República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-29142180-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 28 de Marzo de 2022

Referencia: Marino. Sentencia

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Ruben Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 49171-**I**, caratulado “**MARINO OMAR** s/apelación.-

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 70/78vta. la actora interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° 217/18, 218/18 y 219/18, todas de fecha 17 de agosto de 2018, por las que se impugnaron las declaraciones juradas presentadas en los Impuestos al Valor Agregado periodos fiscales 06/13 a 03/15, a las Ganancias por los ejercicios 2013 a 2015 y a las ganancias –salidas no documentadas- por los períodos fiscales 06/13 a 12/13, 01/14 a 12/14 y 01/15 a 02/15, se liquidaron los respectivos intereses resarcitorios, y se aplicaron sendas multas en el I.V.A. por los periodos fiscales 06/12 a 12/13 y 03/15, en el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas- en relación con los períodos 01/15 a 02/15 con fundamento en lo dispuesto por los arts. 46 y 47 inc. c) la ley 11.683. Asimismo, se hace reserva de las sanciones que pudieran corresponderle en los términos del artículo 20 de la ley 11.683 respecto de los impuestos al valor agregado, por los períodos 01/14 a 12/14 y a las ganancias por los períodos fiscales 2013 y 2014.

En primer lugar plantea con carácter previo la nulidad de las resoluciones apeladas por considerar que las mismas carecen de causa. En este sentido, señala que las mismas se apartan manifiestamente de los hechos y el derecho que subyacen en la causa, teniendo en cuenta la cantidad de prueba aportada en sede administrativa que demuestra efectivamente la existencia de las operaciones comerciales cuestionadas.

En relación con la cuestión de fondo, señala que el Fisco Nacional utiliza indicios que carecen de fuerza suficiente para impugnar las operaciones computadas por la empresa, máxime cuando se funda en situaciones de hecho que exceden a la responsabilidad del contribuyente.

Afirma que la inspección se limita a señalar que el proveedor no fue localizado, cuando no se agotaron las vías para lograrlo, habiéndose intentado su localización a más de un año de haber realizado las operaciones, situación ésta que no es de extrañar, dado que muchas empresas cambian de domicilio

con asiduidad y sería obligación de ellas informarlo a la AFIP-DGI.

Agrega que la circunstancia que los proveedores no hayan cumplido con sus obligaciones fiscales o no hayan presentado documentación respaldatoria, no permite concluir que dichas empresas no hayan operado en el mercado.

Enfatiza que no es su responsabilidad el cumplimiento de las obligaciones fiscales o laborales de las empresas proveedoras o si los camiones estaban a nombre de la empresa o eran alquiladas a un tercero si a simple vista toda la documentación que se recibía de las mismas era legal y formal, contaban con CUIT activo y no figuraban en la Base Apoc; las facturas que fueran constatadas coincidían con la autorización otorgada por AFIP-DGI y además cumplían con las entregas que se pactaban en el lugar y fecha convenidos.

Explica que se trata de una empresa unipersonal que contrata empleados para las obras, que a pesar de la situación económica y la presión tributaria existente sigue generando empleo, asumiendo tareas que van más allá de su actividad.

Entiende que no puede exigírsele que sea fiscalizadora sus proveedores y que no existe norma legal que la obligue a fiscalizar su contabilidad, contratación de personal o bienes a su nombre.

Los cheques entregados como medio de pago eran propios y sin nominar, práctica habitual que facilita el endoso y pago minorista de los múltiples vehículos y maquinarias que se usan en obras de envergadura que los requieren.

Sostiene que cada cheque puede ser endosado hasta tres veces no teniendo responsabilidad acerca del destino del mismo.

Dice que la conclusión a la que arriba el organismo acerca de la posibilidad de ejecutar volúmenes de obras facturadas, sumados a las distancias y dispersión de las mismas a lo largo de varios municipios de la provincia de Buenos Aires en forma simultánea, tornarían la especulación a la que arriba el organismo en falaz, no siendo posible ejecutar esos volúmenes de obra solamente con los restantes proveedores a los que el organismo se refiere.

Expone que de la documentación acompañada surge la cantidad de obra, lugares donde fueron realizadas, metros cúbicos de movimientos de suelos, metros cuadrados de bacheo en diferentes frentes y municipios, lo que hacen necesario la cantidad de todos y cada uno de los proveedores declarados.

En relación con el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas- sostiene que dicho instituto no resulta aplicable al caso de autos, toda vez que su parte presentó abundante documentación que prueba la existencia de las operaciones.

En otro orden de ideas, y en lo que respecta a las sanciones aplicadas entiende que su comportamiento no puede ser enmarcado en los artículos 46 y 47 inciso c) de la ley 11.683 toda vez que no se verificaría en el caso en discusión que el contribuyente haya presentado declaraciones engañosas u ocultación maliciosa de ningún tipo.

Finalmente, ofrece prueba documental, solicita que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas al Fisco Nacional y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 84/103 la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido, y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 114 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “A” y pasan los mismos a sentencia.

IV.- Que en primer lugar corresponde expedirse respecto a la excepción de nulidad formulada por la recurrente con fundamento en que los actos apelados carecerían de causa, toda vez que no se sustenta en los hechos y prueba acreditado.

A fin de definir la causa encontramos dos corrientes doctrinarias, los subjetivistas y los objetivistas. Los primeros entienden que la causa del acto administrativo está constituida por la “voluntad” del sujeto que emite el acto, en tanto para los objetivistas aquella está formada por los antecedentes de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Nuestro legislador adscribió a ésta última corriente, definiendo a la causa como “los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo”, los que deben existir o concurrir en el momento de su emisión como requisito de validez del mismo. Como señala Hutchinson, “la apreciación que de tales circunstancias haga la autoridad administrativa, puede afectar la validez de la decisión –por apartase de los hechos o el derecho realmente aplicable- y también es susceptible de comprometerla con los vicios de error y dolo” (conf. Hutchinson, Tomás; “Ley Nacional de Procedimientos Administrativos”, Ed. Astrea, Tº I, pag. 154).

En ese contexto, los argumentos del recurrente deben ser rechazados toda vez que encuentran sustento en la discrepancia con las conclusiones a las que arriba el ente fiscal para determinar de oficio su obligación tributaria. Más, preciso es señalar que los actos recurridos detallan los elementos de hecho y derecho tenidos en cuenta por el Fisco Nacional y, en definitiva, su discrepancia con el encuadre jurídico o la valoración de los hechos realizada, eventualmente puede o no compartirse, lo que podrá dar lugar a la revocación del acto, pero no a su nulidad.

Por último, el acto expone las razones que llevaron al organismo fiscal a efectuar las determinaciones de oficio apeladas, por lo que no se advierte la vulneración del derecho de defensa alegado.

En mérito a lo expuesto, debe rechazarse la defensa de nulidad articulada.

V.- Que corresponde analizar la procedencia del ajuste efectuado por el organismo fiscal, que se encuentra circunscripto a la impugnación de facturas de ciertos proveedores de la actora, soporte de las determinaciones de oficio de las obligaciones frente a los impuestos al valor agregado y a las ganancias.

A los fines de un mejor entendimiento, resulta oportuno efectuar una descripción de la actividad de la fiscalización en cada proveedor en particular:

a) FERDEM TRANS S.A.

La fiscalización advierte que el proveedor tiene como actividad declarada la de servicios de transporte automotor, según surge de la consulta a las bases de datos del organismo recaudador.

De las consultas a las bases de datos de la AFIP, se detectó que el proveedor no presentó las declaraciones juradas correspondientes al impuesto a las ganancias desde el período fiscal 2014 y en referencia al

impuesto al valor agregado durante los períodos fiscales 01/13 a 12/15, exteriorizó débitos fiscales y créditos fiscales muy similares sin declarar impuesto a ingresar a favor de la AFIP-DGI.

Asimismo, se advierte que el débito fiscal declarado por el proveedor es inferior a los montos facturados al fiscalizado, no declarando tampoco personal en relación de dependencia en los períodos fiscales 2013 a 2015, situación que resultaría llamativa teniendo en cuenta que la firma se dedicaría al servicio de transporte.

El ente fiscal agrega que tampoco posee inmuebles ni rodados registrados a su nombre para realizar los servicios que se habrían contratado así como tampoco se verificó la existencia de contratos de alquiler de vehículos y/o maquinarias para prestar los servicios que se encuentran instrumentados en las facturas aportadas por el Sr. Marino.

En otro orden de ideas, personal fiscalizador se constituyó en el domicilio fiscal declarado por la firma constatando que se trata de un estudio contable, y ante la pregunta de los inspectores, el personal señaló que la firma Ferdem Trans S.A. ya no es más cliente del estudio.

En relación con los socios de la firma, la inspección circularizó a los integrantes de la sociedad a los fines de que acompañe detalle de las operaciones celebradas con el Sr. Marino, copia de los libros IVA Ventas y Compras, formas de pago y copia de las facturas emitidas, no siendo respondida la misma.

Por otra parte, la AFIP-DGI verificó que el número de CUIT de la imprenta que figura al pie de las facturas –Imprenta La Yapa de Ernesto Martínez- es inexistente.

Idénticas consideraciones se efectuaron respecto a la imprenta que figura en la orden de pago aportado por el Sr. Marino –Imprenta la Yapa de Javier E. Debituri-.

Finalmente, el propio responsable, informó como medios cancelatorios de las facturas cuestionadas cheques propios. La fiscalización circularizó al Banco HSBC solicitándole la copia de anverso y reverso de los cheques que habrían sido utilizados para cancelar las facturas observadas, advirtiéndose que los mismos fueron cobrados por terceras personas que no poseen relación con la firma Ferdem Trans S.A. ni con el Sr. Marino.

b) TRANSPORTE LUIS GUILLON DE CRESENCIO CASTRO BLANCO

La fiscalización advierte que el proveedor tiene como actividad declarada la de servicios de transporte automotor, según surge de la consulta a las bases de datos del organismo recaudador.

De las consultas a las bases de datos de la AFIP, se detectó que el proveedor ha presentado las declaraciones juradas correspondientes al impuesto a las ganancias y al impuesto al valor agregado correspondientes, advirtiendo que el débito fiscal declarado por el proveedor es inferior a los montos facturados al fiscalizado, no declarando tampoco personal en relación de dependencia en los períodos fiscales 2013 a 2015, situación que resultaría llamativa teniendo en cuenta que la firma se dedicaría al servicio de transporte.

El personal del organismo fiscal se constituyó en el domicilio fiscal del proveedor a los fines de notificar a este último un requerimiento para que aporte el detalle de las operaciones celebradas con el fiscalizado, copia de los Libros IVA Ventas y Compras, formas de pago y copia de las facturas.

Con fecha 16/11/16 se constituyó en la Agencia el Sr. Castro Blanco Crescencio y manifestó que su actividad es la de fletes de medicamentos en exclusividad con la empresa Transfarmaco S.A. y que no ha realizado ninguna actividad económica con el Sr. Marino en ninguna fecha, que no lo conoce y aportó copia de las facturas solicitadas, pudiéndose verificar que las mismas fueron emitidas a otra firma.

En relación a la imprenta que figura al pie de las facturas y ordenes de pagos cuestionadas –Artes Gráficas Tano de Carlos Martínez-, la AFIP-DGI verificó que el número de CUIT de la misma es inexistente.

Idénticas consideraciones se efectuaron respecto a la imprenta que figura en la orden de pago aportado por el Sr. Martino –Imprenta la Yapa de Javier E. Debituri-.

Finalmente, con respecto al circuito de pagos, según las órdenes de pago aportadas por el propio responsable, los medios cancelatorios de las facturas cuestionadas fueron cheques propios.

La fiscalización circularizó al Banco HSBC solicitándole la copia de anverso y reverso de los cheques que habrían sido utilizados para cancelar las facturas observadas, advirtiéndose que los mismos fueron cobrados por terceras personas que no poseen relación con el Sr. Castro Blanco.

VI.- Que de acuerdo con el relato efectuado, 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.

En atención a lo expuesto, el thema decidendum 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.

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 Nº43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa Nº 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 Nº32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) 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-I) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. nro. 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)".

. Por último, no puede dejar de mencionarse un reciente pronunciamiento de la Sala V del mencionado Tribunal el cual resulta sumamente esclarecedor sobre el tema en cuestión, donde se puntualizó que "...para negar completamente la veracidad de las operaciones impugnadas, no resulta suficiente que el Fisco se remita a las conclusiones de los inspectores que fiscalizaron las actividades de los proveedores objetados sin valerse de mayores argumentos ni de otros medios de prueba; ni el resultado de esta fiscalización lo autorizaba a trasladar de modo mecánico, y enteramente, la carga de la prueba sobre la parte actora. Ello es así porque la actividad de la administración fiscal y, en particular, la del juez administrativo, debe estar guiada por el principio de la verdad material, ya que el procedimiento en materia impositiva tiende a concretar la voluntad de la ley que crea el impuesto y hacer efectiva la obligación tributaria, o la exención del impuesto, nacida a partir de la realización de los hechos previstos en las normas materiales aplicables..." (conf. CNACAF Sala V "Noble Argentina S.A. c. EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva" de fecha 23/05/18).

VII.- Que, en esa inteligencia resulta pertinente destacar que la defensa de la actora a lo largo de todo su escrito recursivo consiste –fundamentalmente- en sostener que las facturas impugnadas cumplen con los requisitos formales exigidos por la normativa vigente, que los proveedores no se encontraban incluidos en la Base Apoc y que contaban con autorización de la AFIP-DGI para emitir comprobantes.

Sobre el particular, resulta oportuno señalar que, si bien, de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación 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 o en aquél supuesto en lo que fue localizado, negaron las operaciones, falta de capacidad operativa de los mismos, operaciones que resultan ser canceladas con cheques que en ningún momento son cobrados por los proveedores, elementos que en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

A mayor abundamiento, cabe señalar, que contrariamente a lo sostenido por la contribuyente, en el caso del proveedor Transporte Luis Guillón de Crescencio Castro Blanco, los comprobantes aportados por la actora diferían sustancialmente de los informados por este último y las imprentas que figuran en los comprobantes aportados y las órdenes de pago figuran con CUIT inexistente.

En esa dirección 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 del 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". (el subrayado es propio)

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.

VIII.- Que, finalmente, y respecto del cómputo de créditos fiscales, 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), en la que se sostuvo 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).

Criterio que 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”.

IX.- Que así ello, corresponde ahora que este Tribunal aprecie el elenco probatorio obrante en los presentes autos.

En este contexto corresponde señalar que, contrariamente a lo señalado por el actor en el sentido que habría aportado toda la documentación relacionada con las obras efectuadas, lo cierto es que únicamente acompaño en sede administrativa las facturas y órdenes de pago relacionados con los proveedores impugnados mientras que en esta instancia se limitó a aportar prueba documental relacionada con la constatación de los Códigos de Autorización de alguna de las facturas impugnadas, por lo que solo cabe concluir que los agravios de la recurrente sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones, al no ser sustentados por prueba fehaciente, resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos.

A mayor abundamiento, y en relación con el argumento del actor relativo a la imposibilidad de realizar las obras ejecutadas únicamente con los restantes proveedores, es dable destacar que el ente fiscal en las resoluciones apeladas no objeta en ningún momento la efectiva realización de obras por parte del Sr. Marino, razón por la cual el agravio de la actora debe ser rechazado.

En consecuencia, corresponde confirmar los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en las resoluciones determinativas en cuanto impugnan el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y los gastos del impuesto a las ganancias.

X.- Que corresponde ahora analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que ente otras razones el contribuyente impugna por entender que el instituto no es aplicable a supuestos de facturas apócrifas.

En principio, cabe tener presente que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto, que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las disposiciones legales y reglamentarias exigen, además, que la erogación considerada como gasto este respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

En ese sentido, el artículo 37 de la ley del gravamen establece que: “Cuando una erogación carezca de documentación y no se prueba por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, 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”.

. A su turno, el artículo 38 del mismo texto legal dispone que “No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) cuando la Dirección General Impositiva presume que los pagos han sido efectuados b) cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos –por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario”.

. Es menester destacar que tanto la doctrina como la jurisprudencia han delineado el instituto de las salidas no documentadas.

. Así, nos enseña el Profesor Reig, “Esta es una de las excepciones que hace nuestra legislación al carácter subjetivo del tributo, sobre el importe de las salidas no documentadas. De modo que allí no interesa la calidad de sujeto: si se trata de persona física, cuáles son sus cargas de familia; si se trata de persona jurídica, si es una empresa nacional o extranjera; simplemente el hecho de ser una salida no documentada y no justificable, está dispuesto que se deba tributar el impuesto como si el desconocido beneficiario se hallare en la escala máxima del tributo” (Reig, Enrique J y otros, “Impuesto a las Ganancias”, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2006, pág. 408).

. Por su parte, el Dr. Torres –en su enjundioso trabajo – explica que la disposición en estudio, consiste en una presunción “iuris tantum” que la erogación es íntegramente ganancia neta gravada para el beneficiario oculto, con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas, configurándose un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota máxima en todos los casos. “Consecuencia de ello es, también, que el impuesto a ingresar por éste concepto lo sea en forma de pago definitivo, que lo configura así como un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota marginal máxima para todos los casos” (cfr. Torres, Agustín, “Salidas no documentadas”, DTE, X, pág. 5 y 6).

Asimismo, cabe entender que ante una salida indocumentada, se presume “iuris tantum” que el gasto no es necesario, quedando en cabeza del sujeto que efectuó la erogación la carga de la prueba.

Conforme lo ha señalado la doctrina y receptado la jurisprudencia, la finalidad de la norma no es otra que poder gravar en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de la documentación, no puede localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal. En esa dirección, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que “…lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, 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" (C.S.J.N., Radio Emisora Cultural S.A., 9/11/2000).

En el mismo sentido, el Más Alto Tribunal ha dicho que "…para que el contribuyente pueda deducir un gasto no documentado y eximirse del pago del impuesto a los réditos sobre el monto correspondiente a este gasto, debe probar no sólo que la erogación tuvo que ser efectuada para obtener, mantener y conservar réditos, sino quien recibió realmente el pago, de donde la posibilidad de que probado lo primero sin llegar a demostrarse lo segundo, la exención del pago del impuesto no sea admitida a pesar de reconocerse la deducibilidad…".

Y, agrega, "…de las verificaciones pertinentes y posibles impugnaciones con los consecuentes efectos en su caso, la documentación de un gasto permite comprobar, por de pronto, la realidad de la erogación y apreciar si por su naturaleza corresponde al concepto del artículo 5º de la ley de réditos, como asimismo individualizar al beneficiario para controlar si éste cumplió con las obligaciones impositivas que le incumben a raíz del pago recibido" (cfr. Fallos T 262:518, Cons. 4º y 5º).

Ahora bien, cabe agregar que cuando la norma se refiere a la carencia de documentación, ello debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando éstos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

En efecto, como lo aclaró la C.S.J.N. in re "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", de fecha 26/8/2003, "18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del 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" y "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). Criterio éste que fuera ratificado más recientemente por el Alto Tribunal in re "Interbaires S.A.", de fecha 27/9/2011.

XI.- Que bajo tales pautas hermenéuticas, y en el caso concreto de autos, conforme lo resuelto supra, cabe destacar que las operaciones efectuadas con los proveedores impugnados fueron canceladas mediante cheques emitidos por el Sr. Marino en los cuales si bien el beneficiario se encuentra identificado, lo cierto es que, como se ha señalado en el Considerando VI, los mismos se tratan de terceras personas ajenas a la relación comercial con ellos, por lo que no corresponde más que confirmar la resolución en cuestión e ingresar el impuesto sobre las salidas no documentadas en su pretensión objetiva y encuadro dichas erogaciones en las previsiones del precitado artículo 37 de la ley del gravamen.

XII.- Que toda vez que la recurrente no ha expresado agravios sobre los intereses resarcitorios, corresponde su confirmación.

XIII.- Que corresponde ahora expedirse respecto a la Resolución N° 218/18 que el ente fiscal subsume

en los artículos 46 y 47 inc. c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar 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 artificio o engaño; 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 toda vez que “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 delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto 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).

Será entonces el ente fiscal el encargado de probar la existencia de ambos elementos, habiendo recurrido en el caso sub examine 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.

Sobre la cuestión, cabe recordar que dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado la estructura lógica de su 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, que 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).

XIV.- Que así ello y teniendo en consideración lo resuelto supra, se desprende que el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante a tenor de lo dispuesto en el art. 47, inciso c) de la 11683 (t.o. vigente), pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, habiendo presentado declaraciones juradas inexactas con el objeto de ocultar el impuesto que correspondía como consecuencia de los ajustes enunciados en el Considerando VI, por lo cual omitió el pago del impuesto debido. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y en atención a los elementos de juicio tenidos en cuenta en los Considerandos precedentes, cabe concluir que se encuentra acreditado en la litis tanto el elemento material como el elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, los que surgen palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, corresponde confirmar la sanción aplicada al contribuyente, la que –por otra parte- se advierte han sido correctamente cuantificada.

XV.- Que resta entonces tratar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que se sustenta –como quedó dicho- en los artículos 46 y 47 inciso c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998), la –que se adelanta- debe ser revocada.

En efecto, a mi criterio no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descripto en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósitos contempladas para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el artículo 46 requiere.

Ello así por cuanto para nuestro sistema tributario, la declaración jurada es aquélla que efectúa el contribuyente o el sujeto obligado a declarar, mediante la cual realiza una operación de interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (conf. Jarach, Dino; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Abeledo-Perrot, pág. 432 y sgtes). Es así, que como con justeza lo dice el Profesor Giuliani Fonrouge, la declaración tributaria es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. Es el medio por el cual el contribuyente fija el monto del impuesto, mientras no sea impugnada, regula la existencia y medida de la obligación tributaria. (conf. CNACAF, Sala I, "MOUKAREL S.A.C.I. y F", 20/5/94).

En definitiva, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta, definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

En ese contexto, y más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893 del 11/9/2000 –aplicable en algunos períodos discutidos en autos-, que contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta –a mi criterio- una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si

bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos –según se vio- es distinta. (vid. doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, “Gaseosas La Tablada S.A.”).

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11683. En efecto, de consuno con dicho precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los artículos 39, 45 y 46 de la LPT, las boletas de depósito, deben cumplir con los siguientes elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte” (conf. CNFED. CONT. ADM., Sala I; “Smurfit Kappa de Argentina S.A.”, 17/5/2016). Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que aquellos fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

A mayor abundamiento, debe tenerse presente que la multa se aplica con relación a la salida documentada en sí misma y no en función del impuesto a las ganancias o al valor agregado que pudiera haber omitido la actora en virtud de la deducción indebida en su respectiva declaración jurada. (conf. Entre otros, T.F.N., Sala A, “Vaccaro, Néstor J”, 17/12/2003).

En mérito a lo expuesto, voto por: 1°) Rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora. 2°) Confirmar las Resoluciones N° 217/18 y 218/18; 3°) Confirmar la Resolución N° 219/18, en cuanto determina el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- y sus intereses resarcitorios y revocarla en cuanto aplica multa; 4°) Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos.

Dr. Marchevsky dijo:

I.- Que adhiere a la solución propiciada por el vocal instructor.

II.- Que, sin perjuicio de ello, cabe destacar —con respecto a la multa aplicada en el IVA- que el artículo 46 de la ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

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

Pero, que la declaración jurada sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa.

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

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

En el caso bajo análisis acude al inciso c) del artículo 47 citado que *establece: "Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando... c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso;"*

En el citado inciso la "manifiesta disconformidad" exigida resulta irrefutable, toda vez que los elementos documentales al ser tachados de apócrifos se encuentran en manifiesta violación con las normas legales y reglamentarias aplicables.

En este contexto, siguiendo lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los autos "Red Hotelera Iberoamericana S.A. C/DGI" del 26/08/2003, la carencia de aptitud del instrumento utilizado es equivalente a la ausencia del instrumento o documento, por lo que estamos en presencia del tipo previsto en el inciso citado precedentemente.

III. - Que, en lo que hace a la multa relativa al Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas, en merito a la brevedad, corresponde remitirse a las conclusiones vertidas en la causa caratulada: "ARRE BEEF S.A. s/recurso de apelación -impuestos a las ganancias, al valor agregado y a las ganancias -salidas no documentadas-" (Exp. N° *35.9454,* TFN Sala A, sentencia de fecha 21/09/2018).

Por ello, **SE RESUELVE:**

1°) Rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora.

2°) Confirmar las Resoluciones N° 217/18 y 218/18.

3°) Confirmar la Resolución N° 219/18, en cuanto determina el impuesto a las ganancias - salidas no documentadas- y sus intereses resarcitorios y revocarla en cuanto aplica multa.

4°) Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos.-

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 1º Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.28 12:32:16 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.28 12:44:06 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.28 12:44:06 -03:00