República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-87336927-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 22 de Agosto de 2022

Referencia: SENTENCIA Expte. Nº 39.189-I (y acumulado Nº 41.704 -I) caratulado "LO BRUNO ESTRUCTURAS S.A. s/recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado, a las Ganancias y a las Ganancias - Salidas no Documentadas".

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), 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 Expte. Nº 39.189-I (y acumulado Nº 41.704 -I) caratulado "LO BRUNO ESTRUCTURAS S.A. s/recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado, a las Ganancias y a las Ganancias - Salidas no Documentadas".

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 58/66 y 196/212 Lo Bruno Estructuras S.A. interpone recurso de apelación contra las siguientes resoluciones dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la A.F.I.P.-D.G.I.:

-Nro. 02/2014 de fecha 29 de enero de 2014 por la que intimó el ingreso de la suma de $ 763.173,40 en concepto de Impuesto a las Ganancias con más intereses resarcitorios, bajo apercibimiento de proceder a su cobro por vía de ejecución fiscal en caso de incumplimiento. Asimismo, se hace le hace saber que dicha resolución podrá ser recurrida mediante el procedimiento del artículo 14 del Decreto N° 1397/79, reglamentario de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

-Nro. 78/2014 (DV RRTU) y 79/2014 (DV RRTU) de fecha 14 de noviembre de 2014, por las cuales se determinaron los Impuestos al Valor Agregado de los períodos fiscales octubre de 2008 a septiembre de 2010 y a las Ganancias – Salidas no Documentadas de los períodos fiscales octubre de 2008 a septiembre de 2010 con más intereses resarcitorios, dejando en suspenso la aplicación de sanción según los términos de la ley Nº 24.769 en el Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales octubre de 2008 a septiembre de 2010 y Ganancias – Salidas no Documentadas períodos fiscales octubre de 2008 a septiembre de 2009 y con imposición de sanción por los períodos fiscales octubre de 2009 a septiembre de 2010 del Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas según los arts. 46 y 47 incs. b) y c) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Hace saber que en la primera de las resoluciones se impugnó la deducción en el Impuesto a las Ganancias de los importes correspondientes a adquisiciones en efectivo por montos superiores a $ 1.000 con fundamento en lo previsto en la ley N° 25.345. Invoca la prevalencia del art. 34 de la ley de procedimiento tributario al ser posterior a la ley Antievasión y asimismo deja planteada la inconstitucionalidad del art. 2 la ley N° 25.345 por violentar elementales principios constitucionales.

Manifiesta que en el marco de la misma fiscalización se efectuaron ajustes en el Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias - Salidas no documentadas al detectarse irregularidades con relación a distintos proveedores, cuando las operaciones fueron genuinas, sin que el incumplimiento de los proveedores a sus obligaciones le pueda ser atribuido.

Señala que resulta contradictorio que se cuestione la procedencia del crédito fiscal pero se admita la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias, salvo por los pagos en efectivo, por entender que fueron necesarios para la obtención de la ganancia gravada; y que por otro lado se cuestionen los pagos superiores a $ 1.000 con sustento en la ley N° 25.345 cuando no se fundamentó en dicha norma la impugnación del IVA referida a las mismas operaciones. Agrega que también objeta que se haya aplicado el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas por los pagos efectuados con cheques correspondientes a adquisiciones de servicios sin que se someta a dicho tratamiento a los pagos en efectivo, lo que denota la mala fe del organismo fiscal.

Afirma que el 26/09/2013 suscribió un Certificado de Depósito para la Inversión (CEDIN) en los términos de la ley Nº 26.860 por la suma de U$S 440.000 y explica que imputó el importe regularizado de $ 2.527.360 a las operaciones impugnadas correspondientes a los proveedores Polonia de Kwiek Pedro, Naveda Mario Orlando y Aurea Novus S.A., sin embargo se agravia debido a que en la Resolución Nº 78/2014 se rechazó la eximición con el argumento de que no cabe incluir ajustes que recaigan sobre el crédito fiscal. Realiza un análisis de las normas involucradas y concluye que el criterio fiscal resultó erróneo, al entender que la eximición opera respecto del impuesto determinado y no en forma aislada con relación al débito fiscal, como pretende el Fisco. Por ello, pide que se deje sin efecto la resolución mencionada.

Con relación al ajuste considera que no se cuestionó la veracidad de las operaciones sino la falta de capacidad operativa y económica de los proveedores, lo que le resulta ajeno ya que no se la puede responsabilizar de las supuestas faltas o irregularidades de sus proveedores, sin que el ajuste se sustente en otras cuestiones.

Advierte que no se discutieron las adquisiciones de bienes y la prestación de servicios y su vinculación con la actividad gravada, motivo por el cual no se impugnó el gasto en el Impuesto a las Ganancias, salvo aquellos superiores a $ 1.000 realizados en efectivo.

Por ello, aduce que las resoluciones están afectadas de nulidad al no responder a los antecedentes de hecho de la causa, razón por la cual no cumplen con los requisitos del art. 7 de la ley Nº 19.549.

Menciona la situación que se presenta con cada uno de los proveedores involucrados.

En el caso del Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas alega que resultó demostrado que los proveedores recibieron los pagos por los servicios prestados en las facturas impugnadas, por lo que resulta inconcebible que el Fisco niegue sinceridad a los actos, cuando no impugnó el gasto atento que los servicios fueron efectivamente prestados. Describe la situación con relación a los proveedores y aduce que no se presentan los recaudos para la aplicación del art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Objeta los intereses resarcitorios reclamados, debido que al ser accesorios del capital impositivo, devienen

improcedentes por los motivos expuestos. Pide que se contemple la aplicación del art. 509 del Código Civil.

Pide que se deje sin efecto la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas, al sostener que al tratarse de un impuesto de un tercero no identificado no se puede pretender imponer una sanción que también debería aplicarse a ese tercero. Por otro lado, apunta que no resulta de aplicación la figura del art. 46 de la ley de procedimiento fiscal debido a la falta de tipicidad objetiva en razón de la inexistencia de declaración jurada. En subsidio, asegura que no ha habido de su parte un proceder engañoso o defraudatorio. Plantea la inconstitucionalidad de la RG AFIP Nº 893/2000 por vulnerar el principio de reserva de ley al establecer el elemento temporal del hecho imponible del tributo, lo que solo puede hacerse por ley.

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

II.- Que a fs. 80/97 y 226/249 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos deducidos en autos.

Expone que se constató que la empresa recurrente obtiene ingresos de la realización de obras públicas en distintas ciudades de las provincias de Santiago del Estero, Buenos Aires y La Pampa.

Indica que durante la fiscalización se detectaron operaciones efectuadas por montos superiores a $ 1.000 que fueron abonadas en efectivo sin cumplir con la ley Nº 25.345, lo que generó la proyección de liquidaciones en el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2009 y 2010. Rechaza el planteo de inconstitucionalidad en virtud de lo establecido del art. 185 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) y afirma que no resultan de aplicación el art. 34 de la ley de rito fiscal ni la causa “Mera, Miguel Ángel” del Máximo Tribunal.

Con relación al ajuste originado en las operaciones impugnadas debido que fueron concertadas con proveedores respecto de los cuales se detectaron una serie de irregularidades, detalla la situación que se presentó e informa que también se ajustó el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas al haberse comprobado que se hicieron erogaciones por servicios supuestamente llevados a cabo por sujetos sin capacidad, con documentación que no reveló al verdadero beneficiario, lo que sucedió en el caso de los proveedores Inversora Libertad S.A. y Carlos Gustavo Alberto.

Niega que se haya incurrido en una contradicción al no haberse cuestionado la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias, como alega la recurrente, debido a que explica que en la Resolución Nº 2/2014 se impugnaron las adquisiciones de bienes y servicios porque la actora canceló las operaciones en efectivo con los proveedores Inversora Libertad S.A.; Poste Agropecuario S.A.; Carlos José Meossi; Pedro Kwiek y Mario Orlando Naveda, en violación a lo dispuesto por el art. 1º de la ley Nº 25.345, lo que conllevó a emitir la intimación administrativa recurrida sin que se haya determinado de oficio deuda, por lo que entiende que al no haberse determinado impuesto, tampoco se impugnaron los proveedores apócrifos, sino solo las operaciones que incumplían con la normativa citada.

Mientras que en las restantes resoluciones apeladas se procedió a investigar y cuestionar a los proveedores involucrados, y a impugnar tales operaciones por considerarlas inexistentes y controvertirse su veracidad, por lo que concluye en que no hay incoherencia alguna entre las tres resoluciones.

Resalta que es criterio del organismo que el alcance de la ley Nº 26.860 y la Resolución General 3509 solo prevén la liberación de operaciones de ventas o servicios, y que no se incluyen los ajustes que se realicen al crédito fiscal.

Puntualiza que en el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas no se impugnaron los costos y gastos

declarados sino las erogaciones efectuadas en favor de sujetos sin capacidad y con documentación que no identifica al real beneficiario de las mismas, sin que haya demostrado que las erogaciones estaban destinadas a obtener, mantener y/o conservar ganancias gravadas. Rechaza el planteo de inconstitucionalidad también con fundamento en art. 185 de la ley de procedimiento fiscal.

Pide que se confirmen los intereses resarcitorios reclamados, los que fueron calculados según el art. 37 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) y argumenta que son consecuencia de la lesión sufrida por la falta de pago oportuna de las obligaciones impositivas.

Aduce que la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas fue adecuadamente tipificada y ponderada, sin que la recurrente haya rebatido las presunciones de dolo imputadas.

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. 110/113vta. se dictó sentencia en la causa Nº 39.189-I rechazando la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional, con costas.

A fs. 259 se acumuló el Expte. Nº 41.704-I y a fs. 273 se hizo lugar a la oposición del ente fiscal con relación a la prueba testimonial y parcialmente a la prueba pericial contable, admitiéndose los restantes puntos junto con la informativa.

A fs. 287/310 la recurrente denunció hecho nuevo y acompañó las declaraciones testimoniales realizadas por los proveedores Mario Martín Sandez, Luis Carlos Flores, Javier Alejandro Nazar y por los representantes de El Poste Agropecuaria S.A. y de Inversora Libertad S.A. en la causa penal “AFIP c/ Ricardo Lo Bruno s/ evasión simple” radicada en el Juzgado Federal de Santiago del Estero, cuyo traslado es respondido por el ente fiscal a fs. 349/350, quien negó que se trate de testimoniales producidas en la causa penal al ser actas declarativas ente un Escribano Público, sin valor probatorio alguno.

A fs. 335/342 se agregó el informe pericial contable y a fs. 357 pto. 2) se dio por decaído el derecho a producir la prueba informativa, por lo que a fs. 362 pto. 2) se declaró cerrado el período de instrucción.

Por PV-2022-30195867-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”. Por IF-2022-31000650-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para alegar, encontrándose agregados los alegatos de la recurrente en el RE-2022-37771148-APN-SGAI#TFN y los del Fisco Nacional en el IF-2022-38051100-APN-DTD#JGM

Por último, se ponen por IF-2022-79378461-APN-VOCXII#TFN. los autos para dictar sentencia.

IV.- Que en lo que hace al planteo de nulidad, cabe precisar que los actos recurridos han sido dictados en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), estimando el Juez Administrativo las circunstancias de hecho y derecho que los sustentan, advirtiéndose que los argumentos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal seguido para el dictado de las resoluciones apeladas en autos, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo en debate. Por lo cual, se concluye que la nulidad invocada no es procedente, correspondiendo su rechazo.

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

Que la recurrente se encuentra inscripta en la actividad de “fabricación de premoldeadas para la construcción”. En el marco de la inspección se analizaron las facturas de compras informadas y del cruce de los proveedores registrados en su Libro IVA Compras se observaron proveedores incluidos en la Base Apoc, entre ellos: Inversora Libertad S.A., Luis Carlos Flores, Carlos Meossi, El Poste Agropecuario S.A., Javier Alejandro Nazar; y otros respecto de los cuales se advirtieron irregularidades: Mario Orlando Naveda, Carlos Gustavo Alberto, Mario Martín Sandez y Pedro Kwiek, los que fueron circularizados. Por último, con relación al proveedor Aurea Novus S.A. la recurrente no aportó ninguna documentación.

Que entre las inconsistencias comunes que se presentan entre los proveedores cabe mencionar: no fueron localizados, no tenían empleados en relación de dependencia, no poseían cuentas bancarias, no registraban pagos de impuestos, no tenían rodados ni depósitos para almacenar mercaderías y no se practicaron las retenciones del Impuesto a las Ganancias por las operaciones supuestamente realizadas.

Que en el caso particular de El Poste Agropecuario S.A., Pedro Kwiek y Javier Alejandro Nazar las actividades en las que están inscriptos eran diferentes a las operaciones supuestamente facturadas, mientras que Luis Carlos Flores, Mario Orlando Naveda y Pedro Kwiek negaron ser proveedores de la recurrente.

Que ello así, se procedió a impugnar el crédito fiscal computado en el Impuesto al Valor Agregado originado en operaciones con los proveedores que carecían de capacidad operativa.

Respecto del Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas con relación a los proveedores Inversora Libertad S.A. y Carlos Gustavo Alberto teniendo en cuenta que las erogaciones se hicieron por servicios efectuados por sujetos sin capacidad operativa y con documentación que no permitió identificar al verdadero beneficiario se aplicó el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias. En el caso del proveedor Inversora Libertad S.A. se observó de los endosos que no fueron cobrados ni depositados en sus cuentas bancarias, mientras que gran parte de las operaciones habrían sido pagadas en efectivo y con relación a Carlos Gustavo Alberto se corroboró que de los pagos con cheques informados por la recurrente, según circularización a los bancos, solo el 18% fue depositado en la cuenta del supuesto proveedor, mientras que los restantes fueron endosados a otras personas.

Por último, las operaciones por montos superiores a $ 1.000 con Inversora Libertad S.A.; Poste Agropecuario S.A.; Carlos José Meossi; Pedro Kwiek y Mario Orlando Naveda fueron canceladas en efectivo, incumpliendo las pautas de la ley Nº 25.345, lo que provocó un nuevo saldo de Impuesto a las Ganancias a ingresar.

VI.- Que a fin de seguir un orden en la exposición, corresponde en primer lugar abordar el análisis de la Resolución Nro. 02/2014, en la que el ajuste formulado en el Impuesto a las Ganancias consiste en la impugnación de las operaciones efectuadas con los proveedores Inversora Libertad S.A.; Poste Agropecuario S.A.; Carlos José Meossi; Pedro Kwiek y Mario Orlando Naveda, por haberse incumplido con lo establecido en el art. 1° de la Ley N° 25.345, aplicando en consecuencia el artículo 2° de la citada ley.

Que al detectar compras cuyos pagos no cumplen con la exigencia de la norma mencionada, la inspección actuante consideró improcedente el cómputo del costo en el Impuesto a las Ganancias, dando lugar a los agravios formulados por la recurrente al atacar la validez constitucional de la denominada Ley Antievasión.

Que ello así, resulta de aplicación lo decidido por el Máximo Tribunal con fecha 19 de marzo de 2014 en la causa “Mera, Miguel Ángel”, donde al examinar las disposiciones de la ley N° 25.345 y el art. 34 de la ley de rito fiscal expresó en su parte pertinente: “...ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con él a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada

prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada. 16) Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada."

Que en el caso bajo análisis, el organismo fiscal no desconoce que se efectuaron gastos en la adquisición de servicios, sino que únicamente el cargo se sustentó en la impugnación de los medios de pago empleados -efectivo- para cancelar los mismos.

Que por lo tanto, resulta procedente que el apelante compute a su favor tales deducciones en el Impuesto a las Ganancias, por lo que corresponde dejar sin efecto la Resolución Nro. 02/2014.

VII.- Que en segundo lugar corresponde considerar el ajuste practicado en el Impuesto al Valor Agregado con fundamento en la impugnación de las operaciones celebradas con los proveedores Inversora Libertad S.A., Luis Carlos Flores, Carlos Meossi, El Poste Agropecuario S.A., Javier Alejandro Nazar; Mario Orlando Naveda, Carlos Gustavo Alberto, Mario Martín Sandez y Pedro Kwiek y Aurea Novus S.A., en atención a carecer los mismos de capacidad operativa para prestar los servicios supuestamente facturados.

Que en sede administrativa como ante este Tribunal la recurrente insiste en que suscribió Certificados de Depósito para la Inversión (CEDIN) al amparo de la ley Nº 26.860 por la suma de U$S 440.000, y que el monto regularizado de $ 2.527.360 fue imputado a las operaciones impugnadas celebradas con los proveedores Pedro Kwiek, Mario Orlando Naveda y Aurea Novus S.A., sin embargo el ente fiscal denegó la liberación con el argumento de que al alcance de la ley citada no corresponde incluir ajustes que recaigan sobre el crédito fiscal.

Que un planteo similar recibió tratamiento por parte de este Vocal Instructor en la causa N° 43.387-I caratulado "A.S. & S.A. S/ recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado, sentencia del 15/07/2019, donde se sostuvo que "los conceptos que la actora pretende abarcar con los beneficios del Régimen previsto en la Ley N° 26.860 no se vinculan con la exteriorización de moneda extranjera. Por lo tanto no se puede admitir que dicha manifestación tenga idoneidad para ser aplicada a los ajustes determinados que responden a haberse detectado facturación apócrifa…".

Que además cabe agregar que en el caso de autos se detectaron diversas irregularidades en las operaciones con los proveedores, algunos de ellos incluidos en la base apoc, por lo que las tareas desarrolladas por el personal actuante llevaron a la conclusión sobre la improcedencia de los créditos fiscales computados. De esta manera, se trató de operaciones que se incluyeron en la contabilidad fiscal y su contrapartida ha sido el pago a un tercero (oculto o no, en este último caso cuando se trata de gastos no destinados a la actividad), por lo que este rasgo cobra relevancia cuando la actora pretende imputar la Exteriorización de Moneda Extranjera al cargo por impugnación de crédito fiscal en el IVA. Se evidencia que no se corresponden entre sí los argumentos; mientras que en el régimen de beneficios se intenta incorporar al circuito oficial moneda extranjera en manos del declarante, sin importar el origen de los fondos, las operaciones que llevaron al cómputo indebido de créditos fiscales implicaron salidas de fondos para la contabilidad fiscal, conformando un apartamiento entre el ajuste determinado y el mecanismo legal con el que se lo intenta neutralizar. Por lo tanto, corresponde desestimar el

planteo articulado por la recurrente y analizar la procedencia del ajuste.

Sin perjuicio de lo cual, merece un párrafo especial referirse a los fallos de la Excma Corte Suprema de Justicia de la Nación, Copparoni S.A. 02-07-2020 y Sigma S.A. 28-10-2021 y su diferencia con el presente caso, en cuanto a la aplicación de la liberación que dispone la Ley N° 26.860 para quienes hayan exteriorizado moneda extranjera en los términos de esta última norma.

En los dictámenes de la Procuradora General de la Nación, que hace suyos la CSJN, ha quedado plasmada la opinión que expresamente despliega "….***es claro para mí que tal capital oculto puede originarse tanto en ventas omitidas cuanto en compras ficticias. Es que, por ambas vías –disminución del débito fiscal mediante ventas omitidas o incremento del crédito por medio de adquisiciones ficticias- el contribuyente declara un IVA menor al realmente adeudado (cfr. Arts. 11, 12 y ccdtes., ley 23.349, t.o. 1997) y obtiene así un capital que permanece oculto al Fisco y cuya exteriorización el régimen de la ley 26.860 procura."***

En su desenlace nítidamente esboza que en el supuesto que aborda **a)** hay un capital oculto, y además **b)** originado en ventas omitidas o en compras ficticias. Sobre esas coordenadas desarrolla su hipótesis y solo a un caso idéntico podrían extenderse sus conclusiones. Sostiene coherentemente la existencia de un capital oculto –luego exteriorizado- sin quitarle la vista a su origen, compras ficticias, lo que permite imaginar que una compra o servicio contabilizado tanto como su pago posterior, en realidad no se efectuó y el contribuyente en rigor no recibió el bien o servicio y en consecuencia retuvo para sí los fondos que en esa litis son motivo de exteriorización. En síntesis, en su análisis vincula el capital a exteriorizar y su eventual origen.

En el presente caso la propia actora en su escrito recursivo presenta como agravio que los ajustes en el Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias-salidas no documentadas- son improcedentes atento que las operaciones fueron **genuinas**, remarcando que resulta contradictorio que se cuestione el crédito fiscal cuando el Fisco Nacional admitió la **deducción como gasto** en el Impuesto a las Ganancias. Estos hechos llevan inequívocamente a comprender que si los gastos fueron reconocidos como necesarios, inclusive parte de ellos en sede de este Tribunal, por ende pagados, resulta imposible que al mismo tiempo pueda formar parte del capital oculto al que se refiere la Sra. Procuradora en sus dictámenes.

En definitiva, no se trata en el caso de operaciones inexistentes o simuladas en las que los fondos se mantuvieron en poder de la empresa, sino de compras a proveedores ficticios en los que el verdadero prestador permaneció oculto pero que dieron lugar a gastos y transferencias de fondos, es decir que el capital salió de la empresa.

Por lo expuesto considero que los antecedentes citados no resultan de aplicación en las presentes actuaciones.

VIII.- Que por otro lado, la actora alega en su defensa que la veracidad de las operaciones no fue controvertida sino únicamente se cuestionó a los proveedores por su falta de capacidad operativa y económica, lo que no puede serle atribuido al tratarse de faltas de terceros.

Que si bien durante la etapa de fiscalización aportó documentación de respaldo referida a las operaciones concertadas, no sólo es necesario 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 para cuestionar la validez de la facturación se han tenido en consideración las irregularidades advertidas con

relación a los proveedores, las que son descriptas en forma minuciosa en las resoluciones recurridas, las que no resultan menores ya que denotan graves inconsistencias con relación al proceder fiscal de los mismos que permitieron cuestionar la facturación de las operaciones, por que corresponde a la recurrente rebatir las observaciones efectuadas durante el desarrollo de la inspección.

Que a fs. 335/342vta. se incorporó el informe pericial contable en el que los profesionales brindan detalle de la documentación puesta a disposición, libros contables, facturas, ordenes de pago, recibos, lo que permite advertir que la misma versó sobre aspectos meramente formales, sin resultar útil para contradecir la postura fiscal debido a que no se cuestionaron sus registraciones contables y su integración con la documentación pertinente, sino que en el caso se encuentra en tela de juicio que hayan sido los proveedores que figuraban en las facturas quienes intervinieron en las relaciones negociables que esa documentación aportada pretendía amparar.

Que de las actuaciones administrativas se desprende que el Fisco mediante la labor investigativa desarrollada por la inspección constató que los proveedores no poseían una estructura comercial y/o económica para prestar los servicios facturados -incluso algunos de ellos se encontraban inscriptos en disimiles actividades-, al no poder ser localizados, al carecer de personal en relación de dependencia o cuentas bancarias, depósitos de almacenaje o rodados para efectuar traslados, y si bien luego la recurrente incorporó como hecho nuevo algunas declaraciones testimoniales de los proveedores, las mismas no fueron debidamente respaldadas con prueba fehaciente (a lo que se agrega que le asiste razón al representante fiscal cuando sostiene que no eran declaraciones testimoniales prestadas en una causa penal), por lo que se puede inferir que los supuestos proveedores no fueron los prestadores de los conceptos expuestos en las facturas computadas en virtud de las irregularidades que los descalifican como tal.

Que las falencias que sustentan el ajuste no pudieron ser contradichas por la aquí recurrente debido a que sus manifestaciones se refieren únicamente a aspectos formales, sin arrimar ningún otro elemento que permita corroborar que las prestaciones de servicios hayan sido efectuadas por los proveedores cuestionados en autos, sin que ante este Tribunal se hayan incorporado nuevos elementos que rebatan la postura fiscal.

Que ello así, resultan insuficientes o ausentes los elementos probatorios reunidos en la instancia administrativa y ante este Tribunal para demostrar la existencia de las operaciones. Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del C.P.C.C.N. deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 218:312, 294:69 y 328:53).

Que en ese sentido deviene aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que por lo tanto, al no demostrarse la materialidad de las operaciones, se concluye en que la facturación no refleja la realidad económica de las operaciones, por lo que no se puede tener por acreditado la veracidad del vínculo comercial con los proveedores, y se debe confirmar el ajuste practicado en el Impuesto al Valor Agregado.

IX.- 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.

X.- 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 Inversora Libertad S.A. y Carlos Gustavo Alberto se observó que los cheques, medio de pago utilizado, no fueron depositados en sus cuentas bancarias, salvo una pequeña cantidad en el caso del segundo proveedor, cuando la mayoría de éstos fueron endosados a otras personas, por lo que no se pudo corroborar la intervención de los mismos en la cadena de pagos.

Que ello así el Fisco Nacional cuestiona que las sumas no fueron realmente percibidas por los citados proveedores, ya que éstos no fueron quienes llevaron a cabo las operaciones de servicios facturadas, y si bien la actora afirma que los pagos se hicieron con cheques al constatarse la falta de capacidad operativa y económica de los presuntos proveedores, y no ser éstos quienes prestaron los servicios y facturaron las operaciones, no se

encuentra individualizada la causa que generó dicha prestación ni al verdadero beneficiario de la operación. Por lo que, de esta manera el beneficiario del pago de la operación reflejada en los comprobantes permanece oculto, generando una salida de fondos no documentada al carecer dicho instrumento de aptitud para individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.

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

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

XI.- Que resta referirse a la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas períodos fiscales octubre de 2009 a septiembre de 2010 del Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas según los arts. 46 y 47 incs. b) y c) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que en primer lugar, respecto del pedido de declaración de inconstitucionalidad formulado respecto de la RG AFIP Nº 893/2000, 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 su inconstitucionalidad, en cuyo caso podrá seguirse tal interpretación.

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-. Técnicamente se procedió la impugnación del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado y en forma simultánea se dispuso la aplicación del Impuesto que prevé el artículo 37 de la LIG.

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

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

Según lo expresado y atento que concurren los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configure el

aspecto subjetivo requerido por la figura aplicada, voto por confirmar la multa sobre la determinación de salidas no documentadas.

XII.- Que teniendo en cuenta que los intereses resarcitorios constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA el DGI, 01/06/2000), al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998) cabe disponer su confirmación.

XIII.- Que por lo expuesto voto por: 1) Dejar sin efecto la Resolución Nro. 02/2014. 2) Confirmar las resoluciones Nros. Nro. 78/2014 y 79/2014 en todas sus partes. 3) Costas según los respectivos vencimientos.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que en primer lugar, considero corresponde referirse a la controversia en torno a si corresponde otorgar a la actora los beneficios de la ley 26.860 por la suscripción de certificados de inversión "CEDIN" respecto a las operaciones con Polonia de Kwiek Pedro, Naveda Mario Orlando y Aurea Novus S.A (fs. 50/51)

El Fisco consideró que ello no era procedente, toda vez que la cuestión suscitada en autos gira en torno a un ajuste sobre el crédito fiscal relacionada con operaciones de compra con diferentes irregularidades, con lo cual no correspondía encuadre alguno en los supuestos del art. 9 de la citada ley.

II- Que con el dictado de la ley N° 26.860 (B.O. 3/6/2013), -Título II- se instrumentó un régimen de "exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera existente en el país o en el exterior", a través de la adquisición de instrumentos financieros, destinados a proyectos de inversión pública en infraestructura e hidrocarburos y para la inversión en la rama inmobiliaria, facultándose a la AFIP a que dicte las normas reglamentarias referidas al citado régimen de exteriorización y todas aquellas disposiciones que sean necesarias para su aplicación. Dicho régimen tuvo una vigencia inicial de acogimiento hasta el 30/9/2013 y, con base en su art. 20 fue postergado en algunas oportunidades, concluyendo el 31/12/2015. (Decretos Nros 1503/2013 (B.O. 1/10/2013), 2170/2013 (B.O. 31/12/2013), 440/2014 (B.O. 1/4/2014), 1025/2014 (B.O. 27/6/2014) y 1705/2014 (B.O. 1/10/2014), 2529/2014 (B.O. 23/12/2014), 471/2015 (B.O. 31/3/2015), 1232/2015 (B.O. 1/7/2015) y 2008/2015 (B.O. 30/9/2015).

Así dicha ley, establece que la exteriorización de la moneda extranjera se realizará mediante su depósito en entidades financieras (tenencia en el país) o por medio de transferencia al país a través de entidades financieras (tenencia en el exterior) y como beneficio impositivo, que los importes exteriorizados en pesos quedan eximidos de los impuestos nacionales que se omitieron declarar oportunamente -art. 9° inciso c)- y no se encuentran sujetos a ningún impuesto especial creado con motivo de dicho blanqueo; que las diferencias patrimoniales que deban declararse con motivo del acogimiento al presente régimen deberán incluirse en las declaraciones juradas correspondientes al período fiscal 2013; y que la AFIP estará dispensada de formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en la ley penal tributaria, así como el Banco Central de la República Argentina no podrá sustanciar los sumarios penales cambiarios y/o formular denuncia penal por delitos previstos en la ley penal cambiaria.

Por su parte la AFIP, de acuerdo con la delegación dispuesta en el artículo 18 de la citada ley, dictó la Resolución General N° 3509/2013 (B.O. 7/6/2013) a fin de reglamentar y dotar de normas complementarias para la aplicación del Título II de la ley, precisando -en lo que aquí interesa- en su artículo 1° inciso d) que quedan incluidos los intereses, multas y demás accesorios de anticipos no ingresados, referidos a los pagos de impuestos que resultan eximidos conforme lo fijado en el art. 9° inciso c) de la ley 26.860.

Que el art. 9° inciso c) de la ley bajo estudio contempla a los impuestos al valor agregado y a las ganancias dentro de los tributos que quedan eximidos del pago, haciendo la salvedad el artículo 11 de la ley que no puede aplicarse a las retenciones o percepciones practicadas y no ingresadas en lo que al impuesto a las ganancias se refiere; y en tal sentido, el contribuyente podrá imputar el equivalente en pesos de las divisas exteriorizadas bajo este régimen, a las ventas omitidas, deducciones inexistentes o bienes ocultos vendidos con anterioridad al 30/4/2013 (art. 3° de la ley), de aquellos períodos fiscales no prescriptos, para subsanar el ajuste que le hubiere practicado el ente recaudador.

IV - En primer lugar, cabe poner de resalto que para interpretar las normas no deben seguirse rígidas pautas gramaticales, sino que debe computarse el significado jurídico profundo de las leyes, conforme la finalidad y su contexto (C.S.J.N., "Fallos", 265: 242).

Que en el caso puntual de ajustes por crédito fiscal computado en exceso, cabe traer a colación lo resuelto por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, in re "Betco S.A.", sentencia de fecha 27 de agosto de 2015, donde se dijo que: "La ley no hace ninguna referencia a cuáles son los motivos que dieron lugar a la falta de ingreso oportuno de los tributos alcanzados, por efecto de la misma. Por manera que al interpretarse sus alcances, no parece irrazonable concluir que su aplicación ha de hacerse extensiva a todas aquellas situaciones fácticas y jurídicas derivadas de la mecánica de cada tributo en cuestión (lo que naturalmente involucra, a los fines que aquí interesa, a los créditos fiscales resultantes de operaciones alcanzadas por las respectivas gabelas). Es que, la única distinción/exclusión que formula al respecto, se vincula con el universo contemplado en la ley 25.246 -Lavado de Activos de Origen Delictivo- conforme se establece en los artículos 9º; 14 y 15, inciso d) de la ley 26.860. Es decir, no efectúa diferencias para la aplicación de los beneficios de la eximición del pago de impuestos o la liberación de la acción penal tributaria, sea que la determinación provenga de un ajuste en el débito fiscal o en el crédito fiscal (cfr. en esta línea, Santamaría, Gilberto, Hadid, Jaled O. y Simesen de Bielke, Sergio A., "La ley 26.860, alcance de la liberación de toda acción en materia penal tributaria", publicado en Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XXXV, diciembre 2014)".

Que posteriormente la misma Sala de la Alzada al resolver la causa "Copparoni SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 16/02/2017 expuso que:

"A mayor abundamiento, cabe señalar que en su parte pertinente el art. 46, inc. 2º de la ley 27.260 -que en esencia es similar a la normativa bajo examen-, establece que no se encuentra alcanzado por la liberación el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos".

"A juicio de este Tribunal, la circunstancia de que la cuestión haya sido abordada de un modo distinto en la ley antes mencionada con respecto al silencio guardado por la ley en trato, no hace más que formar la convicción acerca de lo particular de la cuestión".

Posteriormente, en el citado caso dictaminó la Procuración General de la Nación con fecha 19 de septiembre de 2018, receptando tal criterio el Cimero Tribunal y confirmando la sentencia de la Alzada. Ello así, luego de analizar las normas del Título II de la ley 26.860, el mentado dictamen puntualizo:

"…es claro para mí que tal capital oculto puede originarse tanto en ventas omitidas cuanto en compras ficticias. Es que, por ambas vías -disminución del débito fiscal mediante ventas omitidas o incremento del crédito fiscal por medio de adquisiciones ficticias- el contribuyente declara un IVA menor al realmente adeudado (cfr. arts. 11, 12 y ccdtes., ley 23.349, t.o. 1997), y obtiene así un capital que permanece oculto al Fisco y cuya exteriorización

el régimen de la ley 26.860 procura".

"Desde mi punto de vista, ello adquiere especial relevancia puesto que uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su congruencia con el resto del sistema en que está engarzada, es la consideración de sus consecuencias (Fallos: 234:482) y la verificación de los resultados a que su exégesis conduce en el caso concreto (Fallos: 303:917; 307:1018; 310:464; 311:1025; 317:1505; 318:79, entre otros)".

"Bajo este prisma, nada encuentro en la letra de la ley ni en el espíritu del legislador que permita inferir que se admite la regularización de la deuda nacida como consecuencia del empleo de la primera modalidad (ventas omitidas) mientras se excluye la que tiene su origen en la segunda (compras ficticias o apócrifas), cuando ambas -como se explicó- arrojan un resultado idéntico (disminución del IVA a pagar)".

Que en igual sentido, la suscripta se ha pronunciado al resolver una cuestión análoga a la presente al sentenciar la causa "SICOPRO S.R.L. S/recurso de apelación" (Expte. N° 42.185-I y su acumulado N° 45.789-I) y "A&S S.A.", ambas sentencias de esta Sala "D" de fechas 8 de febrero de 2018 y 15 de julio de 2019, respectivamente, confirmado el primer decisorio por la Sala II de la Alzada el 21 de mayo de 2019.

Que no fue objetado que la regularización en los términos de la ley 26680 abarcó la impugnación efectuada por el organismo respecto a la operatoria con Polonia de Kwiek Pedro, Naveda Mario Orlando y Aurea Novus S.A., y tampoco que procuró alcanzar los efectos previstos en el art. 9 inc. c) de la citada normativa. En esta línea, de los elementos agregados en las actuaciones, el Fisco no objeta que la recurrente se encontrara comprendida en alguna de las causales de exclusión que fija el art. 15 de dicha ley, con el alcance previsto en los arts. 9 y 10 de la RG 3509, correspondiendo aplicar en autos los beneficios de liberación previstos en el art. 9° inciso c) de la ley 26.860 tanto en el IVA como en el Impuesto a las Ganancias, considerando además los intereses en la proporción correspondiente. *Con costas al Fisco Nacional.*

V- Que el organismo recaudador impugna el gasto computado en el Impuesto a las Ganancias períodos 2009 y 2010 correspondiente a operaciones concertadas con los proveedores (vide fs. 7/9): Inversora Libertad S.A.; Poste Agropecuario S.A. y Carlos José Meossi; al señalar que las mismas fueron abonadas en efectivo, incumpliendo con lo establecido por los arts. 1 y 2 de la ley N° 25.345 (B.O. 17/11/2000). Se hace notar que si bien también están incluidos en este ajuste Polonia de Kwiek Pedro y Naveda Mario Orlando no corresponde su tratamiento, en virtud de los resuelto en el punto precedente.

Que, previo a toda otra consideración cabe destacar que el planteo de inconstitucionalidad que formula la recurrente ante esta instancia respecto de la citada normativa no puede prosperar (fs. 61 vta/63 vta.). Que no puede soslayarse que el art. 185 de la ley 11.683 (t.o. 1998) veda a este Tribunal la posibilidad de pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, en tanto previamente no lo haya hecho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuyo caso lo autoriza a seguir la interpretación del Alto Tribunal, lo que no ha ocurrido en este caso.

Que la ley 25.345 estableció una limitación a las transacciones con dinero en efectivo, disponiendo en el art. 1° que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos diez mil ($ 10.000), o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, cheques o cheques cancelatorios o tarjetas de crédito; estableciendo en su art. 2º que los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el art. 1° tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al

contribuyente o responsable, aun cuando estos acreditaren la veracidad de las operaciones. Cabe señalar que mediante el art. 9° de la ley N° 25.413 (B.O. 26/3/2001), el importe fijado en el art. 1° fue reducido a Pesos mil ($ 1000), siendo éste el que resulta aplicable al caso.

Que, sin perjuicio de ello cabe remarcar que el artículo 34 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998) no ha sido derogado, y si bien, faculta a la AFIP a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago, se habilita a acreditar las mismas mediante otras formas de comprobación.

Que sobre la cuestión bajo examen ya sido objeto de análisis por parte de la Alzada -Sala V-, que al resolver con fecha 12 de julio de 2011 la causa “Mera, Miguel Ángel”, donde al examinar las disposiciones de la ley N° 25.345 y el art. 34 de la ley de rito fiscal expresó:

“...en primer lugar, cuando la expresión literal presenta imperfecciones técnicas, suscita dudas o ambigüedades, es necesario recurrir a la ratio legis (Fallos 322:1699, consids. 6º y 8º). Sobre el particular, cabe señalar que la limitación de la deducción y del cómputo del crédito fiscal con respecto a los pagos en efectivo establecida en el artículo 2º de la ley 25.345 fue concebida con la finalidad de que ellos se realicen por medios bancarios, debido a que la necesaria intervención de una entidad financiera con carácter de intermediaria de los pagos, que registra y deja constancia de ellos, evita la posibilidad de que los contribuyentes eventualmente no los declaren. Sin embargo, cabe advertir que esa misma ratio legis es la que inspiró la facultad, conferida en el artículo 34 de la ley 11.683, de condicionar las deducciones de los gastos y el cómputo del crédito fiscal a la utilización de determinados medios de pago. Además, la exigencia de que el contribuyente cumpla con determinados deberes de carácter "formal" no puede traer aparejada como consecuencia la desnaturalización de las leyes que crean los impuestos y definen los respectivos hechos imponibles.”

Más adelante precisó que “...en consecuencia, cuando por medio de la aplicación literal de lo establecido en artículo 2º de la ley 25.345 con relación a los medios de pago admitidos, se niega al contribuyente la posibilidad de descontar los gastos efectivamente realizados para obtener o conservar las ganancias gravadas, el impuesto deja de recaer exclusivamente sobre las ganancias propiamente dichas, para alcanzar también a los gastos realizados para obtenerlas. De la misma manera, si por aplicación literal de ese precepto no se admitiera que el responsable pudiera computar a su favor el crédito fiscal efectivamente facturado y pagado a su proveedor, el impuesto que le es exigido deja de guardar relación con el mayor valor agregado por él en la etapa respectiva. En ambos casos se altera el hecho imponible definido en las leyes que determinan la materia imponible y la medida de ella pues, en el primer caso, además de gravarse las ganancias reales también se gravan las ganancias aparentes o ficticias, mientras que en el segundo caso también se grava el mayor valor agregado en la etapa anterior por el proveedor del responsable.” y concluye diciendo que “... en suma, la existencia de pagos realizados por otros medios distintos de los previstos en la ley 25.345 constituye un serio indicio que permite poner en duda la existencia de las operaciones respectivas, y obliga al interesado a aportar la prueba detallada de ellas. Sin embargo, lo dispuesto en el artículo 2º de esa ley, de conformidad con el cual tales gastos, a pesar de haber sido realizados, no pueden ser computados para la determinación de las ganancias sujetas al impuesto, significa tanto como gravar ganancias aparentes o ficticias, y cobrar el impuesto sobre un valor agregado mayor que el añadido por el interesado. Ello comporta una exacción que carece de base legal ya que, so pretexto del incumplimiento de un "deber formal", se habilita la recaudación de una cantidad mayor que la permitida por la ley que crea el impuesto respectivo y determina la medida del hecho imponible. Si los pagos en cuestión han sido realizados por medios distintos de los previstos en la ley 25.345, pero después de un escrutinio riguroso, se ha concluido que el contribuyente efectivamente los realizó, no es posible negarle el derecho a realizar las deducciones a las que se refieren los artículos 17 y 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y a computar el crédito fiscal al que se

refiere el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ello es así pues, de lo contrario y por las razones ya expresadas, no se respetaría el principio de razonabilidad de la ley, en la medida en que no se gravan las ganancias sino también los gastos (cfr. mutatis mutandi, Fallos 333:993).”

Que dicho decisorio fue confirmado por nuestro Más Alto Tribunal con fecha 19 de marzo de 2014, donde en su parte pertinente señaló que “...ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con él a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada. 16) Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada.”

Puntualmente en cuanto al ajuste aquí tratado surge de la resolución cuestionada que el Fisco no cuestiona la materialidad de las operaciones, transitando su impugnación sobre el medio de pago utilizado para saldar las mismas.

En esta línea, del informe pericial producido en autos (fs. 335/342vta.) se ha verificado la existencia de registraciones, documentación de respaldo en torno a estas operaciones y el cumplimiento de los requisitos formales de facturación de parte de los proveedores incluidos en este punto.

Que conforme lo expuesto y atento la jurisprudencia reseñada, corresponde revocar el ajuste realizado por el ente fiscal en el Impuesto a las Ganancias.

VI- A la luz de lo expuesto en el punto precedente, cabe referirse a la determinación practicada en IVA cuestionando la materialidad de las operaciones con Inversora Libertad S.A. (resultando en este caso también ajuste en concepto de Salidas no Documentadas), Carlos Meossi, El Poste Agropecuario S.A.; haciendo notar que en el presente voto, la suscripta ya se ha pronunciado respecto a los proveedores Mario Orlando Naveda, Polonia de Kwiek Pedro y Aurea Novus S.A.

En el primer acto emitido cronológicamente por el Fisco que se cuestiona en autos (Nro. 02/2014 de fecha 29 de enero de 2014 por la que intimó el ingreso de sumas en concepto del Impuesto a las Ganancias 2009 y 2010), no hay cuestionamiento de la veracidad de las operaciones con estos proveedores sino solo del medio de pago utilizado; el dinero efectivo. Posteriormente, en las resoluciones determinativas de IVA y Salidas no Documentadas (únicamente en el caso de Inversora Libertad S.A.), se impugna la materialidad de las mismas.

Ello así, el encuadre de la operatoria con los proveedores efectuado en el acto apelado en concepto del Impuesto a las Ganancias proviene de la Administración, por lo que sólo le es imputable a ella y no pueden admitirse las conclusiones expuestas posteriormente en la resolución determinativa de IVA y Salidas no Documentadas, de forma de agravar la situación del sujeto pasivo de la obligación fiscal. Avalar disímiles criterios en el caso concreto, importaría la posibilidad de constante revisión de la determinación tributaria con la consiguiente inestabilidad de la situación jurídica del obligado; así el eventual error del Fisco Nacional en el ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones, no perjudica al contribuyente (cfr. CSJN, “Garat, Enrique A.” sentencia del

28/04/1971).

En virtud de lo antedicho, corresponde revocar la determinación en IVA correspondiente a la operatoria con los proveedores Inversora Libertad S.A., Carlos Meossi y El Poste Agropecuario S.A. y en Salidas no Documentadas en cuanto al proveedor citado en primer término. Con costas al Fisco.

VII- Que con relación a la impugnación del crédito fiscal computado por las operaciones invocadas con Luis Carlos Flores, Javier Alejandro Nazar, Mario Martín Sandez y el ajuste en Salidas no Documentadas respecto a las operaciones con Carlos Gustavo Alberto, corresponde adherir a la solución propiciada por el Vocal Instructor. En tal sentido, se remarca que no fueron rebatidos los fundamentos de la impugnación expuestos en sendos actos apelados y además se detectaron diversas inconsistencias relativas a las operaciones invocadas que fueron puestas de manifiesto en el informe contable (vide fs. 335/342 vta.) Con costas a la vencida.

VIII- Corresponde tratar los agravios relativos a los intereses resarcitorios liquidados en las resoluciones correspondientes a IVA y Salidas no Documentadas, ello en la proporción de los ajustes que se confirman.

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: “...si bien en el precedente de Fallos: 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la ultima parte del art. 509 del C.C –que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable-, las particularidades del derecho tributario, en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1° de la ley 11.683, t.o en 1998 y Fallos 307:412, entre otros), que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir 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 que deben ser restrictivamente apreciadas- han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto –o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, entre otros precedentes, en el ya citado de Fallos: 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas”.

Asimismo, el Más Alto Tribunal ha sentenciado que “... los accesorios previstos en el artículo 42 de la ley trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, cual 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 la fijación de una tasa de interés más elevada que aquella prevista -legislativa o judicialmente- en las relaciones entre particulares...” (conf. “Arcana Orazio” sentencia del 3 de julio de 1984).

Por lo expuesto y toda vez que la actora se limitó a aseveraciones genéricas, sin demostrar que el Fisco haya excedido pauta legal alguna, corresponde confirmar los intereses resarcitorios aplicados en sendos actos determinativos citados, respecto a la proporción de los ajustes confirmados.

IX- Que resta referirse a la multa aplicada en la resolución correspondiente a Salidas no documentadas, ello en

relación a la operatoria con Carlos Gustavo Alberto.

En cuanto a la facultad para imponer multas sobre tal concepto, en virtud de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, antes citados (vide "Red Hotelera Iberoamericana", sentencia del 26/8/2003 e "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI" sentencia del con 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 y en contraposición a lo sostenido por la apelante.

Finalmente, adhiero al voto del Dr. Martín en cuanto a que se concreta en autos el tipo penal imputado en el artículo 46 y las presunciones del artículo 47 inc. b) y c) , no correspondiendo dispensa o reencuadre de la sanción en figura culposa ni tampoco reducción de graduación, encontrándose ello debidamente justificada atento la reseña que surge del acto apelado.

En efecto, corresponde confirmar la multa aplicada en Salidas no Documentadas, en proporción al ajuste que se confirma.

X- Por lo expuesto se resuelve: 1) Revocar la resolución apelada que intima el ingreso del Impuesto a las Ganancias; 2)Confirmar parcialmente la resolución determinativa de Salidas no documentadas, con más sus intereses y multa en proporción correspondiente, en cuanto a las operaciones con Carlos Gustavo Alberto y revocarla en relación a Inversora Libertad S.A; 3) Confirmar la resolución determinativa de IVA en cuanto se impugna el crédito fiscal computado por la operatoria invocada con Luis Carlos Flores, Javier Alejandro Nazar, Mario Martín Sandez y y Carlos Gustavo Alberto, con más sus accesorios en la proporción correspondiente, y revocarla con relación a los proveedores Inversora Libertad S.A.; Poste Agropecuario S.A.; Carlos José Meossi; Polonia de Kwiek Pedro, Naveda Mario Orlando; 4) Costas en proporción a los respectivos vencimientos; 5) Ordenar al Fisco a que en el término de treinta (30) días practique la reliquidación correspondiente.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiero al voto del Vocal Instructor.

Que del acuerdo que antecede, por mayoria **SE RESUELVE**:

1°) Dejar sin efecto la Resolución Nro. 02/2014.

2°) Confirmar las resoluciones Nros. Nro. 78/2014 y 79/2014 en todas sus partes.

3°) Costas según los respectivos vencimientos.

4°) Regular honorarios de la Dra. María Belén Murillo, por su actuación en autos en el carácter de patrocinante letrado de la recurrente en la suma de $ 13.215 (Pesos trece mil doscientos quince) y al Dr. Andrés Carlos Salario en la suma de $5.286 (Pesos cinco mil doscientos ochenta y seis) por su actuación en carácter de apoderado de la recurrente, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a lo resuelto en la sentencia obrante a fs. 110/113vta, siendo aplicable al efecto lo dispuesto por ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432).

5°) Regular honorarios de la Dra. María Belén Murillo, por su actuación en autos en el carácter de patrocinante letrado de la recurrente en la suma de $ 264.294 (Pesos doscientos sesenta y cuatro mil doscientos noventa y cuatro) y al Dr. Andrés Carlos Salario en la suma de $105.717 (Pesos ciento cinco mil setecientos diecisiete) por su actuación en carácter de apoderado de la actora, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a lo el monto del litigio, la actividad desarrollada en las primeras dos etapas procesales cumplidas y lo resuelto en el punto 1), siendo aplicable al efecto lo dispuesto por ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432).

6°) Regular honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 841.898 (Pesos ochocientos cuarenta y un mil ochocientos noventa y ocho) por el patrocinio letrado y de $ 336.759 (Pesos trescientos treinta y seis mil setecientos cincuenta y nueve) por la representación procesal, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines, el monto del litigio, la actividad desarrollada en las primeras dos etapas procesales cumplidas y lo resuelto en el punto 2°) siendo aplicable al efecto lo dispuesto por ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432).

7°) Regular honorarios de la Dra. Analía López Ledesma González por su actuación en autos en el carácter de perito contadora designada por el Fisco Nacional en la suma de $ 452.533 (Pesos cuatrocientos cincuenta y dos mil quinientos treinta y tres), los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines, el monto del litigio, la primera y segunda etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, siendo aplicable al efecto lo dispuesto por ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432).

8°) Regular honorarios de la Dra. María Belén Murillo, por su actuación en autos en el carácter de patrocinante letrado de la recurrente en la suma de $ 183.594 (Pesos ciento ochenta y tres mil quinientos noventa y cuatro) equivalente a 20,40 (veinte con 40/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria-; al Dr. Félix Rolando, por su actuación en el doble carácter de patrocinante y apoderado letrado de la actora la suma de $257.031 (Pesos doscientos cincuenta y siete mil treinta y uno) equivalente a 28,56 (veintiocho con 46/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria- y al Dr. Andrés Carlos Salario, por su actuación en carácter de apoderado de la recurrente en la suma de $ 73.437 (Pesos setenta y tres mil cuatrocientos treinta y siete) equivalente a 8,16 (ocho 16/100) UMA-Unidad de Medida Arancelaria. Todos ellos a cargo del Fisco Nacional teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la tercera etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 15, 16, 20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 12/2022 (23/05/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

9°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por su actuación en autos, en la suma de $ 867.288 (Pesos ochocientos sesenta y siete mil doscientos ochenta y ocho) equivalente a 96,35 (noventa y seis con 35/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria- y $ 346.915 (Pesos trescientos cuarenta y seis mil novecientos quince) equivalente a 38,54 (treinta y ocho con 54/100) UMA, respectivamente, los que quedan a cargo de la actora teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la tercera etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 15, 16, 20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 12/2022 (23/05/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y

Decreto 1077/2017.

9°) Se hace constar que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.22 10:57:31 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.22 13:51:44 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.22 14:07:57 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.22 14:07:58 -03:00