República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-54929129-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 1 de Junio de 2022

Referencia: Sentencia - Expte. Nº 48.545-I (y acumulado N º48.546-I) "MENTVIL S.A. s/recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias – Salidas no Documentadas".

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. Nº 48.545-I (y acumulado N º48.546-I) caratulado "MENTVIL S.A. s/recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias – Salidas no Documentadas".

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 28/58 y a fs. 136/168 Mentvil S.A. interpone recurso de apelación contra las Resoluciones Nros. 175/17 (DV ORR1) y 176/17 (DV ORR1) ambas de fecha 21 de diciembre de 2017 dictadas por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de la A.F.I.P.-D.G.I., por las que se determinaron sus obligaciones impositivas en el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 02/2011 a 12/2012 y a las Ganancias – Salidas no Documentadas por las erogaciones efectuadas en los meses de marzo 2011 a julio 2011, septiembre 2011 a enero 2012 y marzo 2012 a diciembre de 2012 con más intereses resarcitorios y se aplicaron multas equivalentes a dos veces los montos de los impuestos dejados de pagar por los períodos indicados en los términos de los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Opone la excepción de prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar y exigir el IVA de los períodos fiscales 02/2011 a 11/2011 y el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas por las erogaciones comprendidas entre el 16 de marzo de 2011 y el 18 de noviembre de 2011 como así también para aplicar sanciones al entender que no resulta de aplicación la causal de suspensión establecida por el art. 17 de la ley Nº 26.860 porque no adhirió a su régimen. Remarca que ello no se ve alterado por lo dispuesto por el art. 7 de la RG 3509/2013 de la AFIP-DGI debido a que la facultad del organismo para reglamentar la norma no surge ni de la Constitución Nacional, ni de la ley Nº 26.860 ni de ningún decreto, por lo que al no cumplirse con el art. 7 de la ley Nº 19.549, en especial el requisito de competencia, dicha resolución es nula y no puede serle aplicada. En subsidio, deja planteada la inconstitucionalidad del art. 17 de la ley Nº 26.860 y del art. 7 de la RG 3509/2013 AFIP-DGI.

Expone que en la fiscalización practicada se impugnaron las operaciones realizadas con los proveedores Mariana Alejandra Vallejos y Publi La Calandria S.A. al considerarse que las transacciones no fueron efectuadas con los mismos en razón de las irregularidades advertidas.

Explica que con relación al primero de los proveedores mencionados llevó a cabo dos operaciones de transporte por medio de la empresa “Transportes Patricios” en forma aislada y por importes reducidos. Agrega que poseía el CAI vigente, que no estaba incluido en la base Apoc y que las operaciones fueron canceladas con cheques de pago diferido.

Respecto del restante proveedor afirma que celebró sucesivos acuerdos de esponsorización por lo que era patrocinador oficial del vehículo piloteado por el corredor Javier Alberto Manta en la categoría TC 2000, aclara que el contrato fue secuestrado en una causa penal. Indica que el 26/12/2011 firmó un instrumento que contemplaba la esponsorización durante las 12 pruebas deportivas que tuvieron lugar durante el año 2012 con la finalidad de promocionar sus colchones y somieres, por lo que advierte que se trató de gastos realizados para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Describe otros elementos, entre los que se encuentran fotografías de los vehículos con las publicidades, que considera que demuestran la contraprestación efectiva de los pagos efectuados.

Hace saber que las facturas fueron registradas en el libro IVA Compras y aclara que el libro correspondiente a los períodos fiscales 2011 y 2012 no pudo ser exhibido debido a que fue secuestrado en el marco de una causa penal en trámite ante el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional Nº 3 de Morón, Secretaría Nº 10, en la que no resultó imputada.

Insiste en que las operaciones fueron canceladas mediante el endoso y entrega de cheques de pago diferido, que las facturas fueron válidamente emitidas y concluye en que demostró la efectiva contratación entre las partes, lo que refuta el argumento del ente fiscal sobre la falta de realidad de las operaciones.

Afirma que los elementos colectados por la inspección no resultan suficientes para fundar la inexistencia de los proveedores y que las operaciones no se llevaron a cabo ya que las constancias reunidas en las actuaciones administrativas acreditan que las prestaciones controvertidas se sustentan en operaciones reales y en facturas emitidas en conformidad con las disposiciones legales vigentes, las que fueron debidamente registradas. Argumenta que los ajustes practicados se sustentan sobre una base supuesta al basarse en meras sospechas sin que haya una sola prueba sobre la supuesta inexistencia de los proveedores.

Estima que las observaciones efectuadas respecto de los proveedores no le resultan oponibles al tratarse de incumplimientos imputables a los mismos, sobre los que no tenía ningún control.

En el caso del Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas peticiona que, en subsidio, se tomen como pago a cuenta de la suma liquidada en la resolución apelada las retenciones efectuadas a los proveedores.

Se agravia por la falta de valoración de la prueba acompañada junto con su descargo y por el rechazo de la ofrecida, lo que afectó el ejercicio de su derecho de defensa.

Impugna el cálculo de los intereses resarcitorios al ser improcedentes en tanto constituyen un accesorio del capital reclamado e invoca lo dispuesto por el art. 509 del entonces vigente Código Civil.

Pide que se dejen sin efecto las multas aplicadas al no reunirse los presupuestos que determinan su configuración,

y esgrime la incorrecta aplicación de las presunciones del art. 47 ya que no existieron contradicciones ni datos inexactos en sus libros, registraciones y demás documentos sin que tampoco los elementos de base de las declaraciones juradas hayan estado en disconformidad con las normas vigentes.

Por último, ofrece prueba documental, informativa, testimonial y pericial contable y solicita se revoquen las resoluciones apeladas conforme argumentos expuestos, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 71/100 y 179/207 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos deducidos en autos.

Responde sobre la defensa de prescripción y alega que, con cita de distinta jurisprudencia, el art. 17 de la ley Nº 26.860 suspendió el curso de la prescripción con carácter general respecto del universo de contribuyentes, se adhieran o no al régimen contemplado en la ley. Refuta el pretendido planteo de inconstitucionalidad con fundamento en lo establecido por el art. 185 de la ley de procedimiento fiscal.

Afirma que no se está en presencia de actos administrativos nulos, y arguye que la recurrente intenta a través de planteos infundados distraer la atención al agraviarse de cuestiones que no hacen al fondo del asunto en debate. Sostiene que de la vista conferida como de los antecedentes reunidos surge de manera clara y concreta tanto la causa como la motivación de las resoluciones dictadas, sin que se advierta cual es el agravio sufrido.

Advierte que la actora circunscribe su defensa a la acreditación de elementos formales sobre las supuestas operaciones comerciales realizadas con los proveedores impugnados, pero no intenta probar en forma fehaciente la realización de las mismas. Remarca que la recurrente no se pronunció sobre la falta de capacidad económica y operativa de sus proveedores, quienes, dado las irregularidades advertidas por la inspección, nunca pudieron realizar las operaciones declaradas.

Indica que la apelante se equivoca cuando manifiesta que se le atribuyó responsabilidad en el control de los proveedores y cuando se agravia por la desestimación de las pruebas ofrecidas, ya que el cargo está referido a cuestiones más graves, como es que las operaciones documentadas no respondían a operaciones comerciales reales.

Considera que el Tribunal debe analizar en conjunto todas las pruebas reunidas, más allá de la documentación existente y las formalidades cumplidas, lo que permitirá concluir que las operaciones involucradas nunca existieron.

Explica que las multas aplicadas resultan la consecuencia de la conducta reprochable que se ha observado, la que denota un ánimo defraudatorio al haberse declarado operaciones comerciales inexistentes que intentan justificar crédito fiscal declarado, respecto de las cuales además el verdadero beneficiario permanece oculto. Enfatiza en que lo resuelto encuentra sustento en la verificación y fiscalización llevada a cabo por el personal del organismo, sin que haya dudas sobre la intencionalidad de su accionar.

Pide la confirmación de los intereses resarcitorios calculados, al responder su cómputo a lo previsto por el art. 37 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.), sin que sea atendible el argumento sobre la mora inculpable debido a que la mora se produce en forma automática, sin necesidad de interpelación alguna.

Por los argumentos desarrollados y la jurisprudencia citada peticiona que, oportunamente se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas, y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 213 se acumuló el Expte. Nº 48.546-I, por lo que a los efectos de reordenar el trámite, a fs. 225 se

hizo lugar a la oposición del Fisco Nacional con relación a la prueba informativa y testimonial y a fs. 229 se admitió la prueba pericial contable, agregándose a fs. 240/393 el informe contable.

A fs. 404 se declaró cerrado el período de instrucción y por PV-2022-11828251-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”. Por IF-2022-13628932-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para alegar, encontrándose agregados los alegatos del Fisco Nacional a fs. 421/727, sin que haya hecho uso de tal derecho el recurrente.

Por último, se ponen por IF-2022-48060337-APN-VOCXII#TFN los autos para dictar sentencia.

IV.- Que en primer término corresponde referirse a la excepción de prescripción invocada por la actora respecto de la facultad del Fisco Nacional para determinar el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 02/2011 a 11/2011 y el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas por las erogaciones comprendidas entre el 16 de marzo de 2011 y el 18 de noviembre de 2011como así también para aplicar sanciones por tales conceptos.

Que la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella prevista, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen o al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible (cfr. artículos 56, 57 y 58 de la ley citada).

Que a contrario de lo sostenido por la recurrente resulta de aplicación lo dispuesto por el art. 17 de la ley N° 26.860 (B.O. 3/06/2013) que dispuso: “Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”.

Que la suspensión establecida reviste carácter general surgiendo efectos respecto de la universalidad de contribuyentes y responsables, en dicho sentido lo entendió la Corte Suprema de Justicia de la Nación al analizar el alcance de la suspensión referida a la ley 23.495 en la causa "Distribuidora del Plata S.R.L.", del 26 de noviembre de 1991 al sostener que "cabe concluir que la suspensión, por un año, del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General impositiva y para aplicar multas con relación a los mismos -así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales-, previsto en el art. 49 de la ley 23.495, alcanza a la generalidad de los contribuyentes responsables; toda vez que en la norma aquí aplicable se estipula - a diferencia del analizado en aquel precedente- que la mentada suspensión se dispone 'con carácter general' En consecuencia, el modo en que ha quedado redactado el texto legal sub examine, no arroja dudas acerca de la expresa intención del legislador; el que (...) no estableció vinculación exclusiva entre la suspensión aludida y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria".

Que conforme lo normado por la ley 11.683 y la suspensión establecida en la ley N° 26.860 las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar los tributo y sus accesorios y para aplicar sanciones no se encontraban prescriptos al momento de emitir las resoluciones apeladas, debiendo rechazarse la excepción de prescripción articulada por la actora.

Que respecto del pedido de declaración de inconstitucionalidad formulado, cabe recordar que el art. 185 de la ley

fiscal impide a este Tribunal pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias, a no ser que la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de la misma, en cuyo caso podrá seguirse tal interpretación.

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

Que la presente fiscalización comprendió a la contribuyente Mentvil S.A., dedicada a la actividad principal de fabricación de productos plásticos en formas básicas y artículos de plástico n.c.p., excepto muebles y como actividad secundaría a la fabricación de somieres y colchones.

Que el cargo practicado encontró origen en la celebración de operaciones comerciales con los proveedores Publi La Calandria S.A., Mariana Alejandra Vallejos, Norma Noemí Diógenes y Etelvina Evelia Mansilla, por lo que a los efectos de su constatación se solicitó distinta documentación. Ello así la actora aportó los Balances Generales cerrados al 31/12/2011 y al 31/12/2012, los libros legales y de comercio, copias de facturas, remitos, constancias de retenciones, recibos e información sobre la forma de pago y aclaró que no pudo acompañar el Libro Compras con las registraciones de los períodos fiscales 2011 y 2012 debido a que sufrió un allanamiento durante el cual se secuestró el mismo.

Que en atención a la escasa significatividad de las operaciones con los proveedores Norma Noemí Diógenes y Etelvina Evelia Mansilla se dejó constancia que las mismas no formaron parte del ajuste practicado.

Al respecto la inspección obtuvo copia de los libros secuestrados por intermedio de la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional Oeste de la AFIP-DGI en razón de que la recurrente no estaba denunciada en la causa penal sino que la misma fue objeto del allanamiento por ser usuaria de facturación de proveedores observados. De los libros surgió que las operaciones con los proveedores Publi La Calandria S.A. y Mariana Alejandra Vallejos, se encontraban registradas, quienes se encontraban incluidos en la Base Apoc.

Con relación a Mariana Alejandra Vallejos se constató que estaba en la base mencionada con fecha de detección 23/04/2013, cargada el 05/12/2013, con la condición de “sin capacidad económica”, no respondió los requerimientos cursados a su domicilio fiscal y en dicho domicilio una persona informó que no vivía allí. Se circularizó a los usuarios de sus facturas, y en base a los comprobantes recibidos se advirtió que eran emitidos con dos nombres de fantasía, y al concurrir a ambos domicilios que surgían de las facturas se desconoció a la proveedora. Asimismo, se constató que en la última declaración jurada con movimiento de IVA exteriorizó saldo técnico a favor mientras que la correspondiente al Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2011 fue presentada con resultado neto negativo, a lo que se agregó que no estaba inscripta en el Régimen Nacional de Seguridad Social, no poseía bienes registrables y tampoco registraba acreditaciones bancarias. Por su parte, la Dirección Regional de Mar de Plata informó que se encontraba involucrada en una actuación como prestadora de facturas apócrifas, mientras que la Dirección Regional de Paraná hizo saber que en una fiscalización desarrollada se arribó a la conclusión que la misma presentaba indicios de apocrifidad, todo lo cual generó su carga en la base e-Apoc.

Debido a los elementos reunidos se concluyó que el proveedor Mariana Alejandra Vallejos no demostró capacidad económica y financiera para desarrollar la actividad facturada.

En el caso del proveedor Publi La Calandria S.A., éste se encontraba cargado en la base Apoc bajo la condición de “usina de única actividad venta de facturas” con fecha de detección 04/04/2013 y cargado en el mismo día. Se mencionan las tareas desarrolladas por la División Investigación de la Dirección Regional Sur que llevaron a la convicción sobre la constitución de un grupo de empresas creadas a nombre de personas insolventes, de escaso o

nulo nivel cultural, por lo que otros -reclutadores- aprovechándose de su situación de vulnerabilidad creaban sociedades con el único objetivo de vender facturas y obtener réditos. En base a ello, surgió que Publi La Calandria S.A. era utilizada como proveedora de empresas de primera línea y que se trataba de una empresa apócrifa.

Que en el caso particular, no respondió los requerimientos cursados ni pudo ser ubicada en su domicilio fiscal ni en el legal, las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado presentaban débitos y créditos fiscales muy similares, lo que no resultaba acorde con su actividad de servicios de publicidad y registraba pagos del mencionado impuesto por valores irrelevantes, mientras que en el Impuesto a las Ganancias se verificó que el costo más los gastos se encontraban apareados a las ventas del ejercicio, no efectuaba retenciones del impuesto cuando pagó a sus proveedores, no poseía empleados ni bienes registrables. Sobre su única cuenta bancaria se constató que, al comparar las ventas con las acreditaciones, gran cantidad de las ventas no pasaron por la misma.

Se dejó constancia que se trataba de una empresa con elevados montos de facturación, que mediante la imposición de domicilios apócrifos hace imposible su localización y representada por personas insolventes, que desconocieron toda relación con la firma.

Que por las inconsistencias advertidas con relación a los proveedores Publi La Calandria S.A. y Mariana Alejandra Vallejos se impugnaron las operaciones, y como consecuencia el crédito fiscal computado en el Impuesto al Valor Agregado.

Con relación a los pagos se circularizó a las entidades bancarias emisoras de los cheques utilizados para la cancelación de las operaciones, y en base a la documentación proporcionada el personal actuante procedió a confeccionar un listado de cheques por bancos. Que entre las respuestas recibidas, se informó que no podían remitir los originales ni copias de los cheques dado que fueron presentados al cobro a través de la operatoria de truncamiento, por lo que se omitió el traslado y entrega de los cheques de bajo monto de la entidad depositaria a la entidad girada, motivo por el cual el original fue retenido en cada uno de los bancos en los que fueron depositados.

Que del cotejo efectuado se advirtió que los pagos que Mentvil S.A. pretendió atribuir a los proveedores observados se hicieron con cheques que fueron cobrados por empresas que no se relacionaban con su actividad o por mutuales y financieras. De esta manera, se corroboró la salida de dinero y se verificó que quienes recibieron las erogaciones no fueron los proveedores con quienes dice haber celebrado las operaciones, por lo que tales egresos fueron considerados como salidas no documentadas.

VI.- Que ello así cabe evaluar los agravios planteados, junto con las distintas constancias documentales incorporadas a la causa y el informe pericial contable producido en autos.

Que la recurrente sostiene en su defensa que las facturas que instrumentaron las operaciones cumplían con la normativa vigente, las que aduce fueron previamente autorizadas por el organismo fiscal, y en consecuencia emitadas con CAI vigente por los proveedores que no estaban incluidos en la base de facturación apócrifa al momento de las transacciones, a lo que agrega que no tiene a su cargo el deber de constatar el cumplimiento que ellos den a sus obligaciones fiscales.

Que conforme se expuso durante la etapa de fiscalización aportó la documentación mencionada en el Considerando precedente referida a las operaciones cuestionadas.

Que sin embargo, no sólo es suficiente el cumplimiento de los recaudos formales sino que además es necesaria la

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

Que a fs. 392/393vta. se agregó el informe contable con sus anexos a fs. 278/391, en el que los profesionales manifestaron que los libros allí detallados eran llevados en forma metódica, lo que permitió la individualización de las operaciones. Indicaron que los pagos se realizaron con cheques de pago diferido y acompañaron un anexo por cada proveedor con el detalle de las facturas y los cheques (número, banco y monto). Respondieron que las facturas cumplían con los requisitos formales exigidos por AFIP-DGI vigentes a la fecha de su emisión, las que se encontraban individualizadas, aclararon que respecto del proveedor Publi la Calandria S.A. no tuvieron a la vista la documentación necesaria debido al secuestro ya mencionado. Sobre la pregunta referida a sí las facturas estaban registradas, contestaron que estaban debidamente identificadas las operaciones registradas y detallado el concepto. Por último, hicieron saber que Mentvil S.A., al hacer los pagos, efectúo las retenciones del Impuesto a las Ganancias, las que fueron depositadas en legal tiempo y forma.

Que la recurrente, tanto en sede administrativa como ante este Tribunal, insiste sobre cuestiones formales, las que no son suficiente para demostrar la realidad de las operaciones negociables contenidas en la facturación, sin arrimar ningún elemento que brinde sustento fáctico a las transacciones cuestionadas, lo que no fue logrado con los puntos periciales propuestos ni con la documentación arrimada, debido a que tales extremos que por sí solos no logran demostrar la realidad de las operaciones impugnadas, ya que no demuestra que ésta haya sido efectuada con los proveedores cuestionados en autos, resultando evidente que dado las inconsistencias advertidas, carecían de capacidad operativa para brindar servicios de publicidad.

Que si bien la recurrente manifiesta que se trataron de gastos realizados para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, lo cierto es que al no identificarse al dador del crédito, este argumento podría tener alguna relación con una eventual deducción en el Impuesto a las Ganancias pero carece de incidencia en el caso del impuesto bajo trato.

Que como advierte el ente fiscal las facturas y recibos emitidos por los supuestos proveedores carecían de eficacia para demostrar la realidad de los servicios supuestamente prestados cuando durante el transcurso de la fiscalización surgieron serias irregularidades en el proceder fiscal de los proveedores, que permite concluir que no fueron ellos con los que contrató la recurrente.

VII.- Que de las actuaciones administrativas se desprende que el Fisco mediante la labor investigativa desarrollada por la inspección constató que los proveedores no pudieron ser localizados, no poseían una estructura comercial y/o económica para prestar el servicio de publicidad facturado, al carecer de personal en relación de dependencia y bienes registrables, lo cual sumado a las restantes irregularidades advertidas llevaron a la conclusión de que carecían de capacidad operativa para desarrollar las operaciones supuestamente facturadas.

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

Que las circunstancias del caso tornan aplicable la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI” del 10 de marzo de 2015, al sostener: "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles...". Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó".

Que con los elementos colectados por la inspección ha quedado demostrado que los proveedores Publi La Calandria S.A. y Mariana Alejandra Vallejos no tenían la capacidad requerida para desarrollar las operaciones supuestamente facturadas, sin que la recurrente haya aportado elementos que logren conmover la postura fiscal.

VIII.- Por lo cual, resulta acertada la impugnación del crédito fiscal formulada en el Impuesto al Valor Agregado, por lo que se debe convalidar el ajuste practicado en dicho tributo.

IX.- Que cabe hacer mención de la multa aplicada en el Impuesto al Valor Agregado con sustento en los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

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

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

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

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

Que el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias establece que “cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo”; mientras que el art. 38

de dicha ley dispone que "no se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, b) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos -por su monto, etc,- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario".

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

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

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

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

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

Que de la labor llevada a cabo por la inspección resultó que las facturas con relación a los proveedores Publi La Calandria S.A. y Mariana Alejandra Vallejos fueron canceladas con cheques de pago diferido emitidos por terceros a la orden de Mentvil S.A., los que fueron cobrados por empresas que no se relacionaban con su actividad o por mutuales y financieras, por lo que no se pudo corroborar la intervención de los proveedores en la cadena de pagos.

Que ello así el Fisco Nacional cuestiona que las sumas no fueron realmente percibidas por los proveedores, ya que éstos no fueron quienes llevaron a cabo las prestaciones de servicios facturados, y si bien la actora afirma que los pagos se hicieron con cheques, al constatarse la falta de capacidad operativa y financiera de los presuntos proveedores, y no ser éstos quienes prestaron el servicio de publicidad y transporte y facturaron el mismo, no se encuentra individualizada la causa que generó dicha prestación ni al verdadero beneficiario de la operación. Por

lo que, de esta manera el beneficiario del pago de la transacción reflejada en ese comprobante permanece oculto, generando una salida de fondos no documentada al carecer dicho instrumento de aptitud para individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.

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

Que por lo tanto, al verificarse el presupuesto que hace a la aplicación del impuesto previsto en el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias -t.o en 1997 y sus modificaciones-, es decir un beneficiario oculto, procede la confirmación de este ajuste.

XII.- Que en subsidio, la apelante peticiona que se tomen como pago a cuenta de la suma liquidada por el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas las retenciones efectuadas a los proveedores. Al respecto me remito a la sentencia dictada por esta Sala en la causa N° 35.573-I caratulada “Golden Peanut Argentina S.A.” del 26/06/2018, que fuera confirmado por la Sala II de la Alzada mediante sentencia de fecha 23/05/2019. Que ello así, no corresponde hacer lugar a lo requerido.

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

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

Ese único accionar, calificado como maniobra en contra del Fisco Nacional, generó dos impactos perfectamente diferenciados pero con idéntico resultado -menor impuesto a favor del Fisco-, por lo que se procedió a impugnar el crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado y en forma simultánea se dispuso la aplicación del Impuesto que prevé el artículo 37 de la LIG.

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

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

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

no documentadas.

XIV.- Que con relación a los intereses resarcitorios reclamados, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), lo que se produce por el solo vencimiento del plazo, es decir en forma automática. A ello se agrega que fueron calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998), por lo que cabe disponer la confirmación de los mismos.

XV.- Por todo lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones que determinaron el Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias - Salidas no Documentadas, en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que comparto en lo sustancial los argumentos expuestos por el Dr. Martín para rechazar sendos planteos de prescripción obrantes en los recursos articulados, no debiéndose imponer costar en virtud de no sustanciarse en los términos de una excepción de previo y especial pronunciamiento.

II.- Que también adhiero a los fundamentos expresados por el Vocal Instructor para confirmar los ajustes en IVA y Salidas no Documentadas derivados de la impugnación de la operatoria con los supuestos proveedores Publi La Calandria S.A y Mariana Alejandra Vallejos.

III.- En cuanto al cómputo de retenciones solicitado por la actora contra el impuesto en concepto de salidas no documentadas (vide fs. 160 vta), dicho planteo resulta improcedente. Tratándose de un gravamen abonado a título propio por la recurrente ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debió estar el pago del impuesto percibido y teniendo en cuenta que el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias refiere que el pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) se considerará definitivo, las retenciones en el impuesto a las ganancias no forman parte de dicho monto y, por ende, no se configura el enriquecimiento señalado por la recurrente (cfr criterio de esta Juzgadora in re “Curtiembres Arlei, sentencia del 18 de febrero de 2019).

IV.- Que corresponde referirse al cálculo de los intereses resarcitorios que surge de ambos actos cuestionados.

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 al concretarse el supuesto como en los presentes actuado, torna procedente la aplicación de este tipo de accesorios. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, sustenta la procedencia de las liquidar intereses resarcitorios (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Sin perjuicio de ello, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Cittibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor y que deben ser restrictivamente analizadas -las cuales definitivamente no se presentan en el caso concreto- resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

En esta línea, debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. "Arcana Orazio" del 3/7/84 y "Marthay, Jorge" del 6/6/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato. A mayor abundamiento, debe precisarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que 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" (Fallos: 308:283).

Que en virtud de todo lo expuesto, procede confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif).

V.- Que corresponde referirse a las sanciones aplicadas.

Puntualmente respecto a la multa impuesta en Salidas no Documentadas (vide fs. 135), cabe señalar que a partir de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver las causas “Red Hotelera Iberoamericana”, “Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI” y “Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. - TF 20958-I c/ DGI”, sentencias del 26/8/2003, 27/9/2011, y 31/7/2012, respectivamente, el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias debiendo descartarse que la norma citada revista el carácter de una norma sancionatoria (conf. CSJN Fallos: 323:3376) y por lo tanto su incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley N° 11.683.

Que por otra parte, si bien la actora plantea la improcedencia de la citada sanción poniendo especial énfasis en la forma en que se liquida el gravamen y que es ingresado (vide fs. 164 vta/166 vta), en virtud de no confeccionarse declaración jurada y abonarse mediante un volante de pago -conforme lo establece la Resolución General (AFIP) 893/00-, cabe señalar que sobre la base de lo establecido por el art. 15 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y modif.) la fundamentación esgrimida queda sin sustento, dado que 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; ello así, su omisión resulta pasible de imponer la sanción aquí discutida.

Finalmente, resulta ajustada a derecho la conclusión del Vocal Instructor en cuanto confirma tanto el encuadre de la conducta de la recurrente en los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la ley de rito como la graduación impuesta en los actos cuestionados, correspondiendo la confirmación de sendas multas.

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

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere a la conclusión a la que llega el Vocal Instructor en los Considerandos I a XII y a la de la Dra. Gómez en el Considerando V de su voto.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar las resoluciones que determinaron el Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias - Salidas no

Documentadas, en todas sus partes, con costas.

2) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 354.304 (Pesos trescientos cincuenta y cuatro mil trescientos cuatro) equivalente a 47,63 (cuarenta y siete con 63/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 885.760 (Pesos ochocientos ochenta y cinco mil setecientos sesenta) equivalente a 119,07 (ciento diecinueve con 07/100) – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, Art. 11 inc c) de la Ley N° 27.541 y modif. y la Acordada N° 4/22 (11/03/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

4) Regular los honorarios del perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional, Walter Cesar Varela, en la suma de $ 250.551 (pesos doscientos cincuenta mil quinientos cincuenta y uno), los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines las pautas dispuestas por el Decreto ley N° 16.638/57.

5) Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos al Organismo Fiscal y archívese. -

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.01 12:52:12 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.01 12:53:08 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.01 12:54:12 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.01 12:54:13 -03:00