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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-102613844-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 1 de Septiembre de 2023

Referencia: Correo Argentino SA. IVA. GCIAS. SDAS. APOC

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), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el Expediente N° **34.517**-I caratulado: "**CORREO ARGENTINO S.A**. s/ recurso de apelación" y su acumulado Nº 37.539-I de igual carátula.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 148/170 vta. se interpone recurso de apelación contra tres resoluciones de la AFIP-DGI, fechadas el 10/12/2010, mediante las cuales se determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente a los impuestos a las ganancias (períodos fiscales 2003 y 2008), a las ganancias -salidas no documentadas- (períodos fiscales 12/003 y 8 a 12/2008) y al valor agregado (períodos fiscales 12/2003 a 2/2005 y 8 a 11/2009).

En todos los casos se liquidan intereses resarcitorios y se deja constancia que se abstiene de aplicar la sanción de acuerdo con lo previsto por el artículo 20 de la ley 24.769.

Efectúa un relato de los hechos que concluyeron con el dictado de los actos que impugna. Así, explica que las actuaciones se originan en el Oficio Judicial librado en el marco de la causa 228 caratulada "Correo Argentino S.A. s/Infracción a la ley 24.769", desprendimiento de la causa Nº 72 que tramita ante la Fiscalía Nacional en lo Penal Tributario Nº 2, mediante la cual se ordenó que se realice el informe previsto en el artículo 18 de la ley 24.769, referido al período 2003 en el que figuraban computadas las facturas de los proveedores de facturación apócrifa detallados.

Señala que el área fiscalizadora consideró la existencia de operaciones efectuadas con proveedores presuntamente apócrifos y con un proveedor obrante en el listado remitido por la Fiscalía. De allí que, al ser consideradas presuntamente apócrifas se entendió que debían impugnarse los gastos deducidos en ganancia y los créditos fiscales computados en el impuesto al valor agregado.

En primer término plantea la arbitrariedad de los actos impugnados con sustento en que la defensa interpuesta como las pruebas ofrecidas en sede administrativa no fue debidamente contempladas ni admitidas por el Fisco y por consiguiente los fundamentos expuestos por el juez administrativo son meras afirmaciones dogmáticas.

Señala que el ente fiscal omitió considerar la totalidad de los elementos recolectados por la inspección y restó relevancia a la documentación aportada por la sociedad como rechazó la producción de prueba pericial contable, con sustento en su inconducencia.

Sostiene que se está frente a una cuestión de hecho y prueba sobre la existencia o no de la prestación debiendo evaluar la situación fáctica por sobre el mero ritualismo formal. Ese accionar del ente fiscal concluye –entiende- a un obrar arbitrario al denegar injustificadamente la prueba ofrecida, que hubiera arrojado luz sobre los hechos controvertidos.

Analiza luego los agravios que hacen a su defensa de fondo. Explica que el juez administrativo parte de la premisa que algunos de sus proveedores son apócrifos y le enrostra la circunstancia de haber simulado las operaciones, lo que entiende es muy grave y merece una prueba contundente en esa dirección y el ente fiscal reposa sus conclusiones en presunciones vinculadas con situaciones fácticas atribuidas a terceros –sus proveedores- pero que le atribuye

indirectamente.

Sostiene que la circunstancia que las empresas no reúnan los requisitos para su funcionamiento o no cumplan con sus obligaciones tributarias no le puede ser reprochada dado que la falsedad de los comprobantes no puede basarse únicamente en que las empresas emisoras no fueron localizadas o no presentaron sus declaraciones juradas.

Destaca que en el tiempo de realizar las operaciones sus proveedores no se encontraban en la base APOC. Aclara que cumplió con todas sus obligaciones formales exigidas por la ley. Afirma que no puede recaer sobre los adquirentes el servicio de control de legitimidad o legalidad de los instrumentos.

Las facturas, dice, cumplían con las formas exigidas por la reglamentación y las operaciones se encuentran vinculadas con los gastos corrientes para su funcionamiento.

Efectúa planteos específicos sobre el período fiscal 2003. Explica que no puede acompañar la documentación toda vez que obra en el actual Correo Oficial, como consecuencia del desapoderamiento efectuado por el Poder Ejecutivo Nacional a través de los decretos 1074 y 1075 del año 2003. Realiza una enumeración de los diversos actos emanados del Poder Ejecutivo Nacional que concluyeron en la rescisión del contrato de concesión y la transferencia de Inversiones de Correo Argentino S.A., que no han sido consentidas y se encuentran en discusión. Esta situación le impide acompañar prueba documental pero no discutir la improcedencia de la impugnación efectuada.

En ese contexto articula excepción de prescripción con respecto a las posiciones del impuesto al valor agregado 12/2003 a 2/2005 toda vez que los mismos son consecuencia del desconocimiento del saldo a favor emergente en los meses 10 y 11 de 2003, cuya verificación se encuentra prescripta.

Señala que no existen operaciones que originen el ajuste propuesto –fechas 12/2003 a 7/2007-, por lo que como consecuencia, el ajuste correspondiente a los períodos 12/2003 a 2/2005 no constituye una

diferencia de impuesto sino que corresponde al traslado del ajuste correspondiente a la posición 11/2003, que se encuentra prescripto.

Luego de efectuar una reseña de la normativa vinculada con la prescripción, explica que el ente fiscal observó el crédito fiscal correspondiente a los periodos fiscales 10 y 11/2003, que es a todas luces improcedente en tanto la propia administración reconoce que a esa fecha sus facultades se encontraban prescriptas. Por lo tanto, si el ente fiscal no puede impugnar el crédito fiscal generado en los meses 10 y 11 de 2003, el mismo es válido e incuestionable y pasa a ser un derecho adquirido, con lo cual no puede luego impugnar ese crédito utilizado como "saldo a favor" en los ejercicios fiscales siguientes.

Subsidiariamente plantea los argumentos de fondo, los que se vinculan con la validez de las operaciones. Explica que los proveedores cuestionados, Frix y Estudio Premier, se encontraban inscriptos y no figuraba en la base APOC. Los particulares incumplimiento en los que pudieran haber incurrido, agrega, no puede serle endilgados a terceros.

Considera también improcedente la impugnación de las posiciones 8/2008 a 11/2009, en tanto el proveedor "Correa Arce Cesar Norberto y Rodriguez, Eduardo Antonio Soc. de Hecho" no reviste calidad de apócrifo en tanto no existen pruebas suficientes que avalen esa condición, las que surgen –dice- del informe de inspección en el que se relata la actuación llevada adelante por los funcionarios fiscales que acreditaron que la sociedad presentó declaración jurada tanto en IVA como Ganancias, se encuentra inscripta tanto como sus integrantes. Asimismo, la imprenta confirmó que realizó las tareas de impresión de las facturas.

A ello, añade que acompañó y ofreció prueba que no fue tenida en cuenta por el ente fiscal, la que acreditaba la realización de las operaciones que se impugnan.

Idénticos argumentos esgrime cuando expresa agravios con relación a la determinación de oficio del impuesto a las ganancias, remitiéndose a los argumentos que expuso con relación a sus proveedores Frix S.R.L. y Estudio Premier y exponiendo las razones por las cuales considera que no procede la impugnación de los proveedores Komander S.R.L., Estudio Clever S.A. y Servicios Administrativos S.A. Ninguno de estos proveedores figuraba en las bases APOC en el tiempo de realizarse las operaciones y sus inconsistencias, reitera, no le pueden ser achacadas.

En cuanto al impuesto a las ganancias- salidas no documentadas, luego de efectuar un análisis de la figura, reitera los argumentos por los que considera que las operaciones se realizaron y que en la particular situación que genera este gravamen, destaca que los beneficiarios del pago están inscriptos ante la DGI, los pagos se efectuaron contra comprobantes emitidos conforme a la normativa vigente en materia de registración y facturación, por lo que concluye que no procede la impugnación efectuada.

Finalmente, a fs. 319/342 obra el recurso de apelación deducido contra la resolución de fecha 22 de marzo de 2013, mediante la cual se aplica a la recurrente sanción con sustento en el artículo 46 de la ley 11.683, con respecto al impuesto a las ganancias –salidas no documentadas- períodos fiscales 12/2003 y 8 a 12/2008.

En su escrito reitera los argumentos vinculados con la improcedencia de la impugnación de sus proveedores (Frix y Correa Arce), que torna inexistente la obligación tributaria exigida.

Luego cuestiona la ausencia de dolo en su accionar. En forma subsidiaria peticiona la reducción de la sanción.

Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 215/231 y 384/410 contesta sendos recursos la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho expone solicita se confirmen los actos venidos en recurso. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 238 se abre la causa a prueba.

A fs. 421/421 vta. obra el decisorio del Tribunal en Pleno que ordenó la acumulación del expediente Nº 37.539-I al que lleva el Nº 34.517-I.

Habiéndose producido la prueba ordenada, a fs. 444 se clausura el período probatorio y se eleva la causa a conocimiento de la Sala A.

A fs. 467 se ponen para alegar, obrando a fs. 474/477 y 479/488 los alegatos de la apelada y actora, respectivamente.

Finalmente, a fs. 489 pasan a sentencia.

IV.- Que de acuerdo con lo que se desprende del informe de fiscalización que obra glosado a fs 155/174 del cuerpo principal I de las actuaciones administrativas acompañadas, en atención al Oficio Judicial librado el 7/4/2009 en la causa Nº 72, caratulada “NNs/Asociación Ilícita”, de la Fiscalía Nacional en lo Penal Tributario Nº 2, Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 3, que ordenó la realización del informe que prescribe el artículo 18 de la ley 24.760, con relación a los impuestos a las ganancias, valor agregado y salidas no documentadas, por el período 2003 y siguientes, por los proveedores que hayan realizado operaciones con la recurrente que obren en la base “E-APOC”.

Informan los actuantes que de la documentación secuestrada en el domicilio de la recurrente no se obtuvieron facturas, remitos recibos, órdenes de pago y/u otros comprobantes respaldatorios de operaciones realizadas entre la recurrente y los proveedores referenciados en el Oficio.

De las diversas áreas del organismo fiscal que tuvieron intervención, entre otras las relacionadas con auditores de sistemas e informática, se detectó que realizó operaciones con Frix S.R.L., una de las empresas obrantes en el listado remitido por la fiscalía. Asimismo, se observó que realizó operaciones con los siguientes proveedores, que obran en las bases e-apoc: Servicios Administrativos S.A.; Estudio Clever S.A.; Marcos Martini S.A.; Komander S.A.; Estudio Premier S.A.; Correa Arce Cesar Norberto y Rodríguez Eduardo Antonio.

Resulta indispensable relatar las tareas realizadas por el organismo fiscal para concluir que aquellos proveedores eran apócrifos.

1**) Komander S.R.L.**: Del informe que obra en las actuaciones pertenecientes al proveedor surge que si bien se encuentra inscripto en el impuesto a las ganancias desde el año 1992, desde el 5/2005 tiene baja provisoria. Su declaración jurada correspondiente al período fiscal 2001, arroja todos sus guarismos en cero, excepto el “Activo” en el que exteriorizó un importe de $ 1000.-No registra pagos en este impuesto.

Con respecto al impuesto al valor agregado, de las bases del organismo surge que presentó declaraciones juradas desde enero de 2001 hasta abril de 2003 y desde septiembre de 2003 hasta agosto de 2006. Sus declaraciones

juradas de enero de 2001 a julio de 2002 fueron presentadas con todos sus valores en cero, en tanto en muchos períodos las relaciones entre débitos y créditos dio 1. No registra pagos en el impuesto.

No registra alta en el impuesto a la ganancia mínima presunta.

Figura con baja definitiva en el Régimen de Seguridad Social el 1/5/1992.

Existen registros de algunas retenciones/percepciones sufridas por la contribuyente.

No posee bienes registrables. Según los datos extraídos de la bases fiscales registra titularidad de una cuenta corriente bancaria en pesos en "Hexagon Bank Argentina S.A.". No fue localizada en los domicilios fiscal y alternativo declarados. No fueron localizados los integrantes de la sociedad.

La firma fue incluida en la base E-Apoc de la Dirección Regional Microcentro. Con sustento en esos elementos, se concluyó que no se encuentra dentro de los parámetros de una empresa en marcha por lo que no existen razones para revertir el carácter apócrifo que oportunamente le fue otorgado.

2) **Estudio Clever S.A.**: De acuerdo con lo que surge del informe de inspección que obra en el cuerpo correspondiente al contribuyente que del relevamiento de la facturación de ventas exhibida se trata de un ingeniero industrial que prestó servicios de asesoramiento económico-financiero. No posee empleados en relación de dependencia, habiendo tercerizado tareas para realizar servicios a diferentes empresas. No se inscribió como empleador.

Presentó declaración jurada en el impuesto a las ganancias, por el período fiscal 1999, con saldo a ingresar.

Con respecto al impuesto al valor agregado, se señala que presentó declaraciones juradas hasta el período fiscal marzo de 2004, declarando débitos y créditos fiscales similares, con una relación porcentual entre ambos de 1 –o sin movimientos-.

No sufrió ni efectuó retenciones en los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

No posee bienes registrables ni cuentas bancarias en los períodos fiscales 2004 y siguientes.

Con sustento en esos elementos se concluyó en la inclusión de la contribuyente en la base E.Apoc por considerarla una sociedad que no se encuentra dentro de los parámetros de una empresa en marcha.

3) **Estudio Premier S.A.**: Del informe que obra en las actuaciones correspondientes al proveedor se desprende que en atención a lo ordenado por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nº 3 en la causa Nº 1831/00, se constató que: no presentó declaraciones juradas del impuesto a las ganancias a pesar de haber declarado ventas.

Con respecto al impuesto al valor agregado, la relación débitos/créditos fiscales en los períodos fiscales 2001 a 2003 es inferior a 1, lo que indica que en esos años, los montos de las compras realizadas son similares a los montos de las ventas facturadas.

No se registran pagos de los impuestos cuya recaudación se encuentra a cargo de la Administración Federal.

No practicó retenciones correspondientes a los impuestos a las ganancias y al valor agregado, no obstante haber realizado compras por $ 5.723.322,38.- Ese valor surge de aplicar la alícuota del gravamen sobre los créditos fiscales declarados durante los períodos 2001 a 2003.

Posee una Caja de Ahorro Pago remuneraciones en el Banco de la Provincia de Buenos Aires. No registra acreditaciones bancarias.

Se encuentra en la base E.Apoc de la AFIP.

De esos elementos colectados, el ente fiscal concluyó que debía ratificarse la inclusión de la empresa en la base E.Apoc por tratarse de una sociedad que no posee capacidad económica para desarrollar su actividad comercial.

4) **Servicios Administrativos S.A.**: Del informe que obra en las actuaciones correspondientes a la contribuyente se desprende que el caso se originó por la posible vinculación con la firma "Estudio Helper S.A." en atención a que comparten el domicilio fiscal y declaran actividades similares.

De la base de datos de la administración surge que la última declaración jurada presentada en el impuesto al valor agregado corresponde al mes de enero de 2003, habiéndose generado un abultado crédito fiscal entre los períodos 8/2000 y 12/2000 que no tendrían relación con la actividad desarrollada.

En el impuesto a las ganancias, adeuda la presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los períodos 1999, 2000, 2001 y 2002.

No existen registros de bienes ni personal declarado.

No fue localizado en los domicilios fiscales y alternativos.

En atención a los elementos recolectados el ente fiscal concluyó que se estaba frente a una sociedad que posee como única actividad la venta de facturas, por lo que se la incluyó en la base E.Apoc.

5) **Correa Arce, Cesar Norberto y Rodríguez, Eduardo Antonio S.H**: Del informe final que obra en los antecedentes correspondientes al proveedor surge que si bien se encuentra inscripta y declara como actividad principal la de "Servicios de Asociaciones de Especialistas en Disciplinas Científicas, Prácticas profesionales y Esferas Técnicas", no presenta declaraciones juradas del impuesto a las ganancias –sociedades. De la consulta a los socios se desprende que Correa Arce presentó declaraciones juradas en los períodos 1999 a 2001 y 2003, exteriorizando ingresos de cuarta categoría. Eduardo Rodríguez presentó declaraciones juradas del impuesto al valor agregado en el año 2003, no arrojando saldos a ingresar.

No poseen empleados en relación de dependencia.

No posee bienes registrables ni acreditaciones bancarias.

No existen retenciones efectuadas si bien por los importes de compras proyectados deberían haberse realizado.

De los allanamientos dispuestos en la causa 1831 surgen elementos vinculantes como proveedor ficticio.

No fueron localizados los socios en sus domicilios fiscales.

La solicitud de impresión de facturas, de acuerdo con lo dicho por la Imprenta, fue efectuada telefónicamente.

Con sustento esos elementos concluyeron que no se ha demostrado fehacientemente la existencia de los proveedores y sus prestaciones.

6) **FRIX S.R.L.:** De acuerdo con los informes obrantes en las actuaciones seguidas al proveedor, en el domicilio

fiscal declarado, tanto de la sociedad como de sus socios, no los conocen.

Si bien se encuentra inscripta en el impuesto a las ganancias desde el 1/8/2003, no presentó declaraciones juradas ni efectuó pagos. Tiene baja provisoria a partir del 4/2007.

Con respecto al impuesto al valor agregado, también se inscribió el 1/8/2003 y efectuó presentaciones de declaraciones juradas desde el 8/2003 hasta el 12/2006. La relación débitos/créditos es de alrededor de 1. No se registran pagos en este impuesto.

No se encuentra inscripta en el régimen de la seguridad social ni en los impuestos a la ganancia mínima presunta ni bienes personales-participaciones sociales.

No efectuó retenciones en ganancias ni en valor agregado. Sufrió retenciones en valor agregado.

No existen bienes registrables a su nombre.

No se registran acreditaciones bancarias.

En virtud de los elementos colectados, el ente fiscal concluyó que no reúne los requisitos para ser considerada una empresa en marcha.

Con sustento en esos elementos, el ente fiscal consideró apócrifos dichos proveedores y en consecuencia impugnó los créditos fiscales y los gastos computados y aplicó el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias a las erogaciones realizadas vinculadas con aquellas operaciones.

V.- Que ante todo, entiendo que deben tratarse los argumentos dirigidos a cuestionar por arbitraria con sustento en que ni los argumentos ni las pruebas ofrecidas en sede administrativa fueron contemplados o admitidos por el ente fiscal. Asimismo, señala que deja a criterio de este Tribunal el tratamiento de este planteo.

Ello así, y si bien tales argumentaciones no han sido articuladas con el objeto de que este Tribunal declare la nulidad de los actos impugnados entiendo que merecen su tratamiento.

Conforme surge de las actuaciones administrativas acompañadas, a fs, 364/376 del cuerpo principal II y a fs. 416/426 y fs. 428/441 del cuerpo principal III, obran las resoluciones de la Administración Fiscal que confirieron sendas vistas en los términos del artículo 17 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Frente al pedido de prórroga solicitado por la recurrente, el juez administrativo emitió la resolución 58/2010, concediéndole lo peticionado.

A fs. 510/511 del Cuerpo Principal III de las actuaciones administrativas acompañadas, obra la medida para mejor proveer ordenada por el ente fiscal. Una vez cumplida, se emitieron los actos determinativos ahora apelados.

Del relato efectuado se desprende que el organismo fiscal actuó con apego al procedimiento reglado en la ley 11.683, otorgando a la contribuyente la posibilidad de ejercer su defensa. Asimismo, y de la simple lectura de los actos venidos en recurso, se desprende que se han puesto de manifiesto los hechos tenidos en cuenta y los elementos probatorios en los que se sustentan, así como los motivos que determinaron su dictado,

guardando correspondencia esa exposición con la conclusión a la que se arriba, por lo que puede concluirse que se encuentra debidamente fundada.

Con respecto a la falta de producción de las medidas probatorias –específicamente la pericia contable ofrecida- cabe recordar que es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal en sostener que "…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 267:393, entre otros).

Ello así, en autos la recurrente ha podido ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo que tales agravios no pueden ser acogidos favorablemente.

En definitiva, del relato efectuado puede deducirse que la recurrente discrepa con las valoraciones y conclusiones a las que arriba la jueza administrativa, materia que será debatida en oportunidad de resolverse los agravios de fondo pero que no son aptos para imputar arbitrariedad al funcionario actuante.

VI.- Que aclarado lo que antecede, corresponde previamente, analizar la procedencia de la defensa de prescripción articulada por la recurrente. Dicha defensa, que se articula respecto de las posiciones del impuesto al valor agregado, períodos fiscales 12/2003 a 2/2005, en tanto los mismos son consecuencia del desconocimiento del saldo a favor emergente en los meses 10 y 11 de 2003, cuya verificación se encuentra prescripta.

Al respecto, entiendo -como sostuviera la Alzada- que no resulta óbice para que el Fisco ejerza sus facultades de verificación contempladas en el artículo 35 de la ley de rito, respecto de periodos fiscales para los cuales sus poderes y acciones para determinar y exigir impuestos se hallen prescriptos. Si así no fuera, no tendría sentido admitir que la Administración pueda imponer la obligación de conservar comprobantes por plazos mayores a los de prescripción. En este sentido, cabe destacar que la prescripción dispuesta por el artículo 59 de la ley citada alcanza a las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la misma, y no a las facultades en la especie ejercitadas, las que en el caso operan en relación al crédito fiscal originado en períodos anteriores y con incidencia en el que resulta objeto de determinación.

Ello así, la defensa debe ser rechazada, con costas.

VII.- Que sentado lo que antecede debe este Tribunal resolver los agravios de fondo, dirigidos a obtener la revocación de las resoluciones venidas en recurso.

De acuerdo con el relato efectuado en el Considerando IV, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades de algunos proveedores de la recurrente que lo llevaron a la conclusión de que se estaba frente a operaciones inexistentes e impugnables.

En atención a lo expuesto, el tema en debate 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.

VIII.- Que sentado lo que antecede, cabe recordar que la actora esgrime diversos argumentos en su defensa, fundamentalmente, sostiene que las operaciones se realizaron, que la circunstancia de su no

localización, que hayan declarado actividades distintas a los conceptos por los cuales emitieron sus facturas, la falta de presentación de declaraciones juradas son hechos que no pueden serle imputables. En esa dirección esgrime que en oportunidad de realizar las operaciones sus proveedores no se encontraban incluidos en las bases a.poc del organismo. Asimismo, cuestiona la ponderación de las medidas probatorias ofrecidas.

Sobre el particular, como ya se ha explicado en numerosos pronunciamientos de esta Sala, 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 ciertos proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como la no localización de alguno de sus proveedores, falta de capacidad operativa, falta de acreditación del circuito financiero, etc., elementos que en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas (vid. por todos “Grancer S.A. s/apelación”, 5/7/2019)

En esa inteligencia cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re “Vialbo Construcciones S.A.”, 11/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que *“…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés".*

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes destinadas a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales o de gastos, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

IX.- Que sentado lo que antecede, corresponde que este Tribunal analice el elenco probatorio de autos, destacando que la recurrente se limitó a producir prueba pericial contable.

En primer término, debo señalar que la circunstancia de que las operaciones se encuentren debidamente registradas en los libros de la actora, y respaldadas por los respectivos comprobantes no otorga “per

se" validez a las mismas. Ello por cuanto los libros contables pueden ser llevados en legal forma, con apariencia extrínseca y no por ello puede asignársele valor probatorio pleno pues pueden verificarse omisiones de importancia en el contexto del asunto que se analiza.

En cuanto a la forma de pago, los expertos manifiestan en el punto 7 de su informe que "…las operaciones bajo análisis fueron canceladas mediante la entrega de cheques y su posterior pago a través de una institución bancaria, cumpliendo con lo establecido en el artículo 1 de la ley 25.345", más luego, aclaran que "no se ha podido verificar si los cheques fueron emitidos con las particularidades detalladas en la RG 1547 (a nombre del emisor de la factura, cruzado, con la leyenda "para acreditar en cuenta" en el anverso") ya que los mismos al ser presentados para su cobro, son archivados por el Banco respectivo". Sobre el particular, cabe señalar que, como bien señala el perito del Fisco Nacional, frente a la información relevada, los expertos no han podido dar una conclusión que avale el circuito de pagos.

Frente a ello debe recordarse que de acuerdo con los informes obrantes en las actuaciones administrativas, de la labor fiscalizadora se pudo constatar que algunos de sus proveedores no poseían acreditaciones bancarias (vg. informe "Correa Arce Norberto y Rodríguez Eduardo", "Frix S.A.") o poseen cuentas bancarias sin movimientos (vg. Estudio Premier S.A.) o de los informes bancarios surgen que los cheques con los que supuestamente se abonaron los servicios fueron emitidos por otras entidades (vid. inf. 39/25 de "Servicios Administrativos).

Con respecto a las retenciones, cabe señalar que más allá de que el ente fiscal no discute su ingreso, lo cierto es que su existencia no acredita la realidad de las operaciones.

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

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

Y, agregó "....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)".

Bajo ese marco, correspondía a la actora acompañar la documentación y acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones con sus proveedores, lo que no ocurrió en autos, razón por la

cual corresponde confirmar la postura fiscal que encuentra reposo en su accionar fiscalizador, que no fue desvirtuado por la actividad probatoria de la recurrente en esta instancia.

Por ello, corresponde confirmar los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en las resoluciones determinativas en cuanto impugnan el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y los gastos del impuesto a las ganancias. Con costas.-

XI.- Que sentado lo que antecede, corresponde analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, instituto que entiende no puede serle aplicable porque se lo estaría responsabilizando del incumplimiento de obligaciones de terceros, que no han podido ser localizados.

En principio, cabe tener presente que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto, que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las disposiciones legales y reglamentarias exigen, además, que la erogación considerada como gasto este respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

En ese sentido, el artículo 37 de la ley del gravamen establece que: "*Cuando una erogación carezca de documentación y no se prueba por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35 %) que se considerará definitivo*".

A su turno, el artículo 38 del mismo texto legal dispone que "*No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) cuando la Dirección General Impositiva presume que los pagos han sido efectuados b) cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos –por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario*".

Es menester destacar que tanto la doctrina como la jurisprudencia han delineado el instituto de las salidas no documentadas.

Así, nos enseña el Profesor Reig, "Esta es una de las excepciones que hace nuestra legislación al carácter subjetivo del tributo, sobre el importe de las salidas no documentadas. De modo que allí no interesa la calidad de sujeto: si se trata de persona física, cuáles son sus cargas de familia; si se trata de persona jurídica, si es una empresa nacional o extranjera, etc; simplemente el hecho de ser una salida no documentada y no justificable, está dispuesto que se deba tributar el impuesto como si el desconocido beneficiario se hallare en la escala máxima del tributo" (Reig, Enrique J y otros, "Impuesto a las Ganancias", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2006, pág. 408).

Por su parte, el Dr. Torres explica que la disposición en estudio, consiste en una presunción "iuris tantum" que la erogación es íntegramente ganancia neta gravada para el beneficiario oculto, con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas, configurándose un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota máxima en todos los casos. "Consecuencia de ello es, también, que el impuesto a ingresar por éste concepto lo sea en forma de *pago definitivo*, que lo configura así como un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota marginal máxima para todos los casos" (cfr. Torres, Agustín, "Salidas no documentadas", DTE, X, pág. 5 y 6).

Asimismo, cabe entender que ante una salida indocumentada, se presume "iuris tantum" que el gasto no es necesario, quedando en cabeza del sujeto que efectuó la erogación la carga de la prueba.

Conforme lo ha señalado la doctrina y receptado la jurisprudencia, la finalidad de la norma no es otra que poder gravar en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de la documentación, no puede localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal. En esa dirección, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que "…lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio" (C.S.J.N., Radio Emisora Cultural S.A., 9/11/2000).

En el mismo sentido, el Más Alto Tribunal ha dicho que "…para que el contribuyente pueda deducir un gasto no documentado y eximirse del pago del impuesto a los réditos sobre el monto correspondiente a este gasto, debe probar no sólo que la erogación tuvo que ser efectuada para obtener, mantener y conservar réditos, sino quien recibió realmente el pago, de donde la posibilidad de que probado lo primero sin llegar a demostrarse lo segundo, la exención del pago del impuesto no sea admitida a pesar de reconocerse la deducibilidad…".

Y, agrega, "…de las verificaciones pertinentes y posibles impugnaciones con los consecuentes efectos en su caso, la documentación de un gasto permite comprobar, por de pronto, la realidad de la erogación y apreciar si por su naturaleza corresponde al concepto del artículo 5º de la ley de réditos, como asimismo individualizar al beneficiario para controlar si éste cumplió con las obligaciones impositivas que le incumben a raíz del pago recibido" (cfr. Fallos T 262:518, Cons. 4º y 5º).

Ahora bien, cabe aclarar que cuanto la norma se refiere a la carencia de documentación, ello debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando éstos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

En efecto, como lo aclaró la C.S.J.N. in re "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", de fecha 26/8/2003, "18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que **una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario" y "**21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta -en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las "salidas no documentadas" ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente). Criterio éste que fuera ratificado más recientemente por el Alto Tribunal in re "Interbaires S.A.", de fecha 27/9/2011.

XII.- Que bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme lo resuelto supra las operaciones realizadas con los proveedores Correo Arce, Norberto y Rodriguez, Eduardo Antonio Soc. de Hecho y Frix S.R.L. carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la actora recibió ni tampoco son aptos para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los

fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentos carentes de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación realmente realizada por Correo Argentino S.A. y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella (cfr. C.S.J.N., Red Hotelera Sudamericana S.A., 26/8/2003

Obsérvese que de las actuaciones se desprende que el ente fiscal dictó medida para mejor proveer con el objeto de que la recurrente pusiera a disposición las facturas, órdenes de pago y cheques y bancos correspondientes a su proveedor Correa Arce, Cesar Norberto y Rodríguez, Eduardo, a efectos de certificar los pagos. A fs. 519/520 del Cuerpo Principal III obra la documentación a la que pudo acceder la fiscalización, de la que no surge quienes fueron los que cobraron los cheques.

Asimismo, y como ya quedó dicho, ninguno de los proveedores cuestionados poseen acreditaciones bancarias. De tal forma, en atención al relato efectuado sólo cabe concluir que no han quedado individualizados sus receptores ni tampoco la real existencia y materialidad de las operaciones. A mayor abundamiento, cabe señalar que no aportó en esta instancia prueba dirigida a su prueba.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, venida en recurso, con costas.

XIII.- Que resta entonces tratar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que se sustenta –como quedó dicho- en los artículos 46 y 47, inc. b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998), la –que se adelanta- debe ser revocada.

En efecto, a mi criterio no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descripto en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósitos contempladas para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el artículo 46 requiere.

Ello así por cuanto para nuestro sistema tributario, la declaración jurada es aquélla que efectúa el contribuyente o el sujeto obligado a declarar, mediante la cual realiza una operación de interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (conf. Jarach, Dino; “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Abeledo-Perrot, pág. 432 y sgtes). Es así, que como con justeza lo dice el Profesor Giuliani Fonrouge, la declaración tributaria es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. Es el medio por el cual el contribuyente fija el monto del impuesto, mientras no sea impugnada, regula la existencia y medida de la obligación tributaria. (conf. CNACAF, Sala I, “MOUKAREL S.A.C.I. y F”, 20/5/94).

En definitiva, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta, definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

En ese contexto, y más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893 del 11/9/2000 –aplicable en algunos períodos discutidos en autos-, que contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta –a mi criterio- una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos –según se vio- es distinta. (vid. doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, “Gaseosas La Tablada S.A.”).

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11683. En efecto, de consuno con dicho precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los artículos 39, 45 y 46 de la LPT, las boletas de depósito, deben cumplir con los siguientes elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte" (conf. CNFED. CONT. ADM., Sala I; "Smurfit Kappa de Argentina S.A.", 17/5/2016). Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que aquellos fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

A mayor abundamiento, debe tenerse presente que la multa se aplica con relación a la salida documentada en sí misma y no en función del impuesto a las ganancias o al valor agregado que pudiera haber omitido la actora en virtud de la deducción indebida en su respectiva declaración jurada. (conf. Entre otros, T.F.N., Sala A, "Vaccaro, Néstor J", 17/12/2003).

En mérito a ello, la sanción debe ser revocada, con costas.-

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos y a los Considerandos V y VII a XII.

II.- Que, en cuanto al planteo de prescripción, si bien concuerdo con los argumentos expuestos en el Considerando VI, debo señalar que dicha cuestión no fue tratada como de previo y especial pronunciamiento, sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, por lo que no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N., in re "Colorín IMSSA (T.F.N. 24.123-I) c/DGI" sentencia del 2 de julio de 2013).

III.- Que respecto a la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas –períodos fiscales 12/2003 y 8 a 12/2008- tal como lo sostuvo la Sala "B" de este Tribunal al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A." de fecha 25/10/04, "Translavial S.A." de fecha 21/11/2005 y más recientemente con la actual composición de la Sala en "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia" de fecha 26/03/2019, el instituto previsto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme el criterio sustentado por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Radio Emisora Cultural S.A.", del 9/11/00, y "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley Nº 11.683.

Por otra parte, la cuestión ha sido tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI", donde compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el Organismo Fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos

de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

En cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) Nº 893 (esto es, 20/10/2000), tal como es el caso de autos, conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley Nº 11683, 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. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben serían pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Sentado lo anterior, resta analizar el aspecto infraccional determinado, con sustento en los artículos 46 y 47 –inc. b)- de la ley procedimental.

En primer lugar, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, *"...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado"*.

En este punto, visto la serie de investigaciones que tuvo que llevar a cabo la fiscalización –ver lo referenciado en el Considerando IV- es que se puede considerar que la actora utilizo un ardid o engaño con el objetivo de defraudar al Fisco Nacional.

En el presente caso, en lo que concierne al fondo de la cuestión, la actora no ha podido aportar detalles fehacientes y relevantes sobre la veracidad de las operaciones de compras realizadas con los proveedores cuestionados por la fiscalización, ni elementos que permitan desvirtuar la presunción contemplada en el artículo 47 de la ley de rito y que fue utilizada por el ente fiscal.

Por lo expuesto ut supra, se concluye que la sanción aplicada por el organismo fiscal ha sido adecuadamente ponderada, toda vez que se acreditó no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino que también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

En consecuencia, ante la ausencia de soporte probatorio, tanto en sede administrativa, como ante este Tribunal y por las circunstancias expuestas, corresponde confirmar la sanción aplicada, con costas.

La Dra. **O'Donnell** dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.-

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE**:

Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes. Con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 18:15:45 -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: 2023.08.31 20:14:14 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.01 13:03:09 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.01 13:03:10 -03:00