República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-49302299-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 17 de Mayo de 2022

Referencia: SENTENCIA EXPTE N° 42.230-I FERROSIDER S.A S/ Recurso de apelación. - IVA- IIGG- SND

En la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EXPTE N° 42.230-I FERROSIDER S.A S/ Recurso de apelación. - IVA- IIGG- SND

El Dr. Martín dijo:

I. Que a fs. 132/151 Ferrosider S.A interpone recurso de apelación en los términos del art. 76 inc. b) de la Ley Nº 11.683 (t.o en 1998 y mod) contra las resoluciones Nº 392/2014, 393/2014 y 394/2014, dictadas el 19 de diciembre de 2014 por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro de la A.F.I.P- D.G.I, por las que:

a. Se determinó de oficio en conjunto con los intereses resarcitorios el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2008, y se aplicó una multa equivalente a tres veces el importe del gravamen evadido, conforme lo dispuesto en los artículos 46 y 47 inc. b) de la Ley de Procedimiento Tributario.
b. Se impugnaron las declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales marzo a diciembre 2008 y se establecieron los créditos y débitos fiscales por dichos períodos. En consecuencia, surgió un nuevo saldo a favor de la responsable correspondiente al período fiscal diciembre 2008.
c. Se estableció el Impuesto a las Ganancias- Salidas no Documentadas, más los intereses resarcitorios de los períodos fiscales marzo, mayo, junio, agosto, septiembre y octubre de 2008; aplicándose una multa equivalente a tres veces el importe evadido, atento a lo dispuesto en los artículos 46 y 47 inc. b) de la mencionada ley.

Expone que el fundamento de las resoluciones apeladas radica en la impugnación de las operaciones respaldadas por las facturas de compra a los proveedores Emprendimientos Comerciales Mesopotamia S.A., Industrial Gunther S.R.L., Maestri Jorge Agustín, Latin P.R Group S.A., D&D Distribución Directa S.A., los cuales de acuerdo a la investigación llevada a cabo son de carácter apócrifo.

Manifiesta que actuó de buena fe aportando la documentación solicitada en la etapa de inspección, a través de la

cual se desprende que las facturas observadas poseían CAI vigente, las operaciones se encontraban debidamente registradas en los libros contables de la sociedad; las empresas estaban debidamente inscriptas ante la A.F.I.P; a la fecha de las operaciones los proveedores en cuestión no se encontraban incluidos en la Base Apoc y el pago de los comprobantes impugnados fue realizado con cheques propios y cruzados, conforme lo dispone la ley antievasión, siendo los mismos retirados y depositados en las cuentas de sus proveedores. En este orden de ideas, afirma que la no localización de los proveedores en sus domicilios no es una cuestión que permita concluir que dichos proveedores son de carácter apócrifos, como tampoco lo son los incumplimientos en que ellos incurran. De igual modo, destaca que los bienes adquiridos y los servicios que se efectuaron en las maquinarías en su oportunidad, hoy no pueden ser mostrados, toda vez que los mismos se encuentran obsoletos.

En lo que respecta al Impuesto a las Ganancias, considera que por revestir todos y cada uno de los servicios prestados y los bienes provistos la condición de gastos necesarios para la obtención y mantenimiento de la ganancia gravada, toda vez que los mismos fueron destinados y afectados al ejercicio de su actividad; dichos gastos resultan plenamente deducibles de la base imponible del impuesto bajo trato.

Con relación al Impuesto a las Ganancias- Salidas No Documentadas señala que para que el impuesto se aplique es necesario que la erogación carezca de documentación alguna o que la misma sea falsa; que no se pueda probar por otros medios que por su naturaleza el pago ha sido efectuado para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y por último que no se trate de bienes siempre y cuando los mismos estén en el patrimonio o se hayan vendido y en ambos casos sea demostrable. Dichos requisitos no aplican al caso de autos, puesto que las erogaciones en cuestión no carecen de documentación ni tampoco resultan falsas, siendo sus beneficiarios debidamente identificados en los cheques de pago, los cuales fueron retirados y depositados mayoritariamente en las cuentas bancarias de los proveedores.

Concluye, señalando la improcedencia de las sanciones aplicadas, aduciendo ausencia de configuración del aspecto objetivo y subjetivo e indicando a su vez que no se perfecciona la “grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.” que dispone el artículo 47 de la norma (sic).

Por los motivos que expone, solicita que se revoquen las resoluciones recurridas, en todas sus partes, con costas. Ofrece prueba informativa. Cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 165/186., se presenta el Fisco Nacional contestando el traslado deducido en autos.

En primer lugar, explica que los argumentos vertidos por la recurrente son idénticos a los mencionados en la contestación de la vista, los cuales fueron analizados y contestados en la instancia administrativa; por lo que, a la hora de dictar las resoluciones que se apelan, el ente fiscal evaluó las pruebas aportadas en su oportunidad y sólo destacó aquellas que fueron conducentes. En este sentido, menciona que los elementos colectados por el cuerpo fiscalizador demuestran la falta de estructura e incapacidad operativa de los supuestos proveedores para prestar los servicios o producir y/o vender los bienes; por lo que si bien las operaciones se encuentran registradas y las facturas cumplen con la normativa vigente; ello no significa que la operatoria comercial que se pretende documentar fue efectivamente realizada. En razón de ello, señala que el mero cumplimiento de los aspectos formales en los comprobantes que pretenden respaldar las operaciones examinadas no prueba en modo alguno que quien figura como vendedor haya sido el verdadero sujeto de la relación comercial.

Posteriormente, respecto a las multas aplicadas sostiene que la recurrente actuó con pleno conocimiento de su conducta, presentando declaraciones juradas engañosas y esta actitud subjetiva es lo que el derecho declara idóneo para acarrear responsabilidad penal para la configuración de la defraudación.

Por último, pide que se confirmen los intereses resarcitorios reclamados al no esgrimir la recurrente agravio alguno al respecto y haber sido calculados en conformidad con el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

En virtud de lo expuesto y toda vez que la actora no incorpora nuevos elementos de juicio que permitan desvirtuar las imputaciones formuladas en las resoluciones apeladas; solicita su confirmación, con costas. Se opone a la prueba ofrecida. Ofrece antecedentes administrativos. Cita jurisprudencia y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 194 se hace lugar a la prueba informativa en donde se le solicita a las entidades bancarias copia de los cheques emitidos por Ferrosider S.A., cuyas respuestas lucen agregada a fs. 203/209; 215/218; 226; 229; 231; 235/237; 253/258; 270 y 272/275. En efecto, a fs. 278 se declara cerrado el período de instrucción.

IV.- Que a fs. 287 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D". y a fs. 298 se ponen los autos para alegar. A fs. 318/323 obran los alegatos del Fisco Nacional y a fs. 309/317 los de la recurrente. Finalmente a fs. 324 se ponen los autos para dictar sentencia.

A fs. 294 surge la excusación formulada por la Dra. Agustina O`Donnell.

V.- Que ello así, corresponde considerar los distintos agravios planteados por la recurrente con relación a las determinaciones de oficio practicadas, junto con la prueba informativa producida en autos.

Que, conforme surge de las resoluciones recurridas, los antecedentes administrativos y el informe final de inspección que se desprende de ellos, la actora cierra sus ejercicios económicos el 31 de diciembre de cada año, desarrollando las actividades de fabricación de partes, piezas y accesorios para vehículos automotores y sus motores.

Que en las presentes actuaciones y bajo la O.I N° 760.465 se realizaron tareas tendientes a verificar las operaciones efectuadas con los proveedores Emprendimientos Comerciales Mesopotamia S.A., Industrial Gunther S.R.L, Maestri Jorge Agustín, Latin P.R Group S.A. y D&D Distribución Directa S.A., los cuales atento a las irregularidades que presentaban fueron declarados como apócrifos, impugnando el ente fiscal los créditos fiscales computados en el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales marzo a diciembre 2008; estableciendo nuevos débitos y créditos fiscales; surgiendo en consecuencia un nuevo saldo a favor de la responsable correspondiente al período diciembre 2008. Asimismo, se impugnaron los gastos computados en el Impuesto a las Ganancias.

Que resulta oportuno mencionar las irregularidades detectadas con relación a los proveedores impugnados:

Emprendimientos Comerciales Mesopotamia S.A.: Ferrosider S.A., comercializa con dicha sociedad a los efectos de comprar una bodega de madera y una mesa enchapada, las cuales van a ser utilizadas en eventos (fs. 1055 a 1062 cuerpo principal de Ganancias Nº 6) ; por lo que teniendo en cuenta que la empresa se encuentra inscripta para realizar la extracción de productos forestales de bosques cultivados; invernada de ganado bovino; y venta por mayor de carnes y derivados de aves (fs. 1063 cuerpo principal de Ganancias Nº 6) ; el organismo fiscal considera que el concepto facturado no se encuentra relacionado con la actividad declarada. Asimismo, se destaca que dicho proveedor no pudo ser localizado así como tampoco lo fue quien imprimió las facturas, ni los integrantes de la sociedad (fs. 294/311, 337/339 y 334/36 Cuerpo Circularizacion Proveedores II). La firma no dispone de bienes registrables, no posee cuentas bancarias, no registra nómina salarial ni presenta declaraciones juradas en ninguno de los impuestos. Poseía a esa fecha la CUIT inactiva.

Industrial Gunther S.R.L: Prestó servicio de reparación de un conducto para la salida de aire caliente de un grupo electrógeno (fs. 1064/1078 cuerpo principal Ganancias Nº6). El domicilio fiscal se encuentra calificado como inexistente o desconocido (fs. 580/581 Cuerpo Circularizaciones proveedores II). No presentó declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado a partir del período fiscal 12/2007 ni en el Impuesto a las Ganancias desde 2007. Solo registra pagos del IVA en los años 2006 y 2007 por escasos montos. No posee bienes registrables. Se observa que los cheques recibidos fueron depositados a otras entidades bancarias (fs. 3 y 30vta del Cuerpo de Conciliaciones Bancarias).

Maestri Jorge Agustín: La actividad por la que se encuentra inscripto es "venta al por mayor de artículos de ferretería" (fs. 376 cuerpo Circularización Proveedores II); sin embargo, de las facturas observadas surge que el concepto alude a la fabricación de dos placas para base de motor, por la reparación de una pasteca de puente de grúa, ejes de rodillos, porta rodamiento y reparación del eje de motor. En efecto, teniendo en cuenta que se prestó un servicio y no la venta de un bien tal como se detalla en su actividad, el ente fiscal consideró que es extraño el concepto facturado respecto de la actividad declarada. Se destacó a su vez la no localización del proveedor en el domicilio fiscal declarado toda vez que de la circularización efectuada surge que la misma fue devuelta en más de una ocasión bajo la leyenda "Cerrado /Ausente" (fs. 379/381 y 385/387 Cuerpo Circularizaciones Proveedores II). Posee baja provisoria en el Impuesto a las Ganancias desde 07/2010 y presentó las declaraciones juradas de dicho impuesto por los períodos fiscales 2007 a 2012 recién el 27/04/2013. No declara nómina salarial.

Latin P.R. Group S.A: Se consultaron a distintos proveedores que trabajan con la firma y los mismos manifestaron que desconocían a la sociedad. A su vez las facturas que emitían figuraban bajo el nombre de fantasía "Angeles" (fs. 432/450 Cuerpo Circularizaciones Proveedores III). No puedo ser localizada la sociedad en el domicilio informado. No posee bienes registrables ni acreditaciones bancarias; tampoco informa nómina salarial desde el año 2006. El concepto facturado corresponde a servicios de búsqueda de personal (fs. 875/891 Cuerpo Principal Ganancias V) y el mismo no guarda relación alguna con la actividad declarada, -venta al por menor por correo, televisión, internet y otros medios de comunicación-.

D&D Distribución Directa: Se encuentra incluida en la base apoc. Posee CUIT en estado inactivo. Se recibió un antecedente donde se constató que la firma ofrecía créditos fiscales a sus clientes para evadir impuestos (usina de facturas apócrifas) (fs. 225/230 Cuerpo II D&D Distribución Directa). Las declaraciones juradas que presentó fueron en cero. Se circularizó a quienes habían sido sus clientes no aportando ninguno de ellos pruebas de la efectiva realización de las operaciones ni de la cancelación de las mismas; destacándose a su vez que los cheques atribuidos al pago fueron depositados en una cuenta bancaria que figuraba con el estado "Cerrada"; mientras que otros cheques fueron cobrados por los propios clientes.

Que durante la etapa de fiscalización la recurrente aportó documentación referida a las operaciones concertadas, la que fue agregada en los distintos cuerpos de antecedentes formados por cada uno de los proveedores, entre la que se advierten facturas de compra, recibos y las constancias sobre verificación de validez de los comprobantes emitidos.

Que frente ésta circunstancia, la actora sostiene en su defensa que las facturas que instrumentan las operaciones tienen CAI vigente y cumplen con la normativa dispuesta. Sin embargo, lo cierto es que esta circunstancia no implica que los proveedores posean capacidad operativa para operar. Por consiguiente, para que una factura posea entidad suficiente para generar un crédito fiscal ,respecto del vendedor, deben encontrar sustento en la realidad fáctica de las operaciones; y para el comprador o prestatario la demostración de que las mismas fueron destinadas a la actividad gravada (tanto para la deducción del gasto en la LIG o para el cómputo del crédito fiscal en el IVA"); es decir debe ser válida tanto desde el punto de vista formal como material, puesto que el mero cumplimiento

de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c/ DGI”, del 21 de agosto de 2013).

Que tampoco puede ignorarse el caso de los proveedores Emprendimientos Comerciales Mesopotamia S.A. y Maestri Jorge Agustín, quienes se encontraban inscriptos en actividades de distinta naturaleza a las facturadas, siendo a su vez declarado D&D Distribución Directa S.A., como proveedor de usinas apócrifas al ofrecer a sus clientes facturas para evadir impuestos; por lo que la discordancia entre la naturaleza de la actividad declarada y los servicios facturados constituye una anomalía que demuestra la falta de veracidad de las operaciones aquí cuestionadas, sin que la recurrente brinde explicaciones al respecto, limitándose a manifestar que no se le pueden adjudicar incumplimientos de terceros. En consecuencia dicha situación, unida a la poca descripción de los bienes y servicios que presentan las facturas examinadas - no descriptas ni ampliadas con posterioridad en sede administrativo o ante este Tribunal Fiscal-, conduce a confirmar la pretensión fiscal, por cuanto ésta se funda en indicios graves y concordantes que impiden tener por acreditada la existencia de las operaciones consignadas en tales facturas, sin que obste a ello el hecho de que los documentos respectivos cumplan los requisitos formales de facturación” (Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Floriner S.A.”, sentencia del 10/12/2013).

Que ello así, cabe mencionar que los argumentos de la recurrente se refieren a aspectos formales, al hacer referencia únicamente a las facturas, a los recibos aportados y a los comprobantes que verifican la validez de las facturas extendidas, extremos que por sí solos no logran demostrar la realidad de las operaciones contenidas en dicha facturación, al no acreditar que las adquisiciones de bienes o que las prestaciones de servicio hayan sido reales y efectuadas por los proveedores cuestionados en autos.

Que con los elementos colectados por la inspección ha quedado demostrado que los proveedores mencionados no tenían la capacidad operativa para desarrollar las operaciones supuestamente facturadas, al carecer de personal en relación de dependencia, bienes registrables, cuentas bancarias para recepcionar los pagos sin que la recurrente haya ofrecido ante este Tribunal nuevos elementos de prueba. En esta línea de pensamiento, es importante resaltar que, de la prueba informativa de autos, la cual luce agregada a fs. 207/209, se desprende que los cheques emitidos por la recurrente a Emprendimientos Comerciales Mesopotamia S.A. fueron endosados por la sociedad Agrícola Los Tortoras, quien posee CUIT inactiva. De igual manera, respecto del proveedor Industrial Gunther S.R.L, cabe mencionar que los cheques del Banco Patagonia emitidos por la actora a su favor fueron depositados en otras entidades bancarias, atento a lo detallado a fs. 236/237. Finalmente no debemos dejar de señalar que uno de los cheques propios emitidos a Latin P.R Group S.A. fue cobrado por el apoderado de la firma, tal como se muestra a fs. 215/217 y 256/257.

Que por lo tanto, teniendo en cuenta que en el caso de autos se discute la efectiva realización de tales actividades, es decir, si quienes surgen como proveedores en las facturas impugnadas realmente prestaron el servicio o entregaron el bien; y toda vez que tanto la prueba informativa aportada en autos como la ofrecida en instancia administrativa surge que los proveedores en cuestión no poseen capacidad económica y operativa para comerciar, teniendo en cuenta que la recurrente no sustituyó con otra prueba la realización de la efectiva adquisición de bienes y servicios con destino a la actividad de FERROSIDER S.A, corresponde confirmar el ajuste fiscal propuesto en el Impuesto al Valor Agregado, como así también en el Impuesto a las Ganancias con costas, al no obrar en autos constancias que permitan tener por acreditada la veracidad del vínculo con las firmas proveedoras en orden a permitir la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias, cabe confirmar el ajuste practicado en dicho tributo, con costas, descartándose el agravio sobre la deducibilidad de bienes ya que no se demostró la existencia ni la función pertinente que los mismos cumplen o cumplieron en la actividad gravada.

VI.- Que resta referirse al ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas.

Que el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias ("t.o en 1998) Dto 649/97) establece que "cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo"; mientras que el art. 38 de dicha ley dispone que "no se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, b) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos -por su monto, etc,- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario".

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

19) Que lo aseverado se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 254:362; 256:277) o, dicho en otras palabras, 'las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación' (Fallos: 243:204 y su cita, entre otros).

20) Que, en ese mismo sentido, debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la ley 11.683 (artículos 1 y 2 en el t.o. 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica.

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

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

Que en igual sentido se pronunció dicho Tribunal con fecha 27 de septiembre de 2011 in re "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI" donde al remitirse al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, sostuvo en su parte pertinente que *"....ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la*

documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado)....", reiterando dicho criterio en la causa "Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. - TF 20958-I c/ DGI" de fecha 31 de julio de 2012.

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

Que el personal actuante verificó que las facturas emitidas por los proveedores habían sido canceladas total o parcialmente mediante la emisión de cheques propios según los recibos de pago y los asientos en el Libro Diario aportados por la recurrente.

Que de la prueba informativa de autos, la cual luce agregada a fs. 207/209, se desprende que los cheques emitidos por la recurrente a Emprendimientos Comerciales Mesopotamia S.A. fueron endosados por la sociedad Agrícola Los Tortoras, quien posee CUIT inactiva. Por su parte, el proveedor Industrial Gunther S.R.L, depositó en otras entidades bancarias los cheques del Banco Patagonia emitidos por la actora, atento a lo detallado a fs. 236/237.Finalmente no debemos dejar de señalar que uno de los cheques propios emitidos a Latin P.R Group S.A. fue cobrado por el apoderado de la firma, tal como se muestra a fs. 215/217 y 256/257 y que en el caso de D&D Distribuidora Directa, los cheques atribuidos al pago fueron depositados en una cuenta bancaria que figuraba con el estado "Cerrada"; mientras que otros cheques fueron cobrados por los propios clientes.

Que para aplicar el instituto de las salidas no documentadas, el Fisco Nacional cuestiona que las sumas no fueron percibidas por los proveedores, ya que éstos no fueron quienes llevaron a cabo las operaciones facturadas, y si bien en algunos de los casos ha sido individualizado quien resultó perceptor de los montos involucrados en las órdenes de pago con motivo de los distintos endosos realizados, éstos no resultan ser los sujetos que facturaron las operaciones aquí cuestionadas. Por lo que, de esta manera el beneficiario del pago de la operación reflejada en ese comprobante permanece oculto, generando una salida de fondos no documentada al carecer dicho instrumento de aptitud para individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.

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

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

VIII.- Que corresponde abocarse al análisis de la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas.

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

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

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

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

Que en lo que respecta a la presunción atribuida por el artículo 47 inciso b) de la Ley de Procedimiento Tributario, debe mencionarse que debido a la cantidad de operaciones apócrifas las cuales no fueron demostradas, ha quedado verificado la grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible que requiere la norma.

Por lo que, en virtud de lo expresado y atento que concurren los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configuren los aspectos requeridos por las figuras aplicadas, voto por confirmar la multa sobre la determinación de salidas no documentadas.

IX.- Que corresponde referirse a la multa aplicada con sustento 46 y 47 inc. b) de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2008.

Que el artículo 46 de la mencionada ley (texto vigente) dispone que “el que, mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”.

Que en el caso en autos, el elemento objetivo requerido por la norma del art. 46 queda acreditado mediante la omisión de impuesto siendo el mismo declarado en menor medida, hecho que implica un daño al bien jurídico protegido que es la recaudación fiscal.

Que respecto al elemento subjetivo, se ha interpretado que para su configuración se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, "Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)", Expte. 26.495/06, sentencia del 11/03/08).

Que el considerando V.- demuestra la actitud dolosa de la recurrente al declarar impuesto en menor medida, advirtiendo a su vez que la prueba ofrecida en autos nada dice acerca del verdadero destinatario de dichas operaciones ni de la veracidad de los servicios y bienes adquiridos, motivo por el cual corresponde tener por configurado el elemento subjetivo de la sanción.

Que en lo que respecta a las presunciones establecidas en el artículo 47, debe mencionarse que las mismas admiten prueba en contrario y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador. Por su parte, dicho artículo dispone que “Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: b) la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.”

En efecto, se verifica que la actora no acompañó los elementos probatorios suficientes que permitan acceder al convencimiento de que la misma ha procedido conforme a derecho, sino que, por el contrario, las irregularidades pueden considerarse como maniobras tendientes a ocultar al Fisco Nacional la verdadera magnitud de la operatoria comercial que lleva a cabo.

Que ello así, se advierte que se encuentran acreditados los elementos que permiten encuadrar la conducta de la recurrente en dicha figura al configurarse el presupuesto básico de omisión de pago, sin que haya logrado acreditar la falta de culpa en su accionar, ni tampoco la existencia de un error con entidad para eximir su conducta, por lo que cabe disponer la confirmación de dicha sanción.

Que atento a las circunstancias expuestas, corresponde confirmar la multa apelada, con costas.

X.- Finalmente acerca de los intereses resarcitorios reclamados, cabe señalar que los mismos han sido liquidados en conformidad con lo prescripto en el art. 37 de la Ley de Procedimiento Tributario y que la recurrente no manifestó agravios concretos al respecto. En consecuencia corresponde disponer su confirmación.

XI.-Por los motivos enunciados en los considerandos V a X corresponde rechazar el recurso planteado por el recurrente, con costas, tanto en lo que hace a la multa como a los intereses resarcitorios, y confirmar los ajustes planteados por el Fisco Nacional.

La Dra. Gómez dijo:

I – Que comparto en lo sustancial los argumentos expuesto por el Vocal Instructor para confirmar los ajustes efectuados en las resoluciones determinativas del Impuesto a las Ganancias, IVA y Salidas no Documentadas, los cuales consisten en la impugnación de la operatoria con los supuestos proveedores Emprendimientos Comerciales Mesopotamia, Industrias Gunther S.R.L, Maestri Jorge Agustín, Latin P.R. Group S.A., D&D Distribución Directa

II- De conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, "la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio". En consonancia, la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de este tipo de intereses. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, confirmar la procedencia de la imposición de los accesorios liquidados en los actos determinativos correspondientes (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

III- Que corresponde dar tratamiento a las sanciones aplicadas en las resoluciones determinativas del Impuesto a las Ganancias y a Salidas no Documentadas, ello con sustento en los artículos 46 y 47 incs. b) de la ley de rito (vide fs. 47 y 130/131 respectivamente).

En cuanto a la facultad para imponer multas en concepto de Salidas No Documentadas, en virtud de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Red Hotelera Iberoamericana", sentencia del 26/8/2003, e "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI" de fecha 27 de septiembre de 2011 donde se remite al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, Laura M. Monti), la falencia de la documentación que respalda la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley N° 11.683.

Que para el pago del tributo en concepto de Salidas no Documentadas para los períodos determinados debe tomarse en consideración lo establecido por la Resolución General N° 893/00 (B.O. 13/10/2000), que prevé la forma y plazo para el pago de este gravamen. Que ello así, en el caso de autos no se ingresó el impuesto correspondiente, como tampoco se presentó el volante de pago, el que según la Nota Externa (AFIP) 8/2007 constituye la comunicación de pago a que hace referencia el art. 15 de la ley 11.683. Dicha norma prevé que las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, pudiendo aplicar el Fisco sanciones en concepto de Salidas no Documentadas, tal como surge del correspondiente acto apelado.

Sentado ello, cabe recordar que sobre el art. 46 de la ley de rito, la Sala IV de la Alzada in re "MG Promociones SRL" (sentencia del 9/09/2014) ha dicho que: "... la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.83 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos: a- la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b- un error de la víctima del ilícito; y c- la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito."

"De manera tal que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones "declaraciones engañosas" u "ocultación maliciosa", utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco"

"Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por comisión o por omisión y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño".

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

Que en tal sentido, se advierte en el caso concreto y en lo que al aspecto sancionatorio respecta, la imputación proviene de la operatoria con proveedores signadas de diversas inconsistencias expuestas en las resoluciones cuestionadas, con lo cual se advierte una maniobra de parte de la recurrente tendiente a ocultar su realidad frente a las obligaciones tributarias determinadas, todo lo cual no hubiera sido detectado de no mediar la labor de fiscalización (cfr. CNACAF, Sala II in re "Rasic Hermanos S.A. c/ Dirección General Impositivas/Recurso Directo de Organismo Externo", sentencia del 18 de junio de 2020).

En efecto, debe concluirse que se concreta tanto el tipo penal imputado, no correspondiendo dispensa o reencuadre de las sanciones en figura culposa ni tampoco reducción de graduación, la cual se encuentra debidamente justificada a partir de la reseña de hechos formulada.

IV- Por lo expuesto, corresponde confirmar en todas sus partes los actos apelados, con costas.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

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

2º) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 19.778 (Pesos diecinueve mil setecientos setenta y ocho) por el patrocinio letrado y $ 7.911 (Pesos siete mil novecientos once) por la representación procesal los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por los profesionales intervinientes en autos en las dos primeras etapas en conformidad con las pautas establecidas en la Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

3°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos por el patrocinio letrado en la suma de $ 27.133 (Pesos veintisiete mil ciento treinta y tres) equivalente a 3,65 (tres con 65/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria – y por la representación procesal , la suma de $10.853 (Pesos diez mil ochocientos cincuenta y tres) equivalente a 1,46 (uno con 46/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 04/22 (11/03/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Se hace constar que el presente pronunciamiento se emite de conformidad con lo previsto por el art. 59 del Reglamento de Procedimiento de este Tribunal

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.17 13:04:29 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.17 13:16:06 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.17 13:16:07 -03:00