuso que el ingreso del impuesto en cuestión deberá efectuarse dentro de los QUINCE (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada (2.1.), además estableció un plazo especial de ingreso para los hechos imponibles perfeccionados desde el 25/11/98 hasta el 20/10/00 (ver también Anexo Resolución General 893).”.

“En la causa señalada en el párrafo precedente, este Tribunal sostuvo que: “[e]n ese orden, al llevarse a cabo el ingreso de dicho tributo se presenta una boleta de depósito o comunicación de pago, cuya naturaleza podría asimilarse a una declaración jurada, según lo prevé el art. 15 de la Ley 11.683…” -conf., asimismo, esta Sala in re “Blanco Daniel Osvaldo (TF 26958-I y Acum) c/ DGI”, expte. Nº 15.323/2013, del 30 de mayo de 2013 y sus citas”-.

En efecto, teniendo tales boletas el carácter de declaración jurada, el Fisco se encuentra habilitado para aplicar sanciones en concepto de Salidas no Documentadas, tal como surge del acto pertinente.

Sentado ello, la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014).

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

En esta línea, estimo pertinente traer a colación lo expuesto por la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al resolver la causa “Italiano, Antonio Alberto”, con fecha 12/02/2008, donde (voto del Dr. Alemany) se expuso que “En el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314... En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Asimismo, en dicho precedente se expuso (voto del Dr. Morán) que “En lo que respecta a la causa "Montenegro", si bien al momento de acaecer el hecho imponible ya habían sido reincorporadas al texto de la ley 11683 las presunciones del citado artículo (conf. art. 19, L. 23314 - ADLA XLVI-B-1124-), no

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

Sentado ello, del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales.

Se invocó como presunción de dolo, el art. 47 inc. b) de la ley 11.683, el cual presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando en los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

En contraposición a lo sostenido por la recurrente, el Fisco ha demostrado a través de elementos de prueba asertivos y contundentes que se realizaron maniobras tendientes a engañar y falsear la realidad de los hechos, a partir de otorgarle efectos impositivos a operaciones invocadas con proveedores sin la capacidad necesaria para hacerlo y la consecuente omisión de Salidas no documentadas, todo lo cual de no mediar actividad fiscalizadora no hubieran sido descubiertas, no existiendo prueba en contrario de la cual pueda inferirse que haya existido error excusable.

En definitiva, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa a la sanción o reducción de graduación, corresponde la confirmación de las multas tratadas en este punto.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

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

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 600.700 (pesos seiscientos mil setecientos), equivalente a 97,52 (noventa y siete con 52/100) UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $ 1.501.750 (pesos un millón quinientos un mil setecientos cincuenta), equivalente a 243,79 (doscientos cuarenta y tres con 79/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada

en las etapas procesales cumplidas y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, y 51 de la ley 27.423, la Acordada N° 21/21 (01/10/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

3) Regular los honorarios del contador Gustavo Alberto Yañez por la labor desarrollada como perito designado a propuesta del Fisco Nacional, en la suma de $ 529.479 (pesos quinientos veintinueve mil cuatrocientos setenta y nueve), la que queda a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines las pautas dispuestas por el Decreto ley N° 16.638/57.

4) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.28 10:18:41 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.28 12:23:07 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.28 12:27:12 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.28 12:27:13 -03:00