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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-125344940-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 23 de Octubre de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) RISCOS SA - 37.682-I - SENTENCIA

En el día de la fecha se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expte. **37.682-I** caratulado **“RISCOS S.A. s/ Apelación”:**

El Dr. Luis dijo:

I.- Que tal como se desprende del decisorio de fs. 208/214, la Sala A -en una anterior composición- dictó sentencia rechazando la excepción de nulidad y revocando la Res. 138/2013 que había determinado el impuesto especial a las salidas no documentadas (SND) por los períodos 07 a 09, 11 y 12/2006, 01 a 11/2007 y 03/2008, intimado su pago con más intereses, y aplicado una multa por defraudación por el período 2008 -cfme. arts. 46 y 47, incs. b) y c), ley 11.683- y con relación al resto, había diferido dicha imposición de acuerdo con lo dispuesto por el art. 20 de la entonces vigente ley 24.769.

Con fecha 26/12/2017 la CACAF anuló el pronunciamiento recurrido en cuanto revocó la resolución apelada y devolvió las actuaciones a este Tribunal para que se dicte un nuevo pronunciamiento (v. fs. 264/266vta.).

II.- Que al interponer el recurso a fs. 101/129, la actora recordó que los proveedores impugnados existen, tienen CUIT y CAI válido y vigente, no figuraban, al menos a la época en la que contrató con ellos, en la denominada base APOC y se cumplió con el circuito económico financiero que demuestra la efectiva realización de los gastos.

Manifestó que ni el inspector ni el juez administrativo analizaron las particularidades del caso sino que se elevó el informe final de inspección con las bases que ya tenía la AFIP sin investigar en forma concreta sobre cómo se desarrolló el circuito económico-financiero en el que egresó el gasto hacia los proveedores.

Entendió que en el expediente administrativo no se acreditó la inexistencia del gasto impugnado y agregó que existen suficientes pruebas e indicios que demuestran su existencia y la de la cadena de pagos.

Destacó que los destinatarios de los gastos fueron sujetos claramente identificados, no se acreditó

precisamente la inexistencia o falsedad de las operaciones cuestionadas y, por ende, la falsedad o no emisión de las facturas obrantes como documentación respaldatoria de la contabilidad. Remarcó que cumplió a “rajatabla” con lo dispuesto por la ley antievasión.

Planteó que el contribuyente no tiene por qué conocer si el proveedor cuenta o no con capacidad operativa o si se encuentra en la base APOC porque al contribuyente sólo le interesa la real efectivización de la operación comercial y que el circuito económico-financiero se concrete. Afirmó que con sustento en el secreto fiscal, no existen herramientas para que pueda conocer los datos fiscales del contribuyente con el que está realizando una operación comercial.

En cuanto al aspecto sancionatorio, planteó que la determinación sobre base presunta nunca puede originar la aplicación de una multa prevista en el art. 46 de la ley 11.683. Agregó que “la determinación sobre base cierta o presunta no son dos procedimientos alternativos que puedan quedar librados al arbitrio administrativo, sino que sólo se puede recurrir a ellos una vez agotadas todas las instancias para el descubrimiento de la realidad de la operación...” (sic).

Consideró que no se encuentran presentes los elementos mínimos que puedan sustentar la presencia del elemento subjetivo dolo, ya que prestó la debida colaboración durante la inspección.

Citó doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba, peticionó que se deje sin efecto la resolución apelada y, en subsidio, que se rencuadre la multa en el art. 45 de la ley 11.683.

III.- Que a fs. 142/157vta. el fisco contestó el traslado del recurso y por las consideraciones que efectuó, solicitó el rechazo del mismo, con costas.

IV.- Que a fs. 165 se abrió la causa a prueba, haciendo lugar a la prueba pericial contable, a fs. 194 se clausuró el período probatorio y se pusieron autos para alegar, haciendo sólo uso de su derecho el fisco a fs. 197/199vta.

Luego de la remisión de las presentes actuaciones por parte de la CACAF -tal como se relató en el Considerando I.-, a fs. 284 se elevaron los autos a la Sala C y a fs. 290 se llamaron los autos para dictar sentencia.

V.- Que primeramente, corresponde señalar que el tratamiento de estos autos por parte del Tribunal –nuevamente-, es consecuencia de lo decidido por la Alzada a fs. 264/266vta., no obstante el criterio de nuestro Máximo Tribunal en cuanto a que *“…la habitual divergencia de opiniones o fundamentos de los votantes, aun cuando por ella no se obtenga mayoría doctrinaria sobre el tema en consideración, no es obstáculo para que se estime lograda una mayoría real, cuando sobre el fondo del asunto haya vencedor y vencido en el pleito a través del cómputo de las conclusiones a que los jueces del tribunal colegiado arriben”* (Fallos 311:2023).

Ya entrando en la discusión de la cuestión debatida, también cabe recordar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfme. Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

VI.- Que de la resolución apelada y del informe final de inspección (v. fs. 43/49, Cpo. “Actuación 12019-138-2012”, aa), surge que la actora se encuentra inscripta en la actividad principal de “Servicios de

publicidad” y como secundaria “Servicios minoristas de agencias de viajes”.

El presente cargo tiene su origen en la inspección llevada a cabo a la misma firma bajo la OI 460796, a través de la cual se realizaron ajustes en el impuesto al valor agregado (IVA), impuesto a las ganancias (IG) y el impuesto especial a las salidas no documentadas (SND). Con motivo de ello, la recurrente **conformó los ajustes y presentó las declaraciones juradas (DDJJ) rectificativas en el IG, ejercicios 2007 y 2008, e IVA, períodos fiscales 07/2006 a 06/2008, no conformando los ajustes referidos a SND** (el destacado es propio).

La recurrente cierra sus ejercicios en junio de cada año y tiene como proveedores a distintos medios gráficos, radiales o televisivos, no habiendo con éstos observaciones que realizar. No obstante, se analizaron otros proveedores distintos a los específicos de medios gráficos, asentados en el registro de IVA Compras y se tomó por muestreo a los siguientes: José Alejandro Bonada, Mercados.com S.R.L., Caminos Cordilleranos de Noelia Sánchez, Transporte El Cernicalo de Aruani Marcela Elizabeth y Distribuidora de Alimentos de Cortez Elena Erica.

Consultadas las bases de datos de estos proveedores (DDJJ presentadas y pagadas, retenciones sufridas, CITI compras, etc.), se constató que usualmente poseen saldo técnico a favor y no realizaban pagos en IVA.

También se consultó la base APOC, constatando que los mencionados se encontraban incluidos en la misma, con motivo de diversas fiscalizaciones o verificaciones, ya sea a los propios contribuyentes-proveedores o bien derivados de inspecciones a sus clientes de las que se concluyó que no poseen capacidad económica para realizar las transacciones facturadas.

En base al análisis pormenorizado, del informe final de inspección (IFI) de cada uno de los supuestos proveedores surge que:

***José Alejandro Bonada**: Se encuentra inscripto en “venta al por mayor de vidrios planos y templados” y “servicios empresariales” y las facturas a Riscos SA fueron por insertos a cuatro colores en papel ilustrado. Verificado el domicilio fiscal, el requerimiento fue devuelto con la leyenda "se mudó". Constituido personal de AFIP en el domicilio comercial que consta en los comprobantes emitidos por el Sr. Bonada, se constató que dicha numeración no existe y que en la zona no se lo conoce, así como tampoco al Taller Industrial Bonada Hnos.

Constituidos en el domicilio de la imprenta (Delfín S.R.L.) que imprimó las facturas, se constató que en el mismo funciona una imprenta bajo la denominación "Artes Gráfica Cuyo" perteneciente a Luis Alberto Marital, por lo que se concurrió al domicilio fiscal de la S.R.L, confeccionándose en el mismo, requerimiento de información relacionada con los pedidos de impresión de comprobantes del Sr. Bonada, el cual no fue cumplido en su totalidad, aduciendo motivos de robo. Entre la documentación aportada consta una solicitud de impresión del 30/06/2005, suscripta por el verificado, observándose que la firma estampada en la misma difiere de la que consta en diversas órdenes de pago.

No surgen inmuebles a nombre del contribuyente. Se observa la adquisición de una motocicleta, no existiendo rodados a su nombre en períodos anteriores. Poseía 2 cajas de ahorro en Banco Macro, una de ellas para pago de remuneraciones, no existiendo acreditaciones informadas. No declaró personal en relación de dependencia desde su inscripción. El último pedido de impresión de facturas fue el 27/06/2006, con vencimiento el 27/06/2008, solicitando en dicha oportunidad 800 facturas tipo "A", desde la N° 0001-

000701 al N° 0001-0001500. Presentó DDJJ en IVA desde 2003 a 07/2010, observándose que la mayoría de las posiciones fueron presentadas en cero y en las que se declaró movimiento, el crédito superó al débito fiscal. En el IG presentó DDJJ de los ejercicios 2003 a 2008, declarando movimiento y no determinando impuesto a ingresar.

Por ello la investigación decidió incluir al contribuyente en la base APOC como posible usina sin capacidad económica (v. fs. 01/04, Cpo. "Alcance 12019-138/2012/3", aa).

***Mercados.com S.R.L**.: Se encuentra inscripto en "servicios empresariales NCP" y las facturas a Riscos SA fueron por impresión de folletos y catálogos. Para el ejercicio 2003/2004, los integrantes de la sociedad fueron los Sres. Fabián Carlos Figueroa y Silvio Augusto Miller. En el período 2005 se informó como integrantes a Rafael Antonio Tolava y Gustavo Daniel Catalán. Asimismo, la sociedad informó, de acuerdo a lo dispuesto por la RG 4120 - participaciones societarias, para los ejercicios 2003, 2004 y 2005, como integrantes a: 1. Figueroa, Fabián Carlos: Se encuentra inscripto como "Servicios N.C.P." y "Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de cuerpos de dirección en sociedades excepto las anónimas"; como bienes registrables declaró: Honda sedán 4 ptas. Accord Ex-R, con dominio BWA774, adquirido el 25/10/2006, otro automotor sin descripción, con dominio 939GXK, adquirido el 10/11/2011 y otro con dominio 099GSW, adquirido el 02/12/2010; no informó inmuebles; informó cuentas bancarias hasta el 08/2010 y figura como firmante de la cta. cte. N° 674375 en el Banco Macro S.A. por el período 08/2008 al 05/2010, sin movimiento y en el Banco Santander Río S.A. figura como único titular de una cta. cte. y caja de ahorro en el período 08/2010, no registrando movimientos. Como participación societaria informó en los períodos 2003 una del 60% y en el 2004 una participación del 50% de Mercados.com S.R.L., no registrando información en los períodos posteriores; se encuentra inscripto en IG, IVA y aportes de la SS autónomos desde el 12/03/2001, con baja provisoria de oficio el 01/2005; sin presentaciones de DDJJ en IG desde 2005 e IVA desde el 04/2005; no hay registro de pagos efectuados; se encuentra incluido en la base APOC desde el 08/08/2007 como "sin capacidad económica". 2. Miller, Silvio Augusto: Se encuentra inscripto como "Fabricación de envases plásticos" y "Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de cuerpos de dirección en soc. excepto las anónimas"; no informó inmuebles, rodados ni cuentas bancarias. Como participación societaria informó en los períodos 2003 una del 40% y en el 2004 una participación del 50% de Mercados.com S.R.L., no registrando información en los períodos posteriores; se encuentra inscripto en IG, IVA y aportes de la SS autónomos desde el 20/12/2002, con baja provisoria de oficio y baja definitiva en aportes de la SS autónomos; presentó DDJJ en IG en los períodos 2002 a 2006 y en IVA hasta el período 02/2007, no registrando pagos efectuados. 3. Tolava, Rafael Antonio: Se encuentra inscripto como "venta al por mayor de art. de ferretería" y "venta al por mayor de abonos, fertilizantes y plaguicidas"; no informó inmuebles, rodados ni cuentas bancarias; como participación societaria informó en los períodos 2005 una del 50% en Mercados.com S.R.L., no registrando información en los períodos posteriores; se encuentra inscripto en IG, IVA y aportes de la SS autónomos desde el 27/03/2003, figurando con baja provisoria de oficio en todos los impuestos; presentó DDJJ en IG en los períodos 2003 a 2005 y en IVA hasta el período 11/2007 sin movimiento; no registró pagos efectuados. 4. Catalán, Gustavo Daniel: Se encuentra inscripto como "venta de productos alimentarios-almacén" y "Servicios empresariales N.C.P."; no informó rodados, inmuebles ni cuentas bancarias; como participación societaria informó en los períodos 2005 una del 50% en Mercados.com S.R.L., no registrando información en los períodos posteriores; se encuentra inscripto en IG, IVA, aportes de la SS autónomos y ley 24.241 desde el 01/06/1996, figurando con baja provisoria de oficio en todos los impuestos; presentó DDJJ en IG en los períodos 2001 a 2005 y en IVA hasta el período 12/2007 sin movimiento; no registró pagos efectuados.

En el domicilio fiscal declarado se llamó en varias oportunidades a través del portero eléctrico, no recibiendo respuesta alguna por lo que se concurrió en varias oportunidades y en distintos horarios, no localizando a ninguna persona en el inmueble. Tampoco se ubicó a los socios en sus domicilios. En la última DDJJ de IG presentada (período 2006), la CUIT del contador informado es 27-27314515-5, que en sistemas no corresponde a un contribuyente, marcando error. No informó automotores ni inmuebles bajo su titularidad. Se constató una cta. cte. en el Banco Macro S.A. a nombre de la sociedad desde 05/2004 al 12/2007, con movimientos importantes en 2005 y 2006. En la misma figura como firmante y representante legal el Sr. Fabián Carlos Figueroa quien no se encuentra inscripto como empleador. De las consultas realizadas a Factuweb surge que el contribuyente realizó el último pedido de impresión el 31/01/2007 a la imprenta de Juan Ignacio Morel, correspondiente a Facturas Tipo "A" N° 0001-2501 a 3000, con vencimiento el 31/01/2009. Presentó DDJJ de los períodos 2005/2006. En el período 2005 determinó resultado neto de $284,00 y un impuesto determinado de $99,40, mientras que en el período 2006 exteriorizó un resultado neto negativo de $28.218,88, no surgiendo impuesto a ingresar. En los períodos posteriores no presentó DDJJ. En IVA presentó DDJJ desde el período 08/2003 al 11/2007, con movimientos observando créditos fiscales mayores o iguales al débito fiscal exteriorizado. Nunca exteriorizó saldos a ingresar. No surgen de los sistemas de información consumos relevantes. Le han practicado retenciones en el IG e IVA en los períodos 2004, 2005, 2006 y 2007.

En base a ello la fiscalización determinó que se trata de un contribuyente que no cuenta con respaldo patrimonial para desarrollar la actividad para la cual se inscribió, como tampoco con capacidad operativa y/o financiera necesaria para efectuar las operaciones comerciales oportunamente declaradas e informadas en las bases de AFIP (v. fs. 01/09, Cpo. “Alcance 12019-138/2012/4”, aa).

***Caminos Cordilleranos de Noelia Sánchez:** Se encuentra inscripta en “servicio de transporte automotor urbano y servicio de transporte automotor de pasajeros” y las facturas a Riscos SA fueron por traslado de personal. Se encuentra inscripta con actividad en “servicio de transporte automotor urbano de oferta libre de pasajeros excepto mediante taxis y remises, alquiler de autos con chofer y transporte escolar” y “servicio de transporte automotor de pasajeros n.c.p.”. Se encuentra con baja definitiva en IVA desde 09/2009. Se concurrió a su domicilio y se verificó que se trata de una vivienda familiar. La Sra. Sánchez declaró que se encuentra inscripta, que no desarrolla la actividad personalmente sino a través de un primo, Héctor Sánchez, que su actividad es la de ama de casa y que la actividad desarrollada por el Sr. Sánchez sería el servicio de transportes de pasajeros. También indicó que no posee bienes a su nombre y que en ese domicilio no existe actividad comercial alguna. Al requerimiento contestó que no posee ninguna constancia de inscripción ante la AFIP, que no tuvo facturas tipo A y B en su poder, que no desarrolla ninguna actividad comercial, industrial o de servicios, que no posee empleados en relación de dependencia, ni libros de sueldos y jornales, ni cuentas bancarias, ni opera con ningún Banco, que no posee libros de compras y ventas, que no tiene listado de clientes y que el consumo de energía eléctrica es doméstico. Agregó que el Sr. Héctor Sánchez le hizo firmar unos papeles en AFIP porque la contribuyente aparecía con deudas. Las impresiones de facturas fueron confeccionadas por Luis Alberto Marital, aportándose las copias de los pedidos de impresión y las facturas emitidas por el cobro de los trabajos, pero no existe ninguna documentación firmada con los datos de quién las solicitó o las retiró. De las consultas realizadas a Factuweb surge que la firma realizó el último pedido de impresión el 03/10/2008, correspondientes a Facturas Tipo A con la numeración N° 00002201 hasta N° 00002800 del punto de venta 0001, con vencimiento el 03/10/2010. Presentó DDJJ en IG en 2008, con impuesto determinado de $534,37 y en 2009 en cero; no presentó GMP ni BP; en IVA presentó DDJJ desde 11/2008 hasta 11/2009 en cero. Efectúo pagos ínfimos solamente en IVA. Posee una cuenta bancaria informada en el Banco Macro S.A.,

sin consumos relevantes.

En base a ello la fiscalización consideró que se trata de un contribuyente catalogado como “usina de única actividad venta de facturas” (v. fs. 84/90, Cpo. “Alcance 12019-138/2012/2”, aa).

***Transporte El Cernicalo de Aruani Marcela Elizabeth:** Se encuentra inscripta en “transporte automotor de cargas” y las facturas entregadas a Riscos SA fueron por traslado de personal. Circularizado el domicilio fiscal y comercial, los inspectores actuantes fueron atendidos por quienes manifestaron ser madre y hermana de la Sra. Aruani. Declararon que si bien la misma residía ahí, no se encontraba al momento de la visita, aportándoles un número telefónico para su contacto, al cual se llamó, acordándose una cita personal que no se concretó. Se concurrió nuevamente al domicilio y fueron atendidos por una mujer de apellido Flores (madre de la Sra. Aruani), quien afirmó que su hija no desarrolla actividad comercial alguna y que se encontraba desocupada. Luego, se contactó telefónicamente a la Sra. Aruani e informó que su domicilio real se ubica en calle Güemes N° 3035 o 2915 de Las Heras. Constituidos los actuantes en el mismo, se constató que allí reside una familia de apellido Jara, manifestando desconocer a la Sra. Aruani. Constituidos en el domicilio de la imprenta (Bolitz, Gabriela), se le solicitaron los pedidos de impresión de facturas de la firma, constatándose que en los mismos no surgen datos del solicitante así como tampoco de la persona que las retiró. Constado Factuweb, se observó que el último pedido de impresión de facturas fue efectuado 02/07/2008, con vencimiento el 02/07/2010, solicitando en dicha oportunidad 500 facturas tipo "A", desde la N° 0001-0001001 al N° 0001-0001500. No posee inmuebles ni rodados. Posee una caja de ahorro en pesos en el Banco de la Nación Argentina que no registra acreditaciones. No declaró personal en relación de dependencia desde su inscripción hasta la fecha. Presentó DDJJ en IVA desde 2007 a 11/2009, observándose que la mayoría de las posiciones fueron presentadas en cero y en las que se declaró movimiento, el crédito supera al débito fiscal. En IG presentó DDJJ de los ejercicios 2007 a 2009, declarando movimiento, a excepción de la correspondiente al ejercicio 2009, que fue presentada en cero.

En base a ello, la investigación la catalogó como “usina sin capacidad económica” (v. fs. 01/04, Cpo. “Alcance 12019-138/2012/5”, aa).

***Distribuidora de Alimentos de Cortez Elena Erica:** Se encuentra inscripta en “provisión de comidas preparadas para empresas” y “venta al por menor de productos de almacén y dietética” y las facturas entregadas a Riscos SA fueron por entrega de viandas. Constituido personal de AFIP en el domicilio fiscal y comercial de la firma, fueron atendidos por la Sra. Elena Erica Cortez, quien desconoció los comprobantes emitidos a nombre de la contribuyente verificada en dicha oportunidad, así como también manifestó nunca haber tramitado inscripción ante la AFIP, declarando ser ama de casa. Constituidos los actuantes en el domicilio de la imprenta (Bolitz, Gabriela), les solicitó los pedidos de impresión de facturas de la firma, constatándose que en los mismos no constan datos del solicitante así como tampoco de la persona que retiró los trabajos. Consultada Factubew, se observó que el último pedido de impresión de facturas fue efectuado el 16/05/2008, con vencimiento el 16/05/2010, solicitando en dicha oportunidad 500 facturas tipo "A", desde la N° 0001-0001701 al N° 0001-0002200. No surgen inmuebles ni rodados a su nombre. Posee una caja de ahorro para pago de remuneraciones en BBVA Banco Francés S.A., y acreditaciones solamente en el ejercicio 2011 por $13.479. Asimismo, según lo informado por RG 2386, mantuvo un depósito a plazo fijo entre 10/2008 y 07/2009, por un monto aproximado de $10.000. No declaró personal en relación de dependencia desde su inscripción hasta la fecha. Presentó DDJJ en IVA desde 2005 a 10/2009, observándose que la mayoría de las posiciones fueron presentadas en cero y en las que se declaró movimiento, el crédito supera al débito fiscal. En el IG presentó DDJJ por los ejercicios

2005 a 2009, declarando movimiento y determinando impuesto por montos insignificantes.

En base a ello, se la catalogó como “usina sin capacidad económica” (v. fs. 02/04, Cpo. “Alcance 12019-138/2012/6”, aa).

En la misma línea y a pedido de la fiscalización, la recurrente aportó facturas, recibos de pagos y fotocopias de cheques cancelatorios de las supuestas operaciones efectuadas (v. fs. 07/97, Cpo. “Actuación 12019-139-2012”, aa), no habiendo declarado pasivos comerciales con estos proveedores. Sólo exteriorizó deudas fiscales.

En conclusión, el fisco consideró que los proveedores numerados carecen de capacidad económica para realizar las transacciones facturadas, concluyendo que las operaciones observadas son falsas. Asimismo, dejó constancia que los ajustes practicados se sustentan en las mismas facturas y recibos de los mismos 5 proveedores apócrifos por los cuales se proyectaron los ajustes en IVA e IG que fueron conformados por el contribuyente.

VII.- Que en función de la sentencia dictada por la Sala A de este Tribunal y el alcance de la resolución de la CACAF, corresponde que me expida sólo sobre el ajuste relativo al IG-SND por los períodos 07 a 09, 11 y 12/2006, 01 a 11/2007 y 03/2008, intimado oportunamente con más sus intereses y respecto de la aplicación de la multa por defraudación por el período 2008 -cfme. arts. 46 y 47, incs. b) y c), ley 11.683-.

VIII.- Que con la finalidad de asegurar la íntegra percepción de la renta pública, la LIG crea una ficción al establecer un *impuesto especial a las salidas no documentadas*, consistente en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el IG, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación, a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto del cobro. Tal como lo señaló la CSJN al referirse a la figura “… *debe partirse de la base de que no grava las ganancias obtenidas por el obligado a su pago, …en realidad lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúa 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"* (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987).

Como se observa, desde el sujeto pagador no hay duda que se trata del impuesto de un tercero –beneficiario oculto-, no modificando tal conclusión el hecho de que el ingreso lo haga a título propio; porque es dicho perceptor del pago *“...a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto...”* (cfme. la transcripción efectuada en el párrafo precedente).

En el caso de autos, de los puntos b) y c) de la pericia contable obrante a fs. 178/186 surge que se registraron las operaciones en la contabilidad y que con excepción de los casos indicados a fs. 105, se emitieron recibos, lo que confirma que se cumplió con los recaudos formales, pero ello no permite identificar quienes fueron los efectivos beneficiarios de las operaciones aquí impugnadas. Nótese al respecto que el perito contador designado a propuesta del fisco aclaró que la visualización de la documentación ha sido desde el punto de vista formal.

En cuanto al punto a) de dicho informe, la existencia de CAI vigente sólo permite afirmar que los

proveedores se encontraban inscriptos y que solicitaron impresión de facturas, pero son todas cuestiones que -reitero- sólo otorgan formalidad a la operación sin aportar certeza en cuanto a su realización o circuito de pagos. Vinculado a ello, recuérdese que el ajuste practicado por impuesto a las ganancias –consistente en la impugnación del gasto- fue conformado por la actora, tal como surge del relato de los hechos.

Por su parte, es de resaltar que la actora ofreció prueba testimonial para que los supuestos proveedores depongan a tenor del interrogatorio que luce a fs. 128vta. y dentro de las preguntas se encontraba precisamente la pregunta clave para el caso, esto es, "si el testigo ha realizado operaciones comerciales con la recurrente", más -luego de la intimación del pto. 5) de fs. 165 que la actora incumplió, se la tuvo por desistida de dicha medida probatoria (v. fs. 169).

Asimismo, es de destacar que tampoco resulta válido el agravio referido a la fecha en que los proveedores fueron incorporados a la base APOC, puesto que este dato no fue el único elemento en que se basó el ajuste, sino que fue utilizado por el fisco como uno más de los indicios comprobados, graves y precisos respecto de cada supuesto proveedor que presentan serios reparos respecto de la validez de las facturas impugnadas y de las operaciones que intentan instrumentar.

A lo expuesto, debe hacerse especial hincapié en que al presentar la actora las DDJJ rectificativas de IVA y del IG, quedó fuera de discusión que dichas salidas de fondos lo fueron con documentación carente de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario. La aplicación de la doctrina de los actos propios obedece en el presente caso exclusivamente a la decisión de la recurrente de rectificar sus DDJJ, de modo que no puede considerarse comprendida sólo por las cláusulas que la beneficiarían y pretender desentenderse de las que no le resultan convenientes.

En consecuencia, resulta correcto el criterio fiscal en cuanto aplicó sobre el monto de las erogaciones efectuadas a favor de José Alejandro Bonada, Mercados.com S.R.L., Caminos Cordilleranos de Noelia Sánchez, Transporte El Cernicalo de Aruani Marcela Elizabeth y Distribuidora de Alimentos de Cortez Elena Erica, la tasa del 35% (cfme. última parte del art. 40 de la LIG), a lo que debe agregarse que la valoración de los extremos fácticos del caso, descartan la presencia de los supuestos previstos en el régimen legal para excluir esa obligación de pago -cfme. inc. b), art. 41, LIG y 55, Dto. Reg. 1344/1998-.

Ello así, corresponde **confirmar el ajuste practicado en el IG -salidas no documentadas-, con costas.**

IX.- Que con relación a los intereses resarcitorios intimados, cabe señalar que en esta materia los mismos constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha revisado la doctrina de Fallos 304:203 en donde se expuso que: "*si bien en el precedente de Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario…que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 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 de la 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 lo puntualizó la Corte en otros precedentes…se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas" (cfr. CSJN, Fallos 323:1315).

Ello así, corresponde **confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en el acto recurrido, con costas,** toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683.

X.- Que ahora corresponde resolver si se ajusta a derecho la aplicación de la multa impuesta en la Res. 142/2013 en los términos de los artículos 46 y 47 inc. b) y c) de la ley 11.683, con origen en el impuesto a las salidas no documentadas.

A fin de establecer el encuadre efectuado por el organismo recaudador y con el objeto de esclarecer los elementos necesarios para la configuración del ilícito que se le imputa a la recurrente, ha de tenerse presente que las infracciones materiales reguladas en la ley procedimental requieren por su indiscutida naturaleza penal, en primer término, de la configuración del "elemento objetivo"; y en segundo término de la configuración del "elemento subjetivo".

1.- Que respecto del "elemento objetivo" debo anticipar que no se cumple en la especie la tipicidad exigida por la figura infraccional invocada por el Fisco Nacional, ante la imposibilidad de otorgar a los conceptos volante o comprobante de pago el carácter de declaración jurada.

El concepto declaración jurada implica una cuantificación de los presupuestos del hecho imponible, materializados por el sujeto pasivo y sujeta a la verificación fiscal y como expone el Profesor Damarco "*es un acto de conocimiento porque a través de ella el contribuyente informa al Fisco su situación fiscal y éste toma conocimiento de ella y en cuanto a su contenido es un acto voluntario y el contribuyente queda obligado patrimonial y penalmente por los datos que ella contiene. Desde el punto de vista patrimonial es la misma ley 11.683 la que determina que el contribuyente está obligado al pago del impuesto que declaró y desde el punto de vista penal, en razón de su contenido puede quedar configurado alguno de los ilícitos materiales descriptos por aquella ley, dolosos o culposos y eventualmente alguno de los delitos tipificados por la ley 24.769.*" (Tratado Jurisprudencia 1 y Doctrinario. Procedimiento Tributario Tomo 1 pág. 85).

Por otra parte, tampoco es posible atribuirles a los comprobantes en cuestión naturaleza de declaración jurada por invocación del artículo 15 de la ley procedimental, pues ello es pretender otorgarles un alcance del que carecen. En efecto, las boletas de depósito y comunicaciones de pagos contempladas en dicha normativa son confeccionadas por el responsable **con datos que él mismo aporta** (el destacado es propio), situación que no acontece en la especie, toda vez que la calificación de no documentada de la salida de fondos es efectuada por el fisco con posterioridad a su tarea de verificación, razón por la que los instrumentos que pretenden asimilar integran una etapa posterior que es la referida al cumplimiento de la obligación tributaria mediante el pago.

2.- Que por otro lado, respecto del "elemento subjetivo" corresponde señalar que el artículo 40 –antes 36- de la LIG crea una ficción al establecer un *impuesto especial* a las salidas no documentadas, con base en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el impuesto a

las ganancias, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin documentación o con una reputada apócrifa, a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto de ese cobro (Fallos 323:3376 considerando 7°; 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987). Tan impuesto de un tercero es, que la propia LIG en su actual art. 41, dispone que no corresponderá el pago de dicho impuesto cuando se presuma que los pagos "no llegan a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario".

Dicho esto, cabe recordar que el derecho penal tributario se conforma con el *derecho penal infraccional* –con las figuras punitivas previstas en la ley 11.683- y el *derecho penal delictual* –con las figuras actuales del régimen penal tributario creado por el art. 279 de la ley 27.430, aplicándose en ambos los principios propios del derecho penal, entre los que se encuentra el de *personalidad de la pena*. Sobre la naturaleza "penal" de las infracciones tributarias –y más allá de la vasta doctrina y jurisprudencia existente sobre la materia- es inveterada y pacífica la doctrina de nuestro Máximo Tribunal desde el precedente de Fallos 271:297.

En tal inteligencia, luego de configurado el llamado "elemento objetivo" de la figura, corresponderá analizar el "elemento subjetivo", a fin de establecer si la conducta antijurídica reprochada le es imputable al presunto infractor en función del principio de *personalidad de la pena*, al tratarse del impuesto de un tercero.

3.- De los antecedentes de la causa y todo lo expuesto, surge que ni siquiera se encuentra configurado el "elemento objetivo" de la figura en los términos descriptos en el punto 1.- del presente considerando, ante la imposibilidad de otorgar a los conceptos volante o comprobante de pago el carácter de declaración jurada exigido por la norma, deviniendo, por ende, inoficioso el tratamiento del "elemento subjetivo" de la figura.

Por lo expuesto, corresponde **revocar la sanción impuesta, con costas.**

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante**.**

Por ello**, SE RESUELVE**:

1°) Confirmar el ajuste relativo al ISND, con más los intereses resarcitorios, con costas.

2°) Revocar la sanción aplicada en el ISND, con costas.

Se deja constancia que suscriben este pronunciamiento dos Vocales Titulares de la Sala "C" conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.19 16:52:59 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.23 10:17:33 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.23 10:17:33 -03:00