República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-32805446-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 5 de Abril de 2022

Referencia: Ciccone Calcografica SA. Sentencia

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

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° **24.651-I** caratulada **"CICCONE CALCOGRAFICA S.A.** s/recurso de apelación" y sus acumulados Nros **25.514-I y 34.073-I**, de igual carátula.-

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 94/158, fs. 565/662 y 988/996vta. se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP-DGI, de fechas 27 de diciembre de 2004; 9 de junio de 2005 y 13 de septiembre de 2010, respectivamente. Por las primeras de ellas se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- por los períodos 12/98 y 08/01 (ambos inclusive) y en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999, con más los intereses resarcitorios, haciendo reserva de las sanciones que pudieran corresponder.

En tanto, por medio de las Resoluciones N° 21/05; 22/05 y 23/05, fechadas todas el 9 de junio de 2005, se determinó de oficio la obligación tributaria de la contribuyente frente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2000; en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- por los períodos fiscales 02/00 y 03/00 e impuesto al valor agregado por el período fiscal 02/00, con más los intereses resarcitorios, respectivamente. Asimismo, se aplica a la contribuyente una multa en los términos los artículos 46 y 47 inciso b), de la ley 11.683, en el impuesto al valor agregado y se hace reserva de las sanciones que pudieran corresponderle en los términos del artículo 20 de la ley 11.683 respecto del impuesto a las ganancias -salidas no documentas períodos fiscal 02/00 y en el impuesto a las ganancias período fiscal 2000.

Finalmente, a través de la Resolución N° 77/10, de fecha 13 de septiembre de 2010, se aplica a la contribuyente una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 en relación con el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999

En primer lugar, señala que con fecha 19 de junio de 2003 la empresa se presentó en

concurso de acreedores ante el Juzgado en lo Comercial de Primera Instancia de la Capital Federal N°8 Secretaría N° 15, donde tramita el mismo, lo que indica que las determinaciones apeladas en la presente causa son créditos preconcursales, debiendo promoverse en aquélla causa la verificación de los mismos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 de la ley 24.522.

Dice que el artículo 1° de la ley 24.522 expresamente establece que la apertura del concurso produce la radicación ante aquél juez todos los juicios de contenido patrimonial contra el concursado.

Agrega que el Fisco debe concurrir con el universo de los demás acreedores a insinuar sus acreencias en tanto sean relativas a tributos surgidos de declaraciones juradas presentadas espontáneamente por el contribuyente.

Enfatiza que en el régimen concursal no se aplican las normas procesales tributarias, pues el procedimiento de verificación, regulado procesalmente en la ley de concursos de rango nacional, solamente es sustituido por la aplicación de otras normas procesales en aquello que no estuviese expresamente dispuesto y cuando sean compatibles con la rapidez y economía de su trámite.

Seguidamente, plantea la nulidad absoluta de las resoluciones apeladas, toda vez que se ha vulnerado la garantía del debido proceso.

Afirma que la administración no ha respetado el principio de buena fe y la autosuficiencia del juez administrativo.

Manifiesta que las determinaciones de oficio vienen precedidas de la notificación de formación de una causa penal tributaria en los términos de la ley 24.769 que amerita una protección mayor hacia el administrado en resguardo de un juicio pleno y efectivo.

En este sentido, señala que tanto en sede penal como en la instancia administrativa no se ha valorado la prueba colectada durante todo el proceso de inspección, lo que implica una violación a la garantía del debido proceso contemplada en el artículo 18 de nuestra Constitución Nacional. Garantía que no se cumple –agrega- con el mero hecho de correr vista dado que ese paso procesal por sí solo no garantiza el derecho de defensa del contribuyente, pues la garantía del debido proceso se cumple si al correr vista se ponen a disposición del contribuyente las constancias totales y fehacientes de situaciones en contradicción, que resultan ser el fundamento de los actos dictados por el ente fiscal.

Resalta que tanto la inspección actuante como el juez administrativo niegan valor probatorio a la documentación contable extendida en el país como en el exterior.

Con respecto al ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999 e impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- períodos fiscales 12/98 y 08/01, señala que la empresa por necesidades operativas en el exterior, con fondos propios, constituyó la sociedad Ciccone International Inc, la que sufrió quebrantos en su accionar, que considera propios de Ciccone Calcográfica S.A. en razón de que la empresa internacional no es un tercero de la primera como lo ha calificado erróneamente la jueza administrativa.

Describe que el capital social de la firma Ciccone Calcográfica pertenece en partes iguales a los señores Héctor Ciccone y Nicolás Ciccone, respectivamente, presidente y vicepresidente de dicha sociedad.

Agrega que el capital social de la firma Ciccone International Inc. es de U$S 50.000.- y

pertenece en exclusividad a la firma Ciccone Calcográfica S.A., siendo sus directores titulares los mismos. Por ello, concluye que se trataría de un solo sujeto tributario en la realidad jurídica y económica, dado que el total del capital de la empresa foránea es de propiedad de la sociedad local, por lo que la contribuyente podría deducirse el importe impugnado de quebrantos, toda vez que los mismos son propios así como no se está en presencia de salidas no documentadas a favor de terceros, sino de utilización de fondos propios.

Afirma que de la prueba rendida en los presentes autos surge que la firma Ciccone International Inc desde el exterior le presupuestó un trabajo a una empresa residente en el país, y que los trabajos fueron efectuados y entregados en nuestro país por Ciccone Calcográfica S.A., tributando en nuestro país en cabeza de esta última empresa.

Relata que del acta de directorio N° 402 surge que el mismo aprueba un contrato de adquisición con el ente multinacional “Citic Trading Corporation", una subsidiaria de “China International Trust Investment Corporation" con domicilio en Beijing, República Popular de China, de 3365 toneladas de papel moneda para la emisión de billetes de bancos bajo el sistema “long term” que se utilizaría en los futuros negocios de impresión a licitarse en el exterior del país por el total de U$S 30.991.650, más gastos de comisión.

Enfatiza que la existencia cierta de ese contrato está ratificado por ante notario público a través de la prueba tramitada en el exterior y entregada a la inspección.

Sostiene que de la prueba acompañada surge que la firma Ciccone International Inc arrendó una bodega en la ciudad de Beijing, República Popular China para el depósito del papel para la impresión de moneda adquirido en dicho país hasta que dispusiera de su uso efectivo, desvirtuándose entonces la tesis fiscal de que nunca estuvo en posesión de papel.

Destaca que aportó una comunicación en inglés debidamente traducida, realizada por la empresa vendedora del papel para la impresión de moneda de fecha 25 de julio de 1998 donde se comprobó que Citic Trading Co, Ltda. Notifica a Ciccone International Inc que con relación al papel de seguridad adquirido por esta última ya se ha finalizado la producción del mismo y se está a la espera de que se indique el destino final del mismo.

Con relación al pago de las operaciones cuestionadas señala que ha acompañado todos los recibos de pago emitidos por la firma vendedora del papel moneda, a través de los giros por vía oficial autorizadas por el Banco Central de la República Argentina. Explica que tanto Divisar S.A. como el BBVN han ratificado los giros realizados al exterior por Ciccone Calcográfica S.A. y sus beneficiarios.

Entiende fundamental la respuesta dada por el Banco Central de la República Argentina a la circularización por parte de la inspección en donde señala que las remesas al exterior fueron efectuadas por la contribuyente.

Seguidamente, manifiesta que los Sres. Nicolás y Héctor Ciccone eran propietarios exclusivos por partes iguales del derecho de patente denominado “Rotasafe”, que comprende una serie de métodos de impresión y seguridad en papel moneda, acompañándose en sede administrativa el valor económico de dicha patente, el contrato de derecho de goce y certificado de patente y todos los contratos que se involucran con la misma.

Argumenta que el mentado derecho fue cedido a Ciccone International Inc para su explotación con cargo a satisfacer una regalía por su uso, sobre el que no existía ningún impedimento legal.

Afirma que en aras del desarrollo más profundo de dicha patente “Ciccone International Inc” suscribe con la empresa foránea “Maitines Inversora Inc” un acuerdo de confidencialidad para poder celebrar en enero del año 1999 un contrato mediante el cual esta última se obligaba a realizar investigaciones y desarrollo científico para la comercialización de la patente. En garantía de sus obligaciones entregó a Ciccone International Inc la suma de U$S 2.550.000.- Asimismo, se estipuló que en caso de que la patente no pudiera ser explotada, por existir una posible lesión a los intereses comerciales de Ciccone Calcográfica, la cláusula 12° del contrato previó el retorno de la patente a manos de Ciccone International Inc.

Explica que el pago del resarcimiento se instrumentó de la siguiente manera: entregando la totalidad del papel moneda adquirido a “Citic”, donde esta última empresa lo deprecia en un 12,58% de su valor inicial y lo computa como pago por la suma de U$S 30.644.398, lo que originaría una pérdida efectiva operativa de Us$ 4.410.000.

Resalta que existe otro antecedente que avala dicha pérdida el cual consiste en una nota de fecha 25 de enero de 1999, la empresa proveedora del papel, es decir, Citic Traiding Co Ltd, informa que con relación al papel moneda impreso en stock para aplicaciones la República de Zaire, la misma ha cambiado de denominación a República Democrática del Congo y por ello se efectuó un nuevo diseño del papel moneda en su marca de agua lo que invalida el uso de las 423 toneladas de dicho papel y por ende genera una pérdida operativa.

Agrega que, independientemente de la entrega de papel moneda, también se resarcía al Grupo Davis con entregas de dinero que acreditan el pago de lo estipulado, conforme documentación acompañada como prueba durante la fiscalización, de donde surge que las remesas fueron realizadas, entre otros, por la firma financiera y de mandatos “Long Regent Financial Corporation”

En función de lo expuesto, concluye que los quebrantos computados por Ciccone Calcográfica S.A. responden a operaciones comerciales intergrupo, y no son específicos, como lo señala la jueza administrativa, sino que resultan ser comunes al accionar de la contribuyente.

Una recta interpretación de la ley de impuesto a las ganancias –dice- implica considerar los ingresos que se generan en cabeza de Ciccone International Inc en la base imponible de Ciccone Calcografica S.A., en consecuencia entender que los quebrantos no forman parte de la base imponible de esta última es ir contra la hermenéutica de la propia ley del gravamen.

Resalta que Ciccone International Inc no es un tercero sino una parte del patrimonio de Ciccone Calcográfica, toda vez que existe un dominio directo e indirecto de esta última sobre la primera.

Puntualmente, en relación al impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- señala que no se dan en el caso los presupuestos de hecho de la figura, toda vez que a lo largo de toda la inspección se ha probado cada remesa al exterior, así como también que las salidas de dinero son debidamente nominadas y afectadas a la adquisición de bienes de cambio incorporadas al inventario social a través de la existencias de Ciccone International Inc.

Sostiene que el hecho de que algunas erogaciones se hayan triangulado por necesidades financieras tampoco acredita que se traten de salidas sin conocer el destino, atendiendo que al final del recorrido de la erogación se conoce en que cabeza se ha imputado cada una de ellas

Afirma que para que sea procedente la determinación de oficio a la contribuyente, el Fisco Nacional debió acreditar el carácter de tercero de la firma Ciccone International Inc., así como que toda la

documentación que acredita las salidas no documentadas, que son remesas al exterior, estaban incursas en una falsedad instrumental o ideológica.

Concluye y alega que, en el caso concreto de las salidas impugnadas bajo el rótulo del artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias, se incurre en una grave contradicción, toda vez que aquellas no fueron erogaciones a favor de terceros innominados sino remesas intragrupo, dado que están tratadas en el balance como aportes a “Ciccone International Inc”.

En otro orden de ideas, y con respecto al ajuste efectuado por el ente fiscal en relación al proveedor Concic Ingenieria, señala que el mismo tiene su origen en una megacausa penal iniciada por la Justicia Penal Económico, quien asimismo ordenó a la AFIP-DGI determinar de oficio a ciertas empresas por la utilización de facturas relacionadas con dicha causa.

Destaca que la empresa ha realizado operaciones válidas propias de la actividad de negocio, traduciendo las mismas en erogaciones necesarias que no pueden ser merituadas como no existentes en el impuesto a las ganancias y tampoco pueden ser impugnadas en el impuesto al valor agregado y que no se ha probado ninguna negligencia o mala fe en el actuar de la empresa que se relacione con el íntegro cumplimiento de los deberes tributarios de los terceros involucrados, en cuyo caso los actos en su contra operan como una garantía *“contra legem”*.

Entiende que no existe norma legal alguna que haga responsable a su parte por las conductas imputadas a terceros. En esa dirección, manifiesta que es enteramente ajena al hecho impugnado a su proveedor de servicios.

Señala que el juez administrativo ha recurrido al método de base presunta cuando todavía no se encontraban agotados los procedimientos para determinar sobre base cierta.

Seguidamente efectúa un desarrollo doctrinario respecto a la naturaleza jurídica de las presunciones legales, para afirmar que los fundamentos del ente fiscal resultan ser un simple indicio no vinculante.

Describe que el sistema del impuesto a las ganancias nacional tiene como objetivo gravar la renta neta, es decir, detrayendo del ingreso neto, todas las erogaciones necesarias para conservar la fuente, cumpliendo las operaciones impugnadas con esa condición.

A su criterio, todas las facturas impugnadas reflejan una efectiva prestaciones de servicios a favor de la empresa y fueron emitidas conforme a las disposiciones reglamentarias, por lo que corresponde tenerlas por válidas, dado que no deben los contribuyentes tomar otro recaudo al recibirlas, no pudiéndose colocar en cabeza de su parte, en carácter de sustitución de la AFIP-DGI, la obligación de controlar la facturación y menos de verificar las relaciones documentales entre terceros.

Sobre este punto recalca que el único proveedor impugnado por el Fisco Nacional cuenta con clave de identificación tributaria y existe constancia que dicha empresa opera en todo el país.

Relata que los equipos fueron utilizados en el período en cuestión, lo que será acreditado por el testimonio de técnicos de electricidad, resultando los mismos necesarios para cubrir todas las implicancias de los bienes producidos por Ciccone Calcográfica S.A., en especial para tener un respaldo de la información de la Policía Federal en la impresión de pasaportes a cargo de la empresa y señala que para efectuar la contratación de

la firma Concic Ingeniería S.A. se solicitó –en primer lugar- presupuesto, luego se emitió la orden de compra N° 00112503, lo que habría originado el libramiento de la orden de compra N° 41-163, y los equipos fueron entregados con remitos de la empresa en donde figura el número de patente de rodado.

Agrega que al momento de contratar investigó los antecedentes de la empresa, surgiendo que la misma prestó iguales servicios a firmas de prestigio e incluso, existe copia de una factura por servicios prestados a la Dirección Nacional de Vialidad.

Subsidiariamente, y para el caso que se entienda que estamos frente a una operación inexistente, debe resolverse que las retenciones efectuadas por su parte carecen de causa.

En cuanto al ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias -salidas no documentas- señala que el ente fiscal pretende asimilar la inexistencia de comprobantes a la existencia de comprobantes falsos, debiendo al menos acreditar que dichos comprobantes sean falsos.

Asimismo, manifiesta que la determinación de oficio tampoco sería procedente toda vez que las erogaciones tuvieron como destinatarios a sujetos claramente individualizados, siendo las mismas canceladas por medio de cheques.

Cuestiona la multa aplicada con fundamento en el artículo 46 de la ley 11.683. Sostiene que la conducta observada por la recurrente no está descripta por el legislador en la forma en la que lo hace el ente recaudador, toda vez que no ha producido un engaño ni tampoco su accionar no se adecuó a la verdad.

Alega ausencia de malicia en su accionar así como inexistencia de ocultación dolosa de datos relevantes sobre las obligaciones tributarias respectivas.

En otro orden de ideas, y con relación a la multa aplicada en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999 con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683, entiende que aquellas sanciones impuestas con posterioridad a la fecha de falencia del contribuyente importan alterar la situación de los acreedores, lo que en los hechos implica una violación al principio de “pars conditio creditorum”, que mantiene plena vigencia a pesar de las reformas introducidas por la ley 24.522.

Considera que la resolución apelada vulnera el principio de razonabilidad y propiedad, dado que no existe capacidad contributiva en cuanto a la determinación de la multa impuesta.

Afirma que toda vez que la sanción recaerá sobre los acreedores que constituyen la masa pasiva de la quiebra, no existiría solo culpa o negligencia por parte de los mismos.

Sostiene que no existe conducta reprochable por parte de aquellos sobre los que recaerá la sanción, por cuanto no puede el Fisco Nacional afirmar que se ha acreditado la materialidad de la conducta sancionada en el artículo 45 de la ley 11.683.

Especifica que el juez administrativo se limita a afirmar que ha existido omisión en el ingreso de impuestos y a efectuar el encuadramiento infraccional en los términos de la ley procedimental pero nada dice respecto a la existencia de subjetividad en la conducta de quien en definitiva recaerá la sanción.

Manifiesta que la culpa no puede presumirse salvo que la ley así lo dispone expresamente y se cumplan los recaudos allí establecidos.

Finalmente, solicita la reducción de la multa, cita jurisprudencia, ofrece prueba documental, informativa, testimonial y pericial, peticiona 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. 217/223vta, 677/682 y fs. 1025/1031 la representación fiscal contesta el traslado de los recursos, solicita, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirmen los actos apelados.

III.- Que a fs. 700 se resuelve acumular el expediente Nº 25.514-I al que lleva el Nº 24.651-I.

Por su parte, a fs. 1034 se ordena acumular el expediente Nº 34.073-I al que lleva el Nº 24.651-I.

A fs. 1239 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala "A" y se ponen los autos para alegar, habiendo hecho uso del derecho acordado la actora a fs. 1242/1251 y a fs. 1253 el Fisco Nacional. Finalmente, a fs. 1258 se pasaron los autos a sentencia.

IV.- Que en primer lugar debe analizarse el agravio de la recurrente relacionado con el carácter preconcursal de la deuda discutida en autos y la posibilidad de un escándalo jurídico por el dictado de sentencias contradictorias, siendo que el mismo hecho se encuentra sometido al examen de la justicia comercial y de este Tribunal.

Al respecto, esta Sala, sostuvo que la competencia para determinar el encuadre fiscal sólo es competencia del organismo recaudador, de este Tribunal Fiscal de la Nación y, en su caso, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. (conf. "Maylen S.A.", 24/10/18, y sus citas)

Puntualmente, y con relación a los efectos del estado concursal de la recurrente en el presente proceso, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa Jónica S.R.L. de fecha 11/11/2014 sostuvo que "*...cabe comenzar por recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido la especialidad de la ley tributaria, con exclusión de otras normas; al respecto, señaló que para la determinación tributaria la ley ha previsto, de manera específica, un procedimiento y un órgano de decisión y la posibilidad de apelar ante los tribunales federales (Fallos: 308:1856 y 310:719). Por otro lado, ha dicho también el Alto Tribunal que la ley concursal sólo debe ser entendida con el alcance de impedir que se realicen procesos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al organismo competente la determinación de obligaciones tributarias anteriores a la fecha de iniciación de aquél ni la de sanciones pecuniarias que se vinculen con ellas (CSJN, Fallos: 310:785).*

"V. Asimismo, se debe advertir que el estado concursal de la parte actora de este expediente no puede afectar la prosecución de estas actuaciones, en tanto el eventual crédito a favor del Fisco sólo podría verificarse en aquellas una vez que su determinación haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada (esta Cámara, Sala II "Centro de Ayuda Mutua Empalme Sud (TF-15925-I) c. DGI", del 30/05/2002; "Alba Compañía Argentina de Seguros S.A. (TF-22207-A)", del 27/04/2010; "Arcangel Maggio S.A. (TF-24603-A) c. DGA")."

"En efecto, en lo que atañe a la competencia para resolver la impugnación contra una determinación tributaria en los casos en los que el contribuyente se ha presentado a concurso, el Máximo Tribunal se ha expedido en los casos "Supercanal S.A. s/ apelación - IVA", causa N° 98.XXXIX, del 02/06/03; "Gauchat, Enrique Pedro (TF 11.648 - I) c. DGI", causa N° G. 642. XXXVII, del 04/07/03; "Baterplac S.R.L. c. A.F.I.P. s/ contencioso administrativo", B. 109. XLI, del 18/09/07; "UOL Sinectis S.A. c. GCBA s/ impugnación

actos administrativos s/ fuero de atracción", causa N° L. 395..XLV, 20/12/11 y "FIMACO S.A. s/concurso preventivo - incidente de revisión promovido por Administración Federal de Ingresos Públicos - causa n° 176/01", causa N° F. 1168. XLII, del 19/04/2011 (Fallos: 334:427). En esta última causa, reiterando lo expresado en "Supercanal" y "Gauchat", sostuvo que el fuero de atracción concursal opera una vez finalizado el proceso de impugnación ante el Tribunal Fiscal o, en su caso, ante esta Cámara de Apelaciones (en idéntico sentido, atribuyendo competencia a la Justicia Federal con competencia en el interior del país, se expidió en la causa N° 530. XLVI, "Martínez, Juan José c. AFIP DGI s/ impugnación acto administrativo", del 07/12/2010, Fallos: 333:2335; también la Sala C de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial en la causa "Expofot S.A.", sentencia del 13/08/2010, en tanto supeditó la decisión acerca de la verificación de un crédito de la AFIP al resultado de la apelación pendiente ante el Tribunal Fiscal de la Nación)..."

En función de lo expuesto, cabe rechazar el planteo formulado por la actora, toda vez que lo actuado ante el concurso preventivo de Ciccone Calcográfica S.A. no resulta vinculante para este Tribunal, a los fines de resolver las impugnaciones efectuadas por la contribuyente contra las determinaciones de oficio objeto de la presente causa.

V.- Que corresponde expedirse ahora respecto del planteo de nulidad formulado por la recurrente. De su extenso planteo surge que sus agravios se dirigen a obtener la nulidad de los actos venidos en recurso con sustento en la violación al debido proceso toda vez que se limitó su derecho a ofrecer y producir pruebas. Asimismo, se queja de la falta de fundamentación jurídica de aquellos actos.

Preciso es recordar que la ley establece que el procedimiento de determinación de oficio se inicie con un acto administrativo por el que se confiere vista de las actuaciones, acto destinado a que el contribuyente pueda tomar conocimiento del accionar fiscal y de los cargos e impugnaciones que se formulan a fin de garantizar el derecho de defensa. Dicho procedimiento debe respetar el derecho del administrado de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión del acto, de ofrecer las pruebas y también solicitarlas, y debe concluir con una resolución que haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto resulten conducentes a la solución del caso.

Así definido, el procedimiento de determinación de oficio es un procedimiento administrativo que concluye en un acto administrativo que, como tal, debe reunir los elementos que la ley 19.549 establece. Dicho texto normativo distingue los requisitos formales (artículo 8) y sustanciales (artículo 7), sancionando con la nulidad absoluta al acto que no cuente con estos últimos, que son, a saber: 1) la competencia de quien suscribe el acto; 2) la causa, 3) el objeto, 4) procedimiento, 5) la motivación y 6) la finalidad. Y es con sustento en la ausencia de causa que el recurrente articula la nulidad del acto en crisis.

En ese contexto, los argumentos expuestos por la recurrente no pueden tener acogida favorable. En efecto. En primer término, cabe señalar que el ente fiscal cumplió con las disposiciones de la ley, pues de las actuaciones administrativas se desprende que se cumplió con el procedimiento establecido con el objeto de resguardar el derecho de defensa de la contribuyente.

Ello así, no se encuentra justificante que avale la declaración de nulidad, entendida aquélla como la sanción que se impone a actos que presentan un vicio o violación de una forma procesal o que se haya omitido un acto que acarree el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que puede dar lugar a indefensión.

En ese sentido y en puntual contestación a los agravios expuestos, cabe recordar que

conforme con la doctrina de nuestro Más Alto Tribunal (Fallos - T. 205 - pág. 549; T. 247 - pág. 52; T. 267 - pág. 393, entre otros), la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en un procedimiento que se desarrolla en sede administrativa, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior, pues la exigencia de la defensa en juicio queda satisfecha ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (Fallos - T. 205 - pág. 249; consid. 5 y sus citas).

Ahora bien, en punto a la alegada falta de fundamentación y motivación de las resoluciones apeladas, tampoco le asiste razón a la recurrente, habida cuenta que según surge de su simple lectura, en las mismas se han explicitado sobradamente los hechos y antecedentes del caso que le sirven de causa, así como el derecho que considera aplicable al mismo. Se advierte de tal modo que no se ha visto menguado el derecho de defensa de la actora y, si ésta discrepa con el Fisco Nacional, no es una cuestión que afecte la validez del acto sino que integra el fondo de la cuestión que este Tribunal está llamado a decidir.

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar la cuestión de nulidad introducida por la apelante, con costas.

VI.- Que sentado lo que antecede, debe analizarse el fondo de la causa, debiendo expedirme en primer término con relación a los agravios dirigidos a cuestionar la determinación de impuesto a las ganancias, período fiscal 1999.

El primero de los ajustes mencionados tiene su origen en la impugnación formulada por el ente fiscal respecto al cómputo efectuado por la firma Ciccone Calcográfica S.A. de un quebranto proveniente de su participación en la sociedad controlada del exterior, Ciccone International Inc, como así también la pérdida contable resultante de su participación en sociedades vinculadas.

Con respecto al impuesto a las ganancias -salidas no documentadas-, el ajuste se sustenta en la detección de remesas de dinero al exterior por montos significativos, efectuadas por la recurrente, bajo el concepto de aportes irrevocables, presuntamente destinados a la firma controlada Ciccone International Inc, que se encuentra radicada en la Islas Vírgenes Británicas. El ente fiscal consideró que no se probó fehacientemente el destino de los fondos involucrados ni la existencia unívoca y real de las operaciones.

VII.- Que a los efectos de rebatir el ajuste, en primer lugar la actora esgrime un agravio que es común a ambas determinaciones de oficio. Sostiene que la firma Ciccone International Inc. no resulta ser un tercero independiente respecto de la empresa Ciccone Calcográfica, por lo que resultaría totalmente procedente el cómputo del quebranto relacionado con su participación en la sociedad controlada y no sería aplicable la figura de la “salida no documentada”, contemplada en el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias. Entiende que se trata de una unidad tributaria, dado que el total del capital de la foránea es propiedad de la sociedad local.

A fin de tratar los planteos efectuados por la recurrente, cabe efectuar algunas consideraciones sobre la forma de tributación de los grupos de sociedades, máxime cuando se trata -como la especie- de empresas constituidas en el extranjero, cuestión que cobra especial relevancia en los tiempos actuales de economía globalizada.

Al respecto, una sociedad cuenta con dos métodos para realizar actividades empresariales en el extranjero, a saber: a) mediante una constitución de una filial, esto es una entidad con personalidad jurídica distinta de la matriz o b) a directamente mediante una unidad fija de negocios que constituya un establecimiento permanente sin personalidad jurídica propia.

En el primer caso, las rentas obtenidas por la filial estarán sujetas a tributación en el país de la fuente a través de una retención en origen o al impuesto a la renta de los no residentes y la misma podrá computarse todos los quebrantos, de conformidad con lo dispuesto en la legislación de dicho país.

Contrariamente a lo señalado, en el caso del establecimiento permanente tanto sus ingresos como sus pérdidas estarán integradas en la contabilidad de la casa matriz, por lo que formarán parte de su base imponible.

Esta resulta ser la forma de tributación adoptada por la mayoría de los países y es la que recoge nuestro país en la ley de impuesto a las ganancias.

Sobre este tema, es importante destacar que, a fin de evitar la deslocalización de capitales hacia paraísos fiscales o territorios de baja fiscalidad, la *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos* (*OCDE*) a través de Acción 3, que se enmarca dentro de su proyecto denominado "Proyecto BEPS", recomienda a los países que diseñen normas de transparencia fiscal, con el fin de hacer efectiva la tributación por renta mundial, sometiendo a imposición en el país de residencia de la sociedad de control las rentas pasivas obtenidas por sus filiales así como todo tipo de rentas obtenidas en sociedades pantallas en los territorios indicados. (OECD (2016), *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264267091-es).

No obstante lo expuesto, existe otra forma de tributación de los grupos societarios, adoptado como régimen opcional en algunos países, denominada "tributación consolidada".

Allí, las sociedades tributan en el impuesto a la renta por sus resultados consolidados, es decir, se eliminan los resultados obtenidos en las operaciones intragrupo, lo que provoca que la base consolidada sea menor que la suma aritmética de las bases individuales de las empresas que forman parte del grupo y dichos resultados son incorporados cuando se producen ventas de bienes y prestaciones de servicios a terceros.

Como consecuencia de este régimen, también dejan de gravarse los rendimientos de capital satisfechos entre empresas de grupos.

Un proyecto de tributación consolidada lo encontramos en el proyecto de la base imponible común en la Unión Europea, en donde se pretende que los grupos económicos con presencia en más de un país de dicha Unión tributen consolidadamente en forma obligatoria si la cifra de negocios supera los 750 millones de euros. (cfr. Directiva de la Comisión Europea COM (2016) 683 Final. Disponible en https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-683-F1-ES MAIN.PDF).

VIII.- Que en ese contexto y en atención a lo expuesto en los considerandos precedentes, la cuestión a dilucidar es si -como sostiene la actora- la firma Ciccone International Inc. y Ciccone Calcográfica S.A. resultan ser una unidad económica, y por lo tanto, esta última podía deducirse los quebrantos generados en cabeza de la primera.

En relación a la documentación aportada por la contribuyente, del acta constitutiva y del estatuto de la firma Ciccone International Inc. (vide. fs. 89/173 Cuerpo COD 3886/5 N° 1 obrantes en la Caja N° 4 acompañada por el Fisco Nacional con fecha 28/09/18), así como también de los Estados Financieros acompañados como Anexo en la prueba pericial producida en esta instancia (vide. fs. 295/386), surge que se trata de una sociedad anónima constituida el 13 de junio de 1997, de acuerdo con las leyes de Islas Vírgenes Británicas

y su objeto social consiste en desarrollar actividades que no estén prohibidas en la actualidad por ninguna ley vigente en aquél país.

Asimismo, en el Balance General surge que el capital social es de 50.000 acciones al portador con valor nominal de US$ 1 cada una, estableciéndose además los mecanismos para la emisión de acciones de la sociedad en moneda de curso legal en los Estados Unidos de América, para la transferencia de acciones, reforma del acta constituida y elección de los miembros del directorio.

En cuanto al argumento expresado por la actora respecto a que la firma extranjera fue creada con el espíritu de ser una extensión de Ciccone Calcográfica S.A. y que únicamente toma en el exterior los trabajos de esta última, resulta sumamente esclarecedor lo expresado en la Nota a los Estados Financieros del ejercicio 31/08/98 y 31/08/99 donde la firma extranjera tiene inversiones a corto plazo consistente en título de deuda gubernamental Latamer SOV 03/98, así como también inversiones en subsidiarias, poseyendo el 100% de las acciones de la firma European Ciccone S.A. Y de la firma Ciccone Calcográfica Bulgaria, por lo que cabe concluir que de la propia documental acompañada por la recurrente surge que Ciccone Calcográfica S.A y Ciccone Internacional Inc. si son dos empresas absolutamente diferentes.

No enerva la conclusión arribada en el párrafo anterior el hecho de que Ciccone Internacional Inc. sea una sociedad controlada por Ciccone Calcográfica S.A., toda vez que como ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Fiat Concord S.A. C/DGI" de fecha 06/03/12 y luego reafirmado en "Akapol S.A. c/DGI" de fecha 03/05/12 *"... el ordenamiento argentino no regula los conjuntos económicos como estatutos autónomos. No lo hace la ley tributaria ni la legislación comercial, puesto que, el principio general, es considerar a las sociedades integrantes de aquéllos como partes independientes en tanto se ajusten a las prácticas normales del mercado, sujetándolas al deber de llevar sus registraciones contables en forma separada (ver art. 5°, ley 11.683; art. 1° de la ley del impuesto a las ganancias y su art. 14, en la redacción dada a partir del dictado de la ley 21.481 —B.O. 5/1/77— y en las sucesivas reformas, al primitivo texto de la ley 20.628 —B.O.31/12/73—; arts. 33, 63 y 64 de la ley de sociedades comerciales), reservándose para casos de excepción la posibilidad de prescindir de la individualidad jurídica de cada sujeto, y de considerar, a los fines fiscales, a todos ellos como una unidad.*

"En efecto, como lo precisó este Tribunal, la "...relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente [respecto de la sociedad dominante] ni anula su capacidad jurídica tributaria" (Fallos: 286:97).

"En el mismo sentido afirmó que ciertas circunstancias particulares "...autorizan el tratamiento excepcional que esta Corte ha dispensado a otros conjuntos económicos, según las argumentaciones expuestas en los ya citados precedentes de Fallos: 286:97 y 287:79, sin que ello importe reconocer a aquella vinculación el estatuto autónomo de un sujeto pasivo de la obligación tributaria para los gravámenes controvertidos en esta causa...", pues "...para la solución del sub lite no se ha desconocido la existencia de dos sociedades de capital perfectamente delimitadas conforme al orden jurídico privado, ni tampoco la personería jurídica de la sociedad local" (Fallos: 307:118)..."

IX.- Que a mayor abundamiento, y aún en el caso que se concuerde con la actora y la firma Ciccone International Inc. resulta ser una sucursal de Ciccone Calcográfica S.A., conformando ambas una unidad tributaria, tampoco podría haberse computado como lo hizo los quebrantos de fuente extranjera, como son las pérdidas de la sociedad controlada, contra ganancia de fuente argentina, de conformidad con lo dispuesto en el sexto párrafo del artículo 19 de la ley de impuesto a las ganancias y el artículo 32 de su decreto reglamentario,

preceptos que establecen que los quebrantos de fuente extranjera sólo podrán ser compensados con ganancias de esa misma condición que se obtengan durante los cinco ejercicios inmediatos siguientes a aquél en que se produjo el quebranto.

X.- Que, en otro orden de ideas y, en relación al segundo de los ajustes efectuados en el impuesto a las ganancias, por el período fiscal 1999, relacionado con la impugnación de ciertos quebrantos computados por la recurrente por su participación en empresas vinculadas, cabe señalar que la actora no ha expresado agravios al respecto por lo que corresponde su confirmación.

Con relación al pronunciamiento de la Cámara Nacional en lo Penal Económico Sala "B" de fecha 28 de noviembre de 2008, por el cual se confirma la sentencia del juzgado de la instancia anterior en cuanto resolvió sobreseer parcialmente y totalmente respecto de Héctor Hugo Ciccone y Nicolás Tadeo Ciccone con relación a la presunta evasión de idéntico impuesto y período al discutido en autos, cabe señalar que el mismo no produce ningún efecto en esta instancia, toda vez que el fundamento dado por el mentado tribunal para sobreseer a los imputados radica en que los hechos imputados no constituyeron delito, circunstancia que implicó que dicho Tribunal no analizara el fondo de la cuestión. En efecto, se resolvió entonces que "…que la presentación de la DDJJ del IG del período 1999 correspondiente a Ciccone Calcografica S.A. en la cual se habrían efectuado **deducciones por quebrantos supuestamente improcedentes**, se trataría de un acto posterior al momento de consumación del delito y de agotamiento de la conducta típica que se les imputó a los nombrados"; situación que resulta ser completamente ajena a la cuestión debatida en autos. (el destacado es propio).

XI.- Que en función de lo expuesto corresponde confirmar la Resolución N° 173/04, en cuanto determina la obligación del contribuyente en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999. Con costas.-

XII.- Que, en lo que respecta al ajuste en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- correspondiente a los períodos 12/98 a 08/01, la recurrente, en primer lugar, efectúa un planteo idéntico al expresado respecto al impuesto a las ganancias, manifestando que la firma Ciccone International Inc. no sería un tercero respecto a Ciccone Calcográfica S.A., por lo que devendría improcedente el ajuste efectuado.

Sobre el particular, y en función de lo expresado en los Considerandos VI a VIII, corresponde rechazar los agravios de la recurrente sobre este punto.

XIII.- Que previo a adentrarse en el análisis de los hechos bajo juzgamiento en los presentes autos, resulta necesario hacer algunas consideraciones respecto a la naturaleza del instituto de las salidas no documentadas en la ley de impuesto a las ganancias.

Como sostuviera recientemente, *"…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, etc; 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 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 cuanto 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" (Vid. "Tosalco S.A.", 26/11/2018).

De lo antes expuesto se concluye que la falta de documentación se encuentra relacionada con la falta de identificación de un beneficiario del gasto, respecto de quien puede exigirse la respectiva obligación tributaria generada por el respectivo ingreso.

XIV.- Que bajo tales pautas hermenéuticas corresponde analizar la operatoria en cuestión y los argumentos que llevaron al organismo fiscal a considerar como salidas no documentadas a las erogaciones efectuadas por la firma Ciccone Calcográfica S.A. a la firma Ciccone Internacional Inc. como salidas no documentadas.

En efecto la recurrente sostiene a lo largo de la inspección y también en esta instancia que las remesas de dinero obedecían a aportes de capital efectuados por la empresa argentina hacia la sociedad foránea para hacer frente a la indemnización pactada con la firma Maitines Inversora Inc., perteneciente al grupo Davis International Tecnology Group, en virtud de la cancelación del contrato firmado con dicha firma para realizar investigación y desarrollo científico de la patente propiedad de Ciccone Calcográfica S.A. denominada "Rotafe".

Con respecto a dicha operatoria, la actora señala que a raíz de la cesión de uso y goce por parte de Ciccone Calcográfica S.A. a la empresa Ciccone Internacional Inc. del derecho de patente denominado "Rotafe", celebró un contrato con la entidad extranjera durante el año 1999, mediante el cual esta última se comprometía a realizar investigaciones y desarrollo científico para la comercialización de la patente en cuestión.

En el instrumento en cuestión se contempló la entrega a la firma Ciccone International Inc. de la suma de U$S 2.550.000, estipulándose además que en caso de que la patente no pudiera ser explotada retornaba a manos de Ciccone International Inc.

Agrega que durante el mes de julio de 1999 ocurre una de las causales que habilitaban su

cancelación, obligándose entonces Ciccone International Inc. a resarcir a Maitines Inversora Inc. por los montos invertidos en el desarrollo de la patente y al pago de una indemnización por cancelación del contrato.

El pago del resarcimiento se habría efectuado entregando la totalidad del papel moneda adquirida a Citic Traiding Corporation, donde esta última lo deprecia en un 12,58% de su valor inicial y se lo computa como pago por la suma de U$S 30.644.398,06, acordándose además efectuar sucesivas entregas de dinero través de la firma financiera Long Regent Financial Corporation.

En cuanto a este último punto, durante la inspección la recurrente señaló y aportó documentación a fin de acreditar que: las remesas de fondos hacia la empresa Maitines Inversora Inc. se formalizaron de la siguiente manera: a) U$S 13.022,160,17 a través de Insbrook Corporation; b) un pago de U$S 5.250.000 por medio Long Regent Financial Corporation, la devolución del importe de U$S 2.550.000 cobrado en parte de pago del contrato de licencia de uso de la patente a favor de Maitines Inversora Inc y por ultimo U$S 11.000.000 pagaderos dentro de los seis meses, totalizando los pagos la suma U$S 62.466.558,23.

En función de lo expuesto, la fiscalización procedió a efectuar averiguaciones respecto a la firma foránea. En ese sentido, observó que la firma Maitines Inversora Inc. resulta ser una sociedad panameña con oficinas en Madrid, España.

Por ello, en el marco del intercambio de información internacional dispuesto por el Convenio para evitar la doble imposición con el Reino de España, el Fisco Nacional requirió a su par español información acerca de su inscripción en el padrón general de contribuyente, fecha de inicio de actividades, domicilio, actividades desarrolladas, así como también que se verifique si la misma se encuentra activa.

En respuesta a dicha diligencia, la Oficina Nacional de Investigación del Fraude Equipo Central de Información de Madrid informó que no se ha podido identificar a persona jurídica con tal denominación en la Base de Datos Consolidada.

A su vez, y con relación a la verificación del domicilio declarado por la firma, la dependencia española de Gestión Tributaria Delegación Especial Madrid informó que se apersonó en el domicilio de la firma, esto es, Carbonero y Sol N° 30 de la ciudad de Madrid, y observó que no existe constancia ni indicio de la entidad Maitines Inversora Inc. así como tampoco encontró datos que permitieran conocer actividad alguna al respecto (vide. fs. 11 del Cuerpo Consulta Fisco Español obrante en la Caja N° 4 acompañada por el Fisco Nacional a fs. 28/09/18).

XV.- Que en relación a la prueba de la operatoria invocada por la actora como fundamento de las erogaciones efectuadas por Ciccone Calcográfica S.A. a su vinculada, resulta importante destacar los resultados arrojados por la pericia contable producida en esta instancia obrante a fs. 295/386.

Sobre el particular, a través del “Anexo I Llamadas (A) a (K)”, los peritos efectúan un listado de las remesas efectuadas por la firma Ciccone Calcográfica S.A. objetadas por el ente fiscal, agregando para cada caso el receptor de los fondos, fecha de su registro contable, concepto y número de asientos de diario involucrados, cuentas debitadas y acreditadas, número de sus minutas contables y fólio del libro diario en el que se registraron tales asientos e ilustrando con fotocopias de un caso para cada tipo de operación y personas intervinientes.

Al respecto, en relación con las erogaciones de fecha 28/12/98 y 21/01/99 por las sumas de $ 1.320.000, $ 1.500.000, $ 800.000 y $ 500.000, si bien los peritos informan que las mismas fueron giradas al

exterior a una cuenta del Bank Audi en los Estados Unidos de Norteamérica cuya titularidad correspondía a la firma Ciccone Internacional Inc, lo cierto es que el mismo día dichos importes son transferidos a la firma Insbrook Coorp, habiendo tomado como elementos de prueba para ello el extracto de cuenta del Banco Audi USA aportado por la actora. No obstante ello, cabe señalar que en la respuesta a la nota Nº 92/04, efectuada por el Banco Central de la República Argentina, dichas transferencias no surgen informadas. Es decir, que no puede concluirse como entiende la recurrente que dichos fondos salieron al exterior.

Por su parte en relación con las salidas de fondos de fecha 28/01/99 y 26/02/99, por la suma de $ 1.600.000 y 1.700.000, respectivamente, los mismos corresponden a depósitos en efectivo, previa compra de moneda extranjera, efectuado por la firma Ciccone Calcográfica en una cuenta de titularidad de Ciccone International Inc en la entidad financiera Long Regent Financial Corporation con sede en las Islas Vírgenes Británicas, señalando los peritos que la primeras de las mencionadas expresa como causa de las mismas "Aporte de Capital a Ciccone International", no acompañando ninguna documental que avale su postura, más allá de los resúmenes de cuenta en donde obran los movimientos mencionados (vide. fs. 333/336 del informe pericial). A ello, cabe agregar que tampoco dichas salidas de fondos al exterior han sido informadas por el Banco Central en la nota mencionada.

En relación a las erogaciones de fecha 30/04/99 por las sumas de $ 100.000 y $ 880.000, si bien Ciccone Calcográfica S.A. expresa que la causa de las misma serían aporte de capital a su subsidiaria Ciccone International Inc en efectivo o previo compra de moneda extrajera por parte de la primera, lo cierto es que no se han aportado datos respecto a la efectiva recepción por parte de la firma foránea. Asimismo, en este caso, tampoco las salidas de fondos han sido informadas por el Banco Central de la República Argentina.

Ahora bien, en lo respectivo a las erogación de fecha 07/07/99 por suma de $ 10.000, los peritos señalan que la misma correspondería a un aporte de capital a la firma European Ciccone S.A. presuntamente realizado mediante transferencia bancaria a una cuenta en el Banque Generale Du Luxembourg de titularidad de esta última, pero únicamente se aporta como respaldo una nota confeccionada por Ciccone Calcográfica dirigida al Banco Francés ordenando la transferencia y una copia del extracto bancario de la cuenta de firma en donde figura una transferencia por dicho importe (vide. fs. 339/342 del informe pericial), no existiendo datos respecto a la efectiva recepción por la empresa foránea, contradiciendo también el argumento dado por la actora durante todo el recurso de apelación en relación a que la causa de las erogaciones resultaban ser aportes de capital a la firma Ciccone Internacional. Tampoco en este supuesto, dichas remesas han sido confirmadas por el Banco Central de la República Argentina.

A mayor abundamiento, los peritos señalan que en los estados contables de la firma Ciccone Calcográfica S.A. por el ejercicio cerrado el 31/08/99 no figura European Ciccone en el rubro Inversiones (vide. fs. 371 del informe pericial)

Seguidamente, en relación a las salidas de fondos de fecha 31/07/99 y 31/08/99 por $ 383.627,17 y $ 7.025.000, los peritos señalan que las mismas figuran contabilizadas como una cesión de créditos que Ciccone Calcográfica S.A. poseía respecto al Sr. Ignacio Rospide de León y la empresa Beijing Ciccone Printing Co. LTD a la firma Maitenes Inversora Inc, aportando únicamente como respaldo dos notas emitidas por Ciccone Calcográfica en donde les informa a los mencionados la cesión en cuestión, no habiendo aportado ninguna documentación respecto a los mismos, así como tampoco la recepción de los fondos por parte de la firma en cuestión.

Asimismo, y en relación a la firma Maitenes Inversora Inc, cabe remitirse a las irregularidades

advertidas por la fiscalización y que fueran enumeradas en el Considerando IX.

Al respecto, cabe señalar que la salidas de fondos de fecha 31/7/99 tampoco ha sido respaldada por información del Banco Central.

En relación con la erogación de fecha 31/08/99 por la suma de $ 1.700.000,informan los expertos que dicha suma habría sido girada al exterior a una cuenta del Bank Audi en los Estados Unidos de Norteamérica cuya titularidad correspondía a la firma Ciccone Internacional Inc, haciéndose mención a que dicha suma correspondía a un aporte de capital a la última de las firmas mencionadas, no habiendo aportado documentación alguna respecto.

En este caso, si bien el Banco Central informa que el 31/8/1999 la firma actora realizó dos operaciones de "Venta de cheques girados contra cuentas del exterior y de cheques de viajero" por las sumas de $ 801.000.- y $ 300.000.-, habiendo actuado como Banco Corresponsal Forex Ausa. Es decir, que si bien con dicha fecha hay salidas de fondos, las mismas no coinciden con las informadas por los peritos.

En otro orden de ideas, y en relación a las restantes transacciones, las mismas no obedecen a remesas de dinero por parte de actora a su vinculada sino que se trata de compra de moneda extranjera (dólares) efectuada por la propia actora a través de la firma Divisar S.A. y Roblestar S.A. (vide. fs. 372 Puntos I y K y los comprobantes que obran a fs. 354, 355, 358 y 361). Es dable señalar que tampoco en esos casos las remesas obran en el informe del Banco Central.

En función de lo expuesto, y atento las deficiencias apuntadas, no puede colegirse que las remesas de fondos por parte de la recurrente a su vinculada en el exterior correspondan aportes de capital efectuadas por la recurrente a los fines de la cancelación de obligaciones asumidas por Ciccone International Inc. con la firma Maitines Inversora Inc.

En este sentido, corresponde señalar lo dicho por Nuestro Máximo en la causa "Autolantina Argentina SA", en donde puntualizó en relación con el instituto en trato que *"…debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esta previsión legal- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto que si bien lo hay, el* ***instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario..."*** (el destacado me pertenece).

Ante tales circunstancias, y bajo las pautas legales e interpretativas precedentemente reseñadas, resulta correcto el accionar fiscal en cuanto aplicó sobre el monto de las erogaciones a los proveedores cuestionados, la tasa a que se refiere la última parte del artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, toda vez que no fue posible identificar el beneficiario final de los mismos.

XVI.- Que no obsta a la solución adoptada el dictamen de la Fiscalía Nacional en lo Penal Tributario N° 3 -acompañado por la recurrente con fecha 28 de junio de 2005, vid. fs. 186/199- en el que se propicia la desestimación parcial de la denuncia penal formulada por la AFIP-DGI por presunta evasión del impuesto a las salidas no documentadas por los ejercicios 1999, 2000 y 2001, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 de la ley 24.769, cabe señalar que el mismo no produce ningún efecto en esta instancia, toda vez que el fundamento dado por el fiscal para desechar la misma se basa en la falta de pensamiento unánime en orden a la posibilidad de asignarle consecuencias en sede penal al impuesto a las salidas no documentadas.

Idénticas consideraciones corresponde realizar en relación con los pronunciamientos de fecha 17 de junio de 2005, 8 de octubre de 2007, 29 de noviembre de 2007, respectivamente, dictados por el

Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2, el Juzgado Nacional en lo Criminal de Instrucción N° 25, la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal, también respectivamente, por cuanto ninguna de las citadas resoluciones se han expedido sobre los hechos que se encuentran en discusión en autos. En efecto, por medio de las primeras de las resoluciones mencionadas, los juzgadores realizaron un análisis sobre la interpretación que debe dársele al artículo 180 del Código Procesal Penal de la Nación, mientras que la restante se refiere al auto de sobreseimiento definitivo de los socios de la recurrente del delito de quiebra fraudulenta (conf. Art. 176 del Código Penal).

XVII.- Que a mayor abundamiento, no puede dejar de mencionarse que el accionar de la recurrente que derivó en los ajustes anteriormente analizados habrían formado parte una presunta maniobra tendiente a erosionar la base imponible en el país y trasladar ingresos a países de baja o nula tributación – o jurisdicciones no cooperantes, denominación adoptada por la ley de procedimientos administrativos para el caso de paraísos fiscales, conforme la reforma introducida a dicha normativa por la ley 27.430- como sucede en el caso con la constitución por parte de la actora de una sociedad vinculada en las Islas Vírgenes Británicas.

En efecto, y ya adentrándose en la situación particular discutida en autos, la recurrente a través de la constitución de la firma Ciccone International Inc. intentó reducir la carga fiscal en Argentina, mediante el cómputo en su declaración jurada del impuesto a las ganancias de quebrantos provenientes de dicha firma y a su vez, transferir ingresos obtenidos en nuestro país como supuestos aportes de capital a su vinculada, para así tributar por dichas sumas en un país cuya carga fiscal es menor.

Dicha situación ha sido debidamente abordada en un fallo del Tribunal de Justicia Europeo en la causa “CADBURY SCHWEPPES Y CADBURY SCHWEPPES OVERSEAS” de fecha 12 de septiembre de 2006” en donde se expresa que la mayoría de los países europeos ha dictado normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (SEC) como una forma para luchar contra el fraude fiscal consistente en la transferencia artificial de beneficios del Estado miembro en el que éstos han sido obtenidos hacia un Estado con un nivel de tributación reducido mediante la creación de una filial en éste y la realización de operaciones destinadas principalmente a efectuar dicha transferencia en beneficio de la referida filial, que es justamente lo que sucede en el caso de autos.

Situaciones como la descripta fueron consideradas en el marco de la Organización *para la Cooperación y el Desarrollo Económicos* (*OCDE*) que desembocó en el llamado “Plan BEPS” - el cual ya fue ya mencionado en el Considerando VII-, en donde se acordaron una serie de medidas respecto a la temática en discusión en autos, como por ejemplo a la Acción 2 del mentado proyecto, en donde se establecen directivas a adoptar por los países miembros a los fines de neutralizar los efectos de los llamados mecanismos o entidades híbridas, así como también el dictado de normas sobre las compañías foráneas controladas (CFC), tratando de evitar así la creación de sociedades no residentes y canalizar a través de ellas los ingresos de una empresa residentes.

Como complemento de dicha acción, con fecha 5 de octubre de 2015, la OCDE presentó el informe final sobre la Acción 4 del Plan Beps en donde se estableció como regla general, una ratio fija de deducibilidad de intereses (*fixed ratio rule*) en virtud de la cual se limita el gasto financiero deducible al resultado de aplicar un porcentaje de entre el 10 % y el 30 % sobre beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (conf. Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Informes Finales 2015 disponible en https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf)

En mérito a lo expuesto, corresponde confirmar la determinación de la obligación de la

recurrente frente al impuesto a las ganancias –salidas no documentadas-, períodos fiscales 12/98 a 8/01, con costas.

XVIII.- Que corresponde ahora analizar el ajuste efectuado por el ente recaudador en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado, en trámite ante el Expediente N° 25.514-I, circunscripto a la impugnación de facturas por parte del Fisco Nacional del proveedor Concic Ingenieria S.A.

Con respecto al proveedor cuestionado, el origen del cargo se encuentra vinculado a la causa N° 1831/00, caratulada "N.N. S/Inf 24.769", radicada en el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3, siendo la contribuyente usuaria de facturas identificadas como apócrifas en el marco de aquella causa.

La inspección concurrió -en primer lugar- al domicilio fiscal de la firma, tratándose el mismo de un galpón, siendo atendidos por operarios que mencionaron que allí no funcionaba la firma Concic Ingeniería S.A. sino que el inmueble pertenecía a la empresa Andesvial.

A continuación, los actuantes se apersonaron en el domicilio legal, sito en Fragata Presidente Sarmiento 1178 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y advirtieron que en el edificio existía un cartel que informaba que se encontraba en alquiler. Consultado que fue un vecino, manifestó que hacía mucho tiempo funcionó la firma Coingsa S.A.

Asimismo, del informe elaborado por persona de la Dirección Regional Microcentro, se verificó que el proveedor poseía un doble talonario de facturación, observándose falta de correlatividad de la numeración emitida por el contribuyente. Se observó que si bien existe la numeración entre los clientes al listarlas surgieron irregularidades.

Puntualmente respecto a las operaciones impugnadas, el Fisco Nacional analizó facturas, recibos y comprobantes de retención efectuadas por la recurrente en el impuesto a las ganancias y al valor agregado, remitos, orden de pago, orden de compra, estados contables del período 2000, detectándose que los servicios facturados es por el alquiler de equipos, siendo abonados en efectivo con moneda extranjera.

Finalmente, se circularizó a la imprenta que figuraba al pie de las facturas "Commercial Graphic" habiendo respondido con una nota suscripta por la letrada de dicha firma, quien señaló que la misma estuvo en concurso preventivo durante el período de tres años hasta que en diciembre de 2003 se decretó su quiebra, que tramita ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 14 Secretaría 27, motivo por el cual la sociedad no funciona más y los libros fueron retirados por la sindicatura interviniente y toda otra documentación que no era de importancia para la misma fue destruida.

XIX.- Que descripta las irregularidades correspondiente al proveedor impugnado, cabe señalar que 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).

XX.- Que en esa inteligencia resulta pertinente destacar que la defensa del actor 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 y que se efectuaron las retenciones correspondientes.

Al respecto, cabe destacar que si bien, como fue expuesto en el considerando anterior, de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), sino que en su puntual impugnación el Fisco Nacional impugnó las operaciones con el proveedor señalado sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como su no localización, la existencia de un doble talonario de facturación por parte del contribuyente, etc, los cuales en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

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, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan

cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

En otro orden de ideas, y con respecto al circuito de pago de las operaciones cuestionadas, cabe destacar que las mismas fueron canceladas en efectivo.

XXI.- Que sobre tal base, corresponde ahora que este Tribunal aprecie el elenco probatorio obrante en los presentes autos.

Así, del informe producido por el Registro de Proveedores del Estado se desprende que la empresa Concic Ingeniería S.A. no figura en la base de datos de la Oficina Nacional de Contrataciones, dependiente de la Jefatura de Gabinete de Ministros de la Nación, por lo que cabe concluir de dicha prueba no sólo no resulta útil para controvertir el criterio fiscal, sino que resulta contraria a los propios dichos de la contribuyente (vide. fs. 786/789).

Idénticas consideraciones cabe realizar con relación al oficio librado a la firma Shell C.A.P.S.A., pues manifiesta que la empresa Concic Ingeniería S.A. no operó con ella entre los años 1997 y 2000 como proveedor/contratista de la firma (vide. fs. 894).

Finalmente, de la información aportada por la Inspección General de Justicia y a la AFIP-DGI, cabe señalar que por dichos organismo únicamente prueban que la sociedad se encontraba legalmente constituida y que Ciccone Calcográfica S.A. efectuó retenciones a la firma Concic Ingeniería S.A. en los impuestos al valor agregado y a las ganancias, situaciones que ya habían sido comprobadas durante la etapa de inspección y que no se encontraban controvertida en autos (vide. fs. 791/823 y fs. 831/853, respectivamente).

En efecto, no se cuestiona aquí la falta de registración de las operaciones impugnadas, sino la efectiva existencia de las mismas ante las irregularidades mencionadas supra.

En cuanto al hecho nuevo denunciado por la actora relativo a la declaración testimonial del presidente de la empresa Concic Ingeniería S.A., el Sr. Huidobro, en la causa “Viazzo Roberto Gustavo y otros s/ley 24.769”, en trámite ante el Juzgado en lo Penal Económico N° 3, cabe destacar que si bien señala que a Ciccone Calcográfica se le alquilaron tres generadores de energía por unos $ 180.000 pesos mensuales por el término de dos meses a principios del año 2000, luego manifiesta desconocer cómo se pagaron las facturas y con que personal de la empresa Ciccone Calcográfica S.A. trató a raíz de las operaciones que supuestamente se celebraron, no aportando entonces prueba alguna a los fines de probar la veracidad de las misma.

Por otra parte, la prueba pericial obrante a fs. 854/861, tan solo informa que los registros contables se encuentran en legal forma y que las operaciones se encuentran registradas en los libros de la contribuyente mas no puede soslayarse que los peritos únicamente compulsaron los libros de la recurrente y la cuenta corriente del proveedor bajo análisis, sin aportar los remitos y recibos, para que los expertos pudieran corroborar el circuito económico de las operaciones impugnadas.

No obstante ello, resulta pertinente destacar lo señalado por ambos peritos en el Punto 3 del informe técnico, por cuanto afirman que las dos operaciones cuestionadas fueron abonadas en efectivo (vide. fs. 860), lo que conlleva la imposibilidad de individualizar si las mismas fueron efectivamente cobradas por el proveedor en cuestión.

Finalmente, del informe pericial informático puede extraerse únicamente que en el sistema de

proveedores y compras de la empresa figura una orden de compra N° 40-163 que corresponde a la firma Concic Ingeniería S.A.

Sobre el particular, cabe destacar que los peritos contadores afirman que el sistema operativo refleja el estado de la información a la fecha de la consulta, esto es a la fecha de realización de la pericia, no pudiendo precisar el momento temporal en que fue inserta dicha orden de compra en el mismo. (vide. fs. 925 “in fine”).

De lo expuesto corresponde concluir que los agravios de la recurrente sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones (arg. art. 377 del C.P.C.C.N.), 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.

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. Con costas.-

XXII.- Que en relación al planteo subsidiario de la recurrente mediante el cual peticiona que se compute el crédito fiscal en función de las retenciones efectuadas, cabe señalar el derecho a repetir previsto en la ley procesal confiere legitimidad a los contribuyentes y responsables del gravamen que hubieren soportado el tributo, circunstancia que no se da en la especie, pues la recurrente actuó como agente de retención, ingresando el impuesto de otro, en virtud de lo que disponen los artículos 2 y 3 de la mencionada norma (Vid. por todos, Sala A, “Agrocentro Santa Fe S.A.”, 7/8/2017.

XXIII.- Que, finalmente, mediante la Resolución N° 22/05 la representación fiscal consideró que la actora efectuó erogaciones de fondos a la firma Concic Ingenieria S.A. que corresponden a “salidas no documentadas” según lo prescripto por el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por lo que entiende que ha dejado de ingresar dicho tributo en su justa medida.

En relación a la naturaleza jurídica del instituto en cuestión cabe remitirse a lo ya expresado en el considerando XIII.

En este sentido, cabe señalar que, conforme las conclusiones a las que arribara en el Considerando XX, las operaciones bajo análisis fueron canceladas en efectivo, por lo tanto no existe una debida identificación del beneficiario ni tampoco una acreditación por parte de la actora del flujo de fondos, lo que lleva a confirmar la resolución en cuestión en cuanto determina el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, período fiscales 2/00 a 3/00. Con costas.-

XXIV.- Que sobre el agravio del actor dirigido a cuestionar la tasa aplicada para la liquidación de los intereses, cabe recordar que Nuestro Máximo Tribunal señalo que el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación -que por otra parte- no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda (C.S.J.N. “Orcana Orazio”, 18/03/86).

Ello así y habiendo limitado su cuestionamiento a ese aspecto, corresponde su confirmación.

XXV.- Que corresponde ahora analizar si la conducta de la actora encuadra en la materialidad de la acción típica definida en el artículo 46 y 47 inciso b) de la ley 11.683.

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

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

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un ardid o engaño, es decir, con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así 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).

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

XXVI.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió para el encuadre de la conducta del recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado la estructura lógica 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).

Analizada la resolución aquí atacada, y a falta de probanzas en contrario aportadas por la actora, 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 b) de la 11683 (t.o. vigente), por las razones que a continuación se exponen.

En el acto administrativo impugnado se imputa a la recurrente la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas al haberse detectado que dedujo gastos en concepto de operaciones de compras con la firma Concic Ingenieria S.A. que no son veraces. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

Conforme se desprende de las actuaciones llevadas adelante, el organismo fiscalizador efectuó las observaciones que conllevaron a encuadrar el accionar de la actora en las previsiones del art. 47 inciso b) de la ley 11.683 al presumir una conducta dolosa que permite extraer la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

En esa dirección los argumentos de la recurrente, que se dirigen a una defensa dogmática sin aportar elementos de prueba que destruyan el accionar fiscal y las presunciones aplicadas, se limitan a esgrimir ausencia de conducta dolosa.

Es menester destacar que las presunciones aplicadas "guardan un orden lógico entre los hechos económicos (entre los cuales se halla el imponible), sus comprobantes contables o documentos jurídicos destinados a servir de prueba de aquéllos, las registraciones o asientos, donde se sintetiza esa información, incluyendo el balance impositivo, donde esa síntesis se estructura en relación con la determinación de los impuestos. Cualquier interrupción en esa cadena, voluntaria o involuntaria, que ocasione o no perjuicio fiscal, por error o inexistencia de alguno de sus pasos daría por configurada la materialidad de un ilícito. Formal, si no hay perjuicio fiscal; material en caso contrario. A título de culpa, si no hay error excusable ni intencionalidad probada por prueba directa o presuncional; a título de dolo en la hipótesis contraria" (Conf. L.N. Gurfinkel de Wendy y E.A. Russo, "Ilícitos tributarios", pág. 201 y sgtes). En esa dirección, no puede decirse que el ente fiscal extrajo "automáticamente" la conclusión de que cabía la responsabilidad establecida en las normas en las que funda su acto sancionatorio. Muy por el contrario, funda el mismo en hechos concretos y probados, claramente determinados.

En suma, dado que las inexactitudes de la declaración jurada correspondiente al impuesto al valor agregado por el ejercicio fiscal 02/00, fueron el resultado de graves contradicciones entre la documentación y registros contables, era a la declarante a quien le correspondía invocar y probar que tales diferencias no fueron producto de su voluntad de omitir los datos sino de alguna otra circunstancia que excluya el carácter doloso de su accionar, lo que no ha ocurrido en la especie, por lo que entiendo debe confirmarse la multa aplicada, con costas.

XXVII.- Que, finalmente corresponde expedirse respecto a la multa aplicada por el Fisco

Nacional a través de la Resolución N° 77/10 con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683, la cual fue recurrida en el Expediente N° 34.073-I

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de "declaraciones engañosas", además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, en atención a la forma en que se resolvió supra, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que el recurrente computó quebrantos provenientes de su participación en la sociedad controlada del exterior Ciccone International Inc, como así también la pérdida contable proveniente de su participación en sociedades vinculadas, lo que originó el ingreso de impuesto menor al correspondiente.

Sentado lo que antecede, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que *"…surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen"*

"….cabe *destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997)".*

"Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas" ("Elen Valmi de Claret", del 31/3/99)

En ese contexto, los argumentos esgrimidos por la recurrente y la prueba aportada no conducen a la exoneración de responsabilidad penal que alega toda vez que se encuentra vinculada con su estado falencial, situación que resulta totalmente ajena al reproche penal que se le enrostra.

Por último, tampoco se advierte que se encuentre configurado el alegado error de derecho excusable, toda vez que es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o

simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie en virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste.

En mérito a lo expuesto, y habiendo el ente fiscal graduado correctamente la sanción aplicada, corresponde confirmar la resolución apelada, con costas.

Ello así, voto en el sentido de 1) rechazar la excepción de nulidad articulada; 2) confirmar las resoluciones apeladas, 3) Con costas.

El Dr. Marchevsky dijo:

I.- Que adhiero al voto de la jueza preopinante.

II.- Que, sin perjuicio de ello, considero necesario precisar que las remesas de dinero giradas al exterior -relacionadas con el ajuste en Salidas No Documentadas- en los casos en que fueron bancarizadas, obran en la respuesta otorgada por el Banco Central de la República Argentina a través de la Nota N° 92/04. Pero tal circunstancia, por sí sola, resulta insuficiente para enervar el criterio fiscal aplicado; en efecto, el Cimero Tribunal in re "Red Hotelera Iberoamericana S.A." (fecha 26/08/03) aclaró que: "… *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."*

En esa dirección, y contemplando la información recabada por la inspección sobre el supuesto beneficiario (Martenes Inversora Inc.), la que se detalla en el presente decisorio, corresponde confirmar el ajuste proyectado en el Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas.

En el mismo sentido se expidió nuestro más Alto Tribunal en la causa "Autolatina Argentina S.A." (fecha 15/03/11), donde se confirmó la aplicación del instituto previsto en el artículo 37 (t.o. 1997 y modif.) de la ley de marras por pagos efectuados a favor del Banco de New York, todo ello en virtud de considerar inexistente el pasivo con la entidad financiera foránea.

Por último, en el caso de receptar la posición de la actora respecto a la supuesta formación de un grupo económico –entre el apelante y Ciccone International Inc.- en los términos del artículo 14 2do. párrafo de la Ley de Impuesto a las Ganancias, cabe señalar que el ajuste proyectado sería también aplicable de acuerdo a lo previsto por el artículo 138 (t.o. 1997 y modif.) del gravamen analizado.

Por ello**, SE RESUELVE:**

1°) Rechazar la excepción de nulidad articulada.-

2°) Confirmar las resoluciones apeladas.-

3°) Con costas a la parte vencida.-

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: 2022.04.05 17:10:47 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.05 17:55:10 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.05 17:55:11 -03:00