República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-101524855-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 30 de Agosto de 2023

Referencia: Herpale SA. Gcias. Impugnación de Gastos

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el Expediente N° **36932-I** caratulado: "**HERPALE S.A.** s/ recurso de apelación".

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 49/64 se interpone recurso de apelación contra una resolución de fecha 30/10/2012 de la AFIP-DGI, mediante la que se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2006, con más intereses resarcitorios y se aplicó la multa prevista en los artículos 46 y 47 inc. b) de la ley 11683.

En primer término plantea excepciones previas. Aduce la nulidad procesal por cuanto entiende que la vista conferida no se halla fundada debidamente y que solamente cita aspectos controvertidos y no probados. En efecto, considera que no se han producido una serie de medidas de fiscalización que le den asertividad a las conclusiones e impugnaciones efectuadas por el ente fiscal. Añade que el ajuste fue fundado sin motivación y sin causa; y que debió producirse la prueba en la etapa del procedimiento administrativo, observándose el principio de legalidad objetivo. Se refiere al derecho a ser oído.

En cuanto al fondo, expresa que debe tenerse en cuenta que todas las operaciones que contabilizó son reales, hay facturas, recibos y listado de pagos con cheques de las mismas y que nunca fueron solicitados y agregados a la causa. Afirma que el organismo fiscal presume el incumplimiento fiscal con relación a hechos o actos de terceros, sin tener en cuenta que todos los negocios comerciales celebrados por ella, se encontraban debidamente probados, documentados y registrados.

Considera que, además de que las presunciones deben abandonarse cuando existe prueba instrumental que demuestra el negocio jurídico, también desde el punto de vista de la realidad económica.

Por último, con relación a la multa aplicada, sostiene que deben aplicarse la totalidad de los principios generales

del derecho penal por considerar a aquélla como una sanción del tipo penal. Asimismo, arguye la falta de configuración de los presupuestos requeridos por la norma para la aplicación de la sanción prevista.

Ofrece prueba, cita jurisprudencia y hace reserva de la cuestión federal.

II. Que a fojas 87/106vta contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme la resolución apelada. Hace reserva del caso federal.

III. Que a fojas 124 se abre la presente causa a prueba. A fojas 188 se da por decaído su derecho a producir la pericial contable y a fojas 209 la informativa. Todo ello luego de sendas intimaciones.

A fojas 220 se elevan las presentes actuaciones a consideración de la sala “A” y a fojas 221 se llaman los autos para dictar sentencia.

IV. Que por una razón de lógica precedencia, corresponde expedirse en primer término en relación al planteo de nulidad del acto que confirió la vista de los cargos formulados.

Debe recordarse que la nulidad importa la privación de efecto a los actos que adolecen de algún vicio, y que por ello carecen de aptitud para cumplir con el fin al que se hallan destinados.

Asimismo, a los efectos de su procedencia, interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el cumplimiento del propósito perseguido por la ley y que puede dar lugar a la indefensión (C.Civ., Sala F,LL 114-834), por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que habríase privado de oponer el impugnante (C.Civ. Sala C, LL 135-1102), debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido.

La ley de procedimiento tributario es muy celosa en cuanto al respeto del principio del debido proceso en sede administrativa. No por otra razón el art. 17 de la ley 11.683 (t.v.) requiere el dictado de una “resolución fundada” (precedida del cumplimiento de otros recaudos garantistas) y que el art. 7º, incs. b) y e) de la ley 19.549 establece que el acto administrativo debe sustentarse en los hechos antecedentes que le sirven de causa y en el derecho aplicable y que debe ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitirlo.

En base a lo precedentemente expuesto, cabe precisar que de la simple lectura del acto cuya nulidad se invoca. surge que en el mismo se han puesto de manifiesto claramente los motivos que lo determinaron y su causa, guardando además correspondencia su exposición de motivos con la conclusión a la que llega, por lo que puede concluirse que tanto la vista como la resolución apelada se encuentran suficientemente fundadas, y se ha cumplimentado el procedimiento previsto para dictarlas (vide fojas 685/699 del 4to cpo ganancias de los a.a.).

Con relación al agravio vertido por la actora referido a que no tuvo posibilidad de ser “oído” antes de la emisión del acto administrativo, surge, tal como luce a fojas 703/470 de los a.a., aquélla efectuó el debido descargo, exponiendo su defensa y ofreciendo las pruebas que consideró pertinentes. En tal sentido, mediante acto de fojas 770/772 se dispuso agregar la documental acompañada por dicha parte, como así también se hizo lugar a la producción de la prueba testimonial, informativa y pericial contable ofrecidas. Sumado a que por resolución de fojas 800/801 se hizo lugar al pedido de prórroga solicitado por aquélla.

Se advierte entonces que la contribuyente presentó en sede administrativa la prueba que consideró conducente, la que fue analizada por el organismo fiscal, tal como surge del acto aquí apelado, razón por la cual debe concluirse

que no se vio agraviado su derecho de defensa. En definitiva, el recurrente discrepa con las conclusiones a las que arribo el ente fiscal, materia que será resuelta en oportunidad de referirse a los agravios de fondo.

Es por ello que los aspectos desarrollados en el recurso presentado resultan inatendibles para decretar la nulidad del acto recurrido, por lo que tal planteo debe ser desestimado.

V.- Que conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados a la causa el organismo fiscal procedió a verificar la situación de la contribuyente frente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2006. La actividad declarada por aquélla es la de “Servicios prestados por playas de estacionamiento y garajes”, cierra sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año.

Con motivo de ello, la fiscalización detectó la existencia de la cuenta Gastos Varios por la suma de $ 102.196.97.- y de la cuenta Honorarios, por la suma de $ 25.825.16.- ambos conceptos exteriorizados en el Balance General al 31/12/2006 y deducidos en la ddjj correspondiente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2006.-

Ante varios requerimientos, la actora aportó cuatro facturas del proveedor Vimerca SRL cuyo concepto facturado era “impermeabilización de techos” y “trabajos y reparaciones edilicias” por un importe de $ 82.196.-

Por la diferencia de $ 20.000,97.- correspondiente a la cuenta Gastos Varios y la suma de $ 25.825,16.- correspondiente a la cuenta Honorarios, no aportó documentación alguna.

A efectos de verificar la efectiva deducción de las cuatro facturas, se circularizó a la firma cuestionada a fin de que aportara cuenta corriente y detalle de las operaciones comerciales celebradas con la recurrente, así como también fotocopias de las facturas emitidas, pagos y registración de las mismas. No habiendo dado cumplimiento.

Con relación al pago, la actora no aportó constancias que acreditaran el efectivo pago de las presuntas operaciones facturadas por la firma Vimerca SRL, ni recibos, habiendo solamente aportado órdenes de pago internas.

Asimismo, se solicitó al propietario de la imprenta que figura en el pie de las facturas en trato, que aportara información vinculada con las operaciones realizadas con Vimerca. Su respuesta fue que desconocía haber confeccionado las facturas exhibidas por la fiscalización actuante, aportando las órdenes de impresión conjuntamente con los modelos por ella impresos. En tal sentido, se advirtió que en las facturas cuya numeración corresponde a las computadas por la actora -A0004-00000002; A0003-00000010; A0003-00000117- figuraba como nombre de fantasía “Duckers”, mientras que los modelos de facturas aportadas por el propietario poseían el nombre “Print House”.

Tampoco practicó retenciones a la firma proveedora.

Por otra parte, de las Bases de Datos del organismo fiscal se obtuvo la siguiente información con relación al proveedor cuestionado: -declara como actividad principal la “Venta al por mayor de ladrillos, cemento, cal. Arena, piedra, mármol y materiales para la construcción N.C.P.” y como actividades secundarias “Construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales” y “servicio de transporte urbano de carga”; -no registra presentación de ddjj alguna por el impuesto a las ganancias, solamente por el impuesto al valor agregado períodos fiscales 02/2006 a 8/2008 sin arrojar impuesto a favor del organismo recaudador; - no registra pagos por ningún concepto o período; - no practicó retenciones, no obstante la actividad que declara desarrollar y los conceptos facturados; - no registra empleados en relación de dependencia; - no posee bienes registrables ni otros bienes que se conocieran afectados a la actividad; - no posee cuentas bancarias.

Además, a través de la información que obra en los sistemas informáticos, se pudo constatar que las facturas computadas por la actora, habían sido informadas por Vimerca SRL –en cumplimiento a la RG 1575/2003-, como facturadas a otros clientes, o bien informadas por éstos como facturación recibida de aquélla –en cumplimiento a la RG 781/2000, derogada por el art. 14 de la RG 3034/11-. Se destacó, asimismo, que tales comprobantes poseen fecha e importes completamente diferentes a los que surgen de las facturas exhibidas por la actora.

Frente a ello, se circularizó a dichos clientes. Se obtuvo respuesta de la firma Luciana S.A y Lunardelli Jorge Omar, quienes exhibieron tales documentos y sus registros. En todos los casos los conceptos facturados se correspondieron con materiales para la construcción, cemento, ladrillos, hierro, arena, cal hidratada, etc. Con base en ello, el ente fiscal dedujo la existencia de duplicidad de comprobantes, comúnmente denominada clonación, cuya finalidad es la justificación de gastos deducidos inverosímiles.

Como consecuencia de las circunstancias aludidas, se concluyó que los comprobantes aportados carecían de valor probatorio alguno, en tanto no pudo arribarse a la convicción de la efectiva existencia de las operaciones en cuestión, ni que las mismas hubieran sido prestadas por la firma Vimerca SRL, en tanto, ésta no poseía la capacidad necesaria para desarrollar las actividades que fueron plasmadas en las facturas y las actividades declaradas.

Por otra parte, se constató la falta de documentación respaldatoria que justificara la deducción de los importes de $ 20.000,97.- y de $ 25.825,16.- correspondientes a las cuentas Gastos Varios y Honorarios, respectivamente.

Por las razones expuestas se procedió a impugnar los rubros Gastos Varios por la suma de $ 102.196,97.- y Honorarios por la suma de $ 25.825,16.-, correspondiente al período fiscal 2006.-

VI. Que el tema a resolver radica en decidir si existe o no correspondencia entre las deducciones efectuadas y la ganancia gravada en los términos de la ley del gravámen.

El artículo 17 de la ley del impuesto a las ganancias dispone: "*Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga"*.

Por su parte, el artículo 80 establece: "*Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina*".

Es decir, hace a la estructura del impuesto a las ganancias establecer la forma y oportunidad de la deducción de los gastos para así obtener la ganancia.

Del juego armónico de todas las disposiciones legales reseñadas y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, se desprende que el criterio es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el artículo 88, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesariedad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente.

VII.- Que de acuerdo con el relato que antecede, como consecuencia de tareas que le son propias, el ente fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades del proveedor de la recurrente, que lo llevaron a la conclusión

fundada de la inexistencia de las operaciones declaradas, independientemente de la identidad del presunto proveedor.

Ello así, el *thema decidendum* queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

Resulta oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

En esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que *"... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012)* (Vid. Romane S.A.", Sala III, 29/10/2015).

Y, agregó, que *"....no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento", del 3-7-12; y "Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)"*.

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

VIII.- Que en ese contexto resulta pertinente destacar que la defensa del actor a lo largo de todo su escrito recursivo consiste fundamentalmente en sostener que las facturas impugnadas cumplen con los requisitos formales exigidos por la normativa vigente.

Sobre el particular, resulta oportuno señalar que, si bien, de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación

delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones con el proveedor de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, elementos que en su en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

Asimismo, cabe destacar que, a contrario de lo que argumenta la actora, se trata de una determinación sobre base cierta y no presunta, en tanto se verificó que aquélla computó en su ddjj del impuesto a las ganancias deducciones improcedentes por carecer de documentación de respaldo.

IX.- Que ello sentado, merece tenerse presente que más allá de contar en esta instancia con la oportunidad de producirla prueba pericial contable e informativa ofrecida, en atención a su inactividad, se resolvió dar por decaída la producción de la misma.

En consecuencia, y en atención a que pesaba sobre la recurrente la carga de probar sus afirmaciones, lo que no ha ocurrido, sus agravios resultan meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las fundadas conclusiones del ente fiscal, por lo que corresponde confirmar el ajuste efectuado por el Fisco Nacional en la resolución determinativa en cuanto impugna los gastos deducidos por la actora en el impuesto a las ganancias relativo a las operaciones con el proveedor Vimerca SRL y a gastos varios

Asimismo, corresponde confirmar el ajuste referido a la impugnación por la diferencia de $ 20.000,97.- correspondiente a la cuenta Gastos Varios y la suma de $ 25.825,16.- correspondiente a la cuenta Honorarios, toda vez que tampoco aportó ni produjo prueba al respecto para derribar los fundamentos expuestos por el juez administrativo.

X.- Que resta entonces tratar la sanción aplicada a la actora en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2000, que el ente fiscal subsume en el artículo 46 y 47 inciso b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

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

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

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

Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto

y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y de acuerdo a lo expuesto en los Considerandos precedentes entiendo que se encuentra acreditado en la litis el elemento material de la infracción achacada.

En cuanto al elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, éste surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario.En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, corresponde confirmar la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias, la que –por otra parte- se advierte ha sido correctamente cuantificada.

XI. Que de lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Confirmar la resolución apelada en autos, en todas sus partes. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el art. 52 – 2do. párrafo- del RPTFN.-

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.30 12:11:28 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.30 15:28:35 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.30 15:28:36 -03:00