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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-142104253-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA / APIMIR S.A - N° 34.307-I

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia GUZMÁN (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro PORPORATTO (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O´DONNELL (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el Expediente N° 34.307-I, caratulado: ***" APIMIR S.A s/ apelación"*** (y sus acumulados N° 36.104-I de homónima caratula y el N° 36.097-I caratulado Castro Blanco Carlos Manuel s/ apelación);

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fojas 218/238vta. se interpone recurso de apelación contra las resoluciones de la AFIP-DGI N° 10/11, 11/11 y N° 12/11 de fecha 31/01/11, mediante las cuales se determinó de oficio la obligación de la recurrente frente a los impuestos al Valor Agregado -periodos Fiscales 08/2005 a 02/2007- a las Ganancias -periodo fiscal 2006- y a las Ganancias - Salidas no Documentadas -periodo fiscal 2006-, con más los respectivos intereses resarcitorios. En los casos del impuesto a las ganancias y a las salidas no documentadas, se difirió la aplicación de la sanción con sustento en lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24.769, en tanto en el impuesto al valor agregado se aplicó multa en los términos de los artículos 46 y 47, inc. a y b de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) por el periodo agosto de 2005 y se difirió por el resto.

A fs. 898/920vta. se interpone recurso de apelación contra las resoluciones N° 18/12, 19/12 y 20/12 de fecha 29 de febrero de 2012 mediante las cuales se determinó de oficio la obligación de la actora frente a los impuestos al Valor Agregado -periodos Fiscales 03/2007 a 12/2007-, a las Ganancias - periodo fiscal 2007- y a las Ganancias –Salidas no documentadas - periodo fiscal 2007-, con más los respectivos intereses resarcitorios y se difirió la aplicación de las respectivas sanciones de acuerdo con lo prescripto en el artículo 20 de la ley 24.769.

Por otra parte, a fs. 435/448vta. obra el recurso de apelación interpuesto por el Sr. Carlos Manuel

Castro Blanco contra las resoluciones N° 111/12, 112/12 y 113/2012 de fecha 11/10/12, mediante las cuales se determinó su obligación como responsable solidario de la firma recurrente, frente a los impuestos al valor agregado –períodos fiscales 08/2005 a 12/2007-, a las ganancias -períodos fiscales 2006 y 2007- y a las ganancias – salidas no documentadas -periodos fiscales 2006 y 2007-. En todos los casos se liquidan intereses resarcitorios y multas con sustento en el art. 45 de la ley procedimental, respectivamente.

Explica que si bien su objeto social es amplio, la actividad de construcción es la que realiza en mayor medida y bajo tal nomenclador se inscribió en la Municipalidad de la Ciudad de Gaiman, y en tal carácter llevó adelante cada una de las operaciones -obras públicas mayormente–, las que se acreditaron en sede administrativa y que ahora desconoce sin fundamento la demandada.

Relata que el ente fiscal centró sus tareas de fiscalización en la legitimación del crédito fiscal en el IVA con relación a operaciones con determinados proveedores, Cumbres Construcciones SRL; Jean Claude Caucigh; Mace SRL; Acopios Gualjaina S.R.L.; María Rosa Landa y Guillermo Egan.

Afirma que dichos proveedores efectivamente realizaron las operaciones que ahora se desconocen y que se encuentran debidamente inscriptos ante el Organismo Fiscal.

Asevera que ni de los requerimientos efectuados ni de las actas confeccionadas por la Administración, se desprenden los fundamentos por los cuales se efectuaron los ajustes que aquí se impugnan, basándose en meras presunciones de los funcionarios actuantes.

Señala que se desconocen las operaciones con sustento en diversos elementos, entre otros: la información obtenida de los propios proveedores, los que habrían negado operaciones con APIMR S.A; o bien porque no fueron localizados en los domicilios; o no tendrían capacidad operativa. Al respecto insiste que la inspección actuante cargó sobre sus espaladas su desidia investigativa, sin investigar a los proveedores que tilda de apócrifos.

Es por ello que plantea arbitrariedad en el accionar fiscal, que incurre –dice- en incumplimiento de sus propias normas, puesto que adoptó actitudes diferentes en una misma operación comercial según el sujeto de que se trate. En ese sentido entiende que el resultado de tan arbitraria discriminación resultó perjudicial, habida cuenta que no tuvo modo de controlar -y tampoco la obligación de hacerlo- la veracidad de la actividad comercial de sus proveedores. Y remarca que las facturas presentadas por los mismos respetan la resolución general AFIP 1415/2003.

Cuestiona que no se tuvo en cuenta la prórroga solicitada para contestar determinados requerimientos, circunstancia que conllevó un perjuicio en su derecho de defensa.

Articula la nulidad de las resoluciones por considerar que violan el inciso f) apartado 3ro del artículo 1° de la ley 19.549 que obliga a la administración a contestar todas las peticiones de los administrados y que para no cumplirlo, el juez administrativo se arrogó facultades propias del poder judicial o de este Tribunal. Este criterio, reitera, lesionó su derecho de defensa, ya que constituye una ocultación de los fundamentos reales del ajuste propuesto, motivo que también – según su criterio - determina su nulidad.

Manifiesta que las Resoluciones no sólo omitieron sustentar los fundamentos jurídicos que hacen a

la procedencia de la pretensión fiscal, sino además resulta una yuxtaposición de sospechas infundadas que en sí misma importan una grave violación al debido proceso. En ese sentido, alega en su defensa, que la falta de prueba y los indicios en que se sustenta la voluntad fiscal, llevaron a la administración a conclusiones erradas. Puntualmente afirma que no se puede partir de una convicción subjetiva proveniente de circunstancias dudosas o que ofrecen diversas interpretaciones y la utilización de indicios equívocos.

Entiende que también se violentó su derecho de defensa al no conferirse vista de la medida para mejor proveer, como tampoco al no permitirle participar en su producción.

En cuanto al fondo, sostiene que la apelada sólo ha procedido a impugnar la existencia de las operaciones con sustento en meros indicios y con argumentos contradictorios así como que no impugnó las ganancias con las operaciones gravadas. Tampoco se tuvo en cuenta que sus proveedores se encontraban inscriptos para luego tildarlos de apócrifos.

Cuestiona que sea el propio Estado, que se encarga de darle certeza y legalidad a la situación tributaria de un proveedor -otorga CUIT, registra su domicilio fiscal y percibe sus obligaciones fiscales- para después hacer caso omiso a tales requisitos en pos de determinar la falsedad de las operaciones llevadas adelante con los mentados proveedores.

Afirma que realizó la compraventa de distintos bienes y la contratación de los servicios para el desarrollo de su actividad, esto es, la construcción de obras civiles - las que no fueron impugnadas -. En ese orden, detalla que adquirió y/o contrató la prestación de servicios, tales como: movimientos de suelos y zanjeo; alquiler de equipos (motoniveladora y excavadora); fletes; mano de obra; construcción de veredas; cunetas; distintos materiales sanitarios (azulejos) y tanques de agua; hierros; ladrillos; cemento, entre muchos otros y que en esas operaciones intervinieron los proveedores cuestionados y se probaron con los respectivos comprobantes.

Luego de relatar como es el régimen de inscripción de impuestos para las personas de existencia física y jurídicas, sostiene que dicha inscripción le resulta oponible al Fisco y a terceros contratantes de buena fe. En el caso, los Proveedores con los que realizó las operaciones se encontraban debidamente inscriptos ante la Administración, aun cuando con posterioridad se desconocieran arbitrariamente las operaciones realizadas sobre la base de meros indicios recogidos de las propias manifestaciones de los Proveedores, de sistemas informáticos, de notificaciones fallidas, etc.

Explica el régimen de emisión de comprobantes, registración e información aplicable a las operaciones, que a su criterio, fue cumplido debidamente por sus proveedores, por lo tanto, los comprobantes son válidos.

Agrega que no se cuestionó el circuito de pago toda vez que utilizó medios de pago exigidos y autorizados por la propia AFIP-DGI, circunstancia que acredita el informe fina de inspección.

En síntesis, considera que se encuentran correctamente computados tanto los gastos realizados frente al Impuesto a las Ganancias como el crédito fiscal en el IVA, habida cuenta que acreditó fehacientemente la existencia de todas las operaciones denunciadas.

Aduce que todas las operaciones impugnadas se encuentran registradas en los libros de la

Empresa y respaldados por cada una de las facturas emitidas por sus proveedores, como así también los correspondientes pagos cancelatorios de los mismos.

Advierte que no estaba legalmente obligada a constatar la veracidad de la información que cada proveedor le daba respecto de su situación fiscal, y menos aún cada uno de los domicilios denunciados, por ello, afirma que cumplió con cada uno de los requisitos previstos en las normas legales aplicables al caso. Y que no se pueden impugnar válidamente las operaciones con sustento en argumentos tales como que los domicilios de los proveedores serían -en apariencia- discordantes con los registros obrantes en la AFIP-DGI; ni menos aún, por meros dichos o testimonios donde incluso nunca tuvo la oportunidad procesal de participar bilateralmente en su producción.

Destaca que no tiene obligación de constatar el domicilio de cada uno de los agentes con quien opera, como tampoco tiene las herramientas para saber si estos cuentan con patrimonio o si tienen empleados en relación de dependencia. Estas razones implican que no puede justificar la impugnación de los gastos y créditos fiscales.

Asimismo, advierte que el ente fiscal interpretó erróneamente el art. 34 del decreto reglamentario de la ley 11.683 –t.v-, por cuanto entiende que la prueba ofrecida y aportada en sede administrativa no fue ponderada al momento del inicio del procedimiento determinativo. Circunstancia esta que afectaría su derecho constitucional de defensa.

Cuestiona la aplicación de la figura contenida en el artículo 37 de la LIG en supuestos como el de autos, toda vez que en todos los casos se reconoce la documentación respaldatoria, por lo que no se encuentra presente en el caso de autos los presupuestos legales que habilite la procedencia de la figura o instituto de SND.

Puntualmente, alega que la inspección debió reunir todos los elementos que llevasen a la conclusión indubitable respecto a la efectiva inexistencia de las operaciones, sea porque sus proveedores no las realizaron o bien por la inexistencia de aquéllos e incluso respecto a la imposibilidad que los mismos hayan realizado las operaciones cuestionadas. Sin embargo, ninguno de estos extremos se habría acreditado, sino que solo se limitó a reunir una serie de elementos para demostrar los incumplimientos fiscales de los Proveedores tildados de apócrifos. Al respecto, cita reconocida doctrina y jurisprudencia que abonan su tesis.

Finalmente, expone los cuestionamientos a la sanción aplicada en la resolución que determina de oficio su obligación frente al impuesto al valor agregado. Se agravia respecto del encuadre utilizado por la administración al utilizar los artículos 46 y 47 de la ley de rito. Sostiene que se vieron violentados sus derechos constitucionales de defensa y razonabilidad toda vez que no se han precisado los aspectos objetivo y subjetivo del tipo penal reprochado.

En esa dirección, considera que no se logró acreditar la faz objetiva del ilícito habida cuenta que no se demostró la existencia de declaraciones engañosas; liquidaciones falsas; u ocultación maliciosa de la real situación tributaria del contribuyente.

Cuestiona la utilización de presunciones en materia penal, máxime cuando se parte de hechos sin prueba que acredite las maniobras engañosas o maliciosas llevadas adelante con el objetivo y

único fin de defraudar al Fisco. Reitera que no existe prueba de una conducta dolosa, pues dada la naturaleza penal no basta sólo la comprobación del elemento objetivo , sino que debe considerarse la presencia del elemento subjetivo, es decir sólo puede ser reprimido quien sea culpable donde la acción punible le es atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

En definitiva, argumenta que el órgano recaudador no efectuó - ni acreditó - un correcto encuadramiento que permita incluir a su conducta dentro del tipo penal establecido en el artículo 46 de la Ley 11.683 ni en ningún otro de corte sancionatorio, por lo cual corresponde que se deje sin efecto el sumario incorrectamente instruido. Alega la existencia de error excusable.

Con respecto a la responsabilidad solidaria que se le achaca al Sr. Carlos Manuel Castro Blanco, explica que los directores de las sociedades no son responsables de la deuda tributaria de aquellas de forma objetiva o refleja. Tal solidaridad –dice- se corresponde sólo con una participación concreta del director y un determinado grado de culpa o dolo en el cumplimiento de sus deberes tributarios como responsable por deuda ajena.

A su criterio, dicha responsabilidad es de naturaleza sancionatoria por lo tanto no es de aplicación automática sino que debe merituarse el factor subjetivo de tal imputación. Es decir, para que el director o representante tenga a cargo deberes de la sociedad, debe administrar o disponer de bienes de ésta en el ejercido de sus funciones. No se exige que el director demuestre concretamente que la entidad lo ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, siendo suficiente que esta circunstancia surja de las funciones que aquél desempeñaba y de la falta de relación del hecho impositivo que determinó la deuda.

En ese sentido, dice que la administración debió analizar si ha existido su responsabilidad subjetiva y acreditar el incumplimiento de las obligaciones tributarias a su cargo, en vez de describir las operaciones puestas en duda. Asimismo, debe –según entiende- acreditar como, cuando y porqué le corresponde la responsabilidad endilgada.

Relata que al momento de estar en la dirección de la empresa sus esfuerzos estaban puestos en cuestiones vinculadas principalmente con la continuidad de la empresa, ingresando en tiempo y forma los tributos correspondientes sin perjuicio de haber suscripto en más de una oportunidad las declaraciones juradas tributarias. Tal circunstancia acredita que sólo cumplió con el deber de gestionar en cada obligación referida a la forma del tributo, aunque la accionada impugne cuestiones técnicas propias de especialistas contables, cuestión totalmente ajena a su función como director de la firma.

Por ello, considera que el ente fiscal debió probar cuál fue el incumplimiento de los deberes a su cargo como director con relación a los tributos supuestamente omitidos, lo que no ha hecho, limitándose a establecer el período en el cual fue presidente de APIMIR.

Finalmente, en cuanto a las sanciones impuestas, alega que las normas tributarias sancionatorias no pueden apartarse de los principios del derecho penal, por lo que la extensión de responsabilidad en materia de sanciones requiere de un análisis fundado y detallado de la propia conducta del responsable solidario en el cumplimiento de los deberes tributarios y no basta una simple extensión del reproche punitivo que le corresponde solo por ser el contribuyente.

Asimismo, dice que el ente Fiscal no logro fundamentar el encuadre típico de la sanción impuesta, por lo que solicita la nulidad de las misma, so pretexto de la violación a la personalidad de la pena, la cual establece que sólo puede ser penado quien sea culpable. Es decir, aquel cuya acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Además de ello explica que el solo ejercicio de la representación de la persona jurídica no lo coloca como sujeto pasivo de penas por un hecho material en el que no intervino. Dado que el fin de las penas es reprimir un ilícito el cual fue realizado por el autor. Por lo tanto, no es posible exigir a un tercero que no cometió la infracción, el cumplimiento de la sanción impuesta.

Reitera que el simple hecho de detentar un cargo no lo hace pasible de sanciones.

Cita reconocida doctrina y jurisprudencia que abonan su tesis, ofrece prueba y hace reserva de la cuestión federal.

II.- Que a fojas 258/286vta, 463/480vta. y 931/956vta. contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones apeladas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 484 obra decisorio que resolvió acumular el expediente Nº 36.907-I, caratulado “CASTRO BLANCO, CARLOS MANUEL” al que lleva el Nº 34.639-I.

A fs. 1034 se ordenó la acumulación del Expte. 36.104-I al que lleva el Nº 34.639-I, ambos de igual carátula.

Que a fojas 320 se abre la causa a prueba. A fojas 1042 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la sala “A”. A fojas 1043 se ponen los autos para alegar, haciendo uso de su derecho solamente el Fisco Nacional a fs. 1047/1053.

A fojas 1055 se llaman los autos para dictar sentencia.

IV.- Que ante todo cabe analizar el planteo de nulidad de las resoluciones, articulado por la actora. Plantea una serie de cuestionamientos al procedimiento llevado adelante por la administración, tanto en la etapa de fiscalización – más precisamente al considerar que no se le dio la posibilidad de participar en la medida para mejor proveer en sede administrativa - como en el determinativo, alegando que los diversos vicios conllevan una violación a su derecho constitucional de defensa.

Considera también que el acto administrativo debe ser anulado por contener vicios en su causa, objeto, motivación y finalidad.

De acuerdo con lo que surge de las actuaciones administrativas, tanto los actos de inicio de fiscalización como del procedimiento de determinación de oficio, como las prórrogas concedidas a petición de parte para contestar vistas, traslados y requerimientos así como el acto de apertura a prueba, fueron debidamente notificados de conformidad con la normativa vigente.

Por otra parte, frente al escrito presentado por la actora con fecha 10/06/09, en donde alega nuevos hechos desconocidos al momento de contestar la Vista, con relación al proveedor Mace SRL, la

administración dictó la medida para mejor proveer mediante la resolución 38/10, la que culmino con el informe que obra a fs. 420/426 del cuerpo N°3 de IVA.

Finalmente, con fecha 02/07/10 el fisco nacional dispuso clausurar el periodo probatorio, agregando la prueba documental y declarando desistidas las pruebas de informe, pericial contable, pericial técnica y testimonial (v. resolución n° 63/10 DV RRCR).

Con base en lo expuesto no queda más que rechazar la defensa articulada toda vez que ha quedado demostrado que ha tomado conocimiento íntegro, acabado y suficiente de los alcances de la investigación llevada a cabo por el organismo recaudador, de forma tal que no se advierte cuáles son las defensas que no pudo oponer, máxime cuando presentó en término su escrito de descargo y ofreció pruebas. Así, el Profesor Hutchinson al analizar la nulidad o anulabilidad del acto administrativo, en lo que aquí respecta, señala que “Cuando la norma establece una serie de trámites y formalidades que deben cumplirse antes de emitirse el acto, su incumplimiento lo vicia. Entre los trámites sustanciales previstos expresamente por el ordenamiento jurídico tenemos: 1) Defensa en juicio: Si se ha violado el derecho de defensa, al no otorgarse al particular una razonable oportunidad de ejercerlo, el acto estará afectado de nulidad absoluta. Si este defecto es subsanable en un recurso o en un proceso judicial posterior, se ha considerado que no se ha violado el derecho de defensa” (Vid. “Ley Nacional de Procedimientos Administrativos”, T° I, pág. 324 y sgtes.). Y ello, es así porque “la nulidad del procedimiento no debe decretarse para satisfacer un principio teórico” (CNFED.CONT. ADM., Sala III, 22/2/80).

V.- Que tampoco resultan atendibles sus agravios vinculados con la ausencia de causa, motivación y finalidad. En efecto, de los actos impugnados surgen claramente los hechos y el derecho en el que reposan y las razones que llevaron al juez administrativo a su dictado.

En ese contexto, los argumentos de la recurrente deben ser rechazados. En efecto, tanto las resoluciones que confirieron vista de las actuaciones como las que están en crisis, aparecen fundadas y motivadas, dirigiéndose los agravios más a su disenso con las conclusiones que efectúa el juez administrativo que a la ausencia de fundamentos.

El ente fiscal expuso los elementos que tuvo en cuenta para concluir en las determinaciones venidas en recurso.

En definitiva, los argumentos de la recurrente se encuentran más vinculados con la procedencia del ajuste que con la ausencia de causa, objeto, motivación y finalidad, por lo tanto, serán analizados en la etapa procesal oportuna.

En mérito a lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de nulidad articulada. Con costas.

VI.- Que sentado ello, corresponde ahora expedirse sobre el fondo de la cuestión.

Conforme surge de los antecedentes administrativos de la causa, de las tareas de fiscalización desarrolladas por la A.F.I.P. y del procedimiento determinativo que culminó en el dictado de las resoluciones que aquí se impugnan, el órgano recaudador detectó inconsistencias respecto a las operaciones realizadas con los proveedores: Cumbres Construcciones SRL; Jean Claude Caucigh; Mace SRL; Acopios Gualjaina S.R.L.; María Rosa Landa y Guillermo Egan.

A los fines de un mejor entendimiento, resulta oportuno efectuar una descripción de la actividad fiscalizadora de cada proveedor en particular:

1.- CUMBRES CONSTRUCCIONES S.R.L.: Se constató que el domicilio fiscal declarado se trata de una casa habitación. También se concurrió a los domicilios legales y alternativos, con resultado negativo.

La actividad declarada es la construcción, reforma y reparación de edificios.

Se inscribió en el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias el 19/04/2006, y se observó que las declaraciones juradas de IVA no arrojaron saldo a ingresar. Con respecto al Impuesto a las Ganancias solamente presentó DDJJ en el año 2006.

No posee bienes registrables ni empleados en relación de dependencia.

Se verificó que cuenta con acreditaciones en el Banco del Chubut S.A. recién a partir de noviembre de 2006 existiendo diferencias con la facturación aportada

No sufrió retenciones previstas en la RG 830/2000 (AFIP).

Son sus asociados, Jorge Héctor Sosa y Alejandra Rita Molina, los que declararon como actividad "dirección de empresas"

El Sr. Sosa, manifestó en sede administrativa que: *"…en septiembre de 2006, en la Escribanía Blas Lopez sita en Ameghino y 9 de Julio se celebró un contrato de cesión de cuotas por la venta de la firma Cumbres Construcciones S.R.L…., a favor de Pedro Martifl SANTOS CHAILE y Mariana SANTOS CHAILE…, agregando que el Cr de la firma fue Walter Ambar que toda la documentación contable fue entregada a los nuevos socios (fs. 101 Cpo] Anexo VI)…*". Asimismo aclaró que "*nunca realizó trámite alguno ante el Banco Chubut S.A. para la apertura de una cuenta para la firma" y* que mientras fue socio "…no *tenía empleados en relación de dependencia, ni se realizaron trabajos u obra alguna…".* Su declaración queda corroborada con los datos del contrato de "cesión de cuotas Cumbres Construcciones" del 28/02/2006 y con la información que obra en el padrón único de contribuyentes, donde surge que los nuevos socios, Pedro Martin Santos Chaile y Mariana Santos Chaile, hijos de Pedro José Javier Santos el Presidente y Director Titular de la firma VIAC. SA.

De la información recabada surge que el Sr. Sosa se desempeñó desde junio del 2004 a marzo del 2007 como empleado en relación de dependencia del contribuyente José Carlos Castro Blanco, quién es padre del presidente del directorio de APIMIR S.A., Carlos Manuel Castro Blanco.

El Sr. Sosa informó que la empresa fue vendida el 28/02/2006 razón por la cual nunca pudo solicitar la impresión de las facturas como alega APIMIR S.A., máxime cuando su impresión se solicitó el 8/6/2006. Asimismo, aclaró que no tiene en su poder la documentación solicitada. Agrega que hasta el 28/02/2006, la empresa hacía trabajos de manipuleo de pavimento de hormigón, movimientos de suelos y alquiler de máquinas viales. E informa que el domicilio de la calle Cacique Inacayal no es más la sede social de la empresa.

De acuerdo con la información obtenida del Banco del Chubut S.A., la empresa posee una cuenta

corriente particular y una cuenta corriente especial, siendo los firmantes Pedro Martin Santos Chaile y Mariana Santos Chaile en sus caracteres de socios gerentes y MARCELO MILES MONSERRAT como apoderado y director de la firma VIAC S.A

Con respecto al circuito de pago, advirtió que el monto total de los recibos emitidos a su proveedor por parte de la recurrente es inferior al monto de las facturas que dice cancelar; como así también diferencias en la fecha de emisión de recibos los cuales son anterior a la de algunas facturas que canceló e inclusive, algunos, fueron emitidos en fecha anterior a la que fueron confeccionadas por la imprenta.

En tanto las facturas que figuran como pagas, fueron canceladas durante el ejercicio 2007, algunas mediante cheques y otras en efectivo.

Con sustento en esos elementos, se concluyó que la empresa no contaba con personal ni locaciones para prestar los servicios facturados. A ello, se sumó que contaba con antecedentes respecto de la emisión de facturas apócrifas.

2.- MACE S.R.L.: Informó que todos los domicilios, comerciales, legales y fiscales declarados, son inexistente o desconocido. La actividad declarada es la de venta al por mayor de lanas, cueros en bruto y productos afines.

Posee tres cuentas bancarias en los bancos Santander Rio S.A.; Hexagon Bank Argentina S.A. y en el Banco del Chubut S.A.

Se encuentra incluido en la Central de Deudores del Banco Central de la República Argentina con calificación "Malo" y fue cargada en base e-Apoc con el detalle de "Usina Empresa Desactivada”.

No se encuentra inscripto en Recursos de la Seguridad Social como así tampoco posee bienes registrables ni personal en relación de dependencia.

Fue inscripta en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Ganancias el 13/08/2004. Sin embargo, sólo registra presentación de declaraciones juradas de IVA hasta Mayo/2006, con débitos fiscales en los meses febrero y marzo del 2006, los cuales son inferiores a las operaciones que exterioriza la actora.

Consta del análisis de los débitos facturados a APIMIR SA, es independiente a las ventas que se desprenden del Sistema supuestamente realizadas a otros contribuyentes (con base en retenciones). No efectivizo ningún pago por ningún concepto ante la Administración Federal.

Como no cuenta con bien registrable a su nombre (automotor, inmueble), ni personal dependiente, quedo claro que no pudo presentar el servicio factura do a la recurrente, denotando una falta de capacidad operativa.

En los comprobantes aportados por APIMIR CONSTRUCCIONES GANADERAS Y COMERCIALES S.A., con fecha de emisión Noviembre/2005 a Febrero/2007, los conceptos facturados son: "destape y preparación de base para cantera para pavimento de hormigón de 32 cuadras. Trelew"; "Servicios obra: 32 cuadras pavimentación. Trelew”; "Movimiento de suelos obra: 32 cuadras. Trelew"; "Alquiler

de equipos viales" suelos PROMEBA Río Chubut.

La Sra. Ramos, Yamile manifiestó que desconoce haber conformado sociedad alguna y también desconoce a la otra supuesta socia.

Constató que no existe ningún indicio respecto a que el proveedor desarrolle algún tipo de actividad comercial, al contrario, los integrantes de la firma desconocen haberla conformado.

No se observó que se hayan practicado las retenciones previstas por la RG 830/2000 AFIP, por parte de APIMIR SA.-

Y con respecto al pago de las facturas observadas, del análisis efectuado mediante el circuito financiero, aclara que una parte importante se realizaron en efectivo (sin cumplimentar con la Ley antievación), y aquellos que fueron cancelados con cheques, en un 100 % de los circularizados, nunca fueron cobrados por los titulares de la firma prestadora de servicios.

Con esos argumentos y elementos expuestos se concluyó que la firma no contaba con capacidad operativa para prestar los servicios facturados.

3.- María Rosa Landa. Ante el requerimiento realizado manifestó no haber realizado operaciones con APIMIR S.A.

Luego se presentó en la Agencia Sede de la Ciudad de Mar del Plata, con una nota manuscrita a la que adjuntó copia de todas las facturas solicitadas y libro de IVA Ventas en donde se encuentran registrados dichos comprobantes. Y se observó que las facturas fueron emitidas en su mayoría a contribuyentes de la Ciudad de Mar del Plata y sus alrededores y otros en la Ciudad de Buenos Aires.

De la compulsa entre las facturas aportadas por la firma APIMIR S.A y las facturas con el mismo número aportada por la Sra. Landa se constataron diferencias a favor de la AFIP

De la circularización a la imprenta “G & G Artes Grafica", -que se encargó de imprimir las facturas aportadas por la Sra. Landa– se observó que las firmas insertas en los cheques supuestamente cobrados por ella, difieren de las firmas insertas en las notas mencionadas.

Por lo que, surgió una contradicción entre lo informado por la recurrente, - la cual sostuvo que se pagó con cheques - y los datos que arrojó el Libro Diario en el cual surge que las operaciones fueron canceladas mediante cheques y en efectivo.

Se concluyó que la Sra. María Rosa Landa no reconoció las operaciones con APIMIR CONSTRUCCIONES, GANADERAS y COMERCIALES S. A y que la numeración de las facturas que informó dicha empresa fueron emitidas por María Rosa Landa a otras empresas pertenecientes a la región donde se encuentra inscripta y se la califico de apócrifa.

4.- Caucigh Jean Claude. Con respecto a este proveedor se informa que no se exhibió ningún recibo de pago (como si lo hizo con otros proveedores) por lo que se infiere que las cancelaciones fueron realizadas en efectivo. Y que los conceptos facturados son en su mayoría "horas alquiler de palas/maquinas cargadoras".

De los sistemas informáticos se desprende, que tiene la categoría "D" en la base de Percepción de Riesgo, siendo las principales causas, las siguientes: desvíos sustanciales: con facturas apócrifas e incumplimiento de pago.-

Se encuentra con baja provisoria del Impuesto a las Ganancias personas físicas, activo en IVA, con baja definitiva en Aportes de la Seguridad Social desde 09/2003 y baja definitiva Aportes Autónomos Seguridad Social desde 09/2004.

De las declaraciones juradas presentadas en IVA, no surgen observaciones relevantes y en cuanto al Impuesto a las ganancias, no registra presentación desde el año 2003.-

No posee ningún bien registrable, ni tiene cuentas bancarias a su nombre, como así tampoco registra personal en relación de dependencia.

Fue cargado en la base E-APOC cuyo origen surge de una fiscalización efectuada.

En base a esos elementos concluye qu al no tener personal a cargo para prestar los servicios facturados, al tener domicilio inexistente, al no practicar las retenciones correspondientes por los servicios prestados a APIMIR SA, como así tampoco poseer cuentas bancarias y ni tener bienes registrables, se lo calificó como apócrifo.

5.- Acopios Gualjaina S.R.L. Figura inscripto con la actividad de venta al por mayor de lanas, cueros en bruto productos afines, con cierre de ejercicio 31 diciembre de cada año. No presentó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancia período fiscal 2007, y sólo lo hizo por los ejercicios 2004, 2005 y 2006 sin exteriorizar ingresos en ninguna de ellas.

Fue cargado en base E-APOC con motivo resistencia a la fiscalización, y no posee ningún bien registrable.

Se confeccionó papel de trabajo con el relevamiento de las facturas de compras informadas por la actora y su forma de cancelación. La información sobre quiénes cobraron los cheques fue extraída de las copias de los cheques enviadas por los Bancos.

De la consulta en el PUC (padrón único de contribuyentes), se verifico que los efectivos cobradores no representan a Acopios Gualjaina S.R.L., es decir que los cheques verificados fueron cobrados por terceras personas u otras empresas no vinculadas a la recurrente.

Informa que los gastos, declarados por APIMIR S.A, por el período de abril a julio del año 2007, ascienden a un resultado muy superior a los ingresos declarados por el proveedor aquí cuestionado.

Del cotejo de dos facturas (una aportada por la firma L.A.L S.A. y otra aportada por APIMIR S.A) se observó que el número de cada una de ellas corresponden al mismo talonario, ambas tienen el mismo número de CAl e igual código de barra de las cuales surgen varias inconsistencias.

Con sustento en esos elementos se concluyó, que se utilizaron varios talonarios con diferentes características, para utilizar una CAI autorizada. Con base en la información obtenida se la incluyo en la base E-Apoc.

6.- Egan Guillermo: Está inscripto en los Impuestos al Valor Agregado; a las Ganancias desde 01/03/1992 y sobre los Bienes Personales, empleador desde 2005 y autónomo desde 03/1986.

Su actividad económica es la de fabricación de productos textiles, trasporte de automotor de cargas y la construcción, reforma y reparación de obras de infraestructura del transporte.

De la circularización realizada y de varios requerimientos efectuados al Sr. Egan, manifestó, "…*que no posee como cliente a APIMIR S.A – SUELOS S.R.L – U.T.R, agregando que no conoce a ninguna de las empresas mencionadas, ni solas, ni asociadas en ninguna U.T.E. Asimismo aclara que en el año 2003 o 2004, vendió un acoplado al Sr. Pascual A. Napolitano, socio gerente de Vial del Valle S.R.L. de la calle Eugenio Tello N° 1.030 de la localidad de Gaiman, provincia de Chubut, y que es esa la única relación importante en la Zona…"*

Y declaró que todas sus facturas fueron emitidas en letra manuscrita y aporto copias de las facturas según lo solicitado, como así también de los Libros de IVA Ventas.

La firma APIMIR S.A. informó en detalle los cheques, que cancelaron las facturas de compras de Guillermo Egan registradas en el libro IVA compras, aportando los respectivos recibos de pago. Se pudo observar, que las facturas fueron canceladas mediante cheques librados contra Banco del Chubut S.A. coincidentemente con lo informado en hojas de trabajo aportadas, mientras en el Libro Diario estas salidas de dinero, fueron contabilizados como pago en efectivo.

Asimismo, se verifico que del análisis de los extractos bancarios de las cuentas pertenecientes a APIMIR S.A., aportadas por la misma, se desprende que los cheques con los que canceló las operaciones realizadas con el Sr. Egan, no fueron debitados. Con los elementos recabados, incluyo al proveedor como apócrifo.

Con base en los elementos recabados, se incluyó a los proveedores en la base E.APOC y se llevó adelante el procedimiento determinativo, frente a los impuestos al valor agregado, a las ganancias y a las salidas no documentadas, que concluyó en los actos ahora impugnados

VII.- Que con relación a las operaciones cuestionadas respecto a los proveedores observados, cabe señalar que su impugnación de las operaciones resulta razonablemente efectuada. En efecto, tal como se desprende de del relato efectuado, el fisco nacional sutento su pretensión a través de hechos tales como, la no localización de las empresas en sus domicilios, los testimonios de los que afirman desconocer a las firmas – vrg. el del proveedor Egan Guillermo -, o bien que no se llevaron a cabo operaciones comerciales o actividades de ninguna índole con ellas.

De tal forma, 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 (notificaciones fallidas), que hayan declarado actividades distintas a los conceptos por los cuales emitieron sus facturas, entrecruzamiento de información en la base de datos de la administración, manifestaciones de los propios proveedores, son hechos que no pueden serle imputables. Asimismo, cuestiona la ponderación de las medidas probatorias ofrecidas.

En puntual contestación, 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 ello así, corresponde entonces que este Tribunal analice el elenco probatorio de autos.

Sobre la prueba pericial técnica (vid. fs. 337/341) debo señalar que los expertos no lograron dar respuesta a los puntos solicitados por no contar con la documentación pertinente para llevar adelante la pericia. Asimismo, cabe señalar que el experto propuesto por la actora manifestó haber realizado trabajos de infraestructura realizados por la subcontratista, lo que a mi criterio condiciona su imparcialidad para realizar la tarea. Lo propio ocurre con la prueba pericial contable (vid. fs. 515/517) en donde la falta de exhibición de los registros contables impidió la realización de la misma.

Por otra parte, el informe acompañado por la firma Loma Negra (vid. fs. 532/631vta. y fs. 999) no aporta ningún elemento que logre desvirtuar el ajuste fiscal, es más, las operaciones llevadas adelante con dicha firma no se encuentran cuestionadas en los presentes autos.

Con respecto a las retenciones efectuadas por la recurrente, 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.

Ello así y en atención a 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 en las resoluciones determinativas de los impuestos al valor agregado por los periodos fiscales 08/2005 a 02/2007 y 03/2007 a 12/2007 y a las ganancias 2006 y 2007. Con costas.

X.- 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.

XI.- Que bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme lo resuelto supra, y habida cuenta que las operaciones realizadas con los proveedores: Cumbres Construcciones SRL, Jean Claude Caucigh, Mace SRL, Acopios Gualjaina S.R.L, María Rosa Landa y Guillermo Egan, carecen de documentación respaldatoria válida, y no habiéndose individualizado al verdadero beneficiario de las erogaciones. Corresponde, confirmar las determinaciones de oficio cuestionadas. Con costas.

XII.- Que sentado lo que antecede, cabe analizar ahora los agravios dirigidos a revocar la sanción impuesta por el ente fiscal correspondiente al impuesto al valor agrego, el cual el organismo recaudador subsume en el artículo 46 y 47 inc. a) y b) de la ley 11.683 (t.v.).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.

Con respecto, 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, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

XIII.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió para encuadrar la conducta del recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquélla operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es -generalmente- el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre (“presumtio sumitir ex so quo prelumque fit”),

aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

Al amparo de lo expuesto, analizadas las actuaciones administrativas, los informes finales de inspección y en atención a lo resuelto en Considerandos precedentes, el Fisco Nacional actuó correctamente al encuadrar la conducta de la recurrente. En efecto, imputa a la apelante la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas toda vez que “media una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surgen de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11” y porque allí “se consignan datos inexactos que ponen una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible”.

Frente a ello, los argumentos que ensaya no tienen entidad para enervar la ausencia de una conducta dolosa. Baste para ello destacar que sus declaraciones juradas originales no reposaban en documentación fidedigna, pues se encontraban declarados créditos fiscales y gastos que no contaban con el debido respaldo documental que significaron un importante ajuste en su determinación de la obligación tributaria.

Asimismo, y en puntual contestación a los argumentos esgrimidos, cabe señalar que –más allá de que la figura que se les enrostra no lo admite como causal de exculpación- que no se encuentra configurado el alegado error excusable. Ello por cuanto, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie.

En consecuencia, habiendo quedado comprobada la presencia del elemento objetivo y subjetivo que exige la figura penal que se le enrostra, corresponde confirmar la sanción aplicada en el impuesto al valor agrego - período fiscal 08/2005-, la que –por otra parte- se advierte ha sido correctamente cuantificada. Con costas.

XIV.- Que resta entonces, analizar los diversos agravios dirigidos a cuestionar la procedencia de la responsabilidad solidaria determinada al Sr. Carlos Manuel Castro Blanco, quien alega en su defensa que aquella no le corresponde, toda vez que, que dicha responsabilidad es de naturaleza sancionatoria, la cual no es de aplicación automática, sino que debe merituarse el factor subjetivo de tal imputación.

Ello así, a fin de resolver la procedencia de la atribución de responsabilidad solidaria corresponde esclarecer su naturaleza jurídica, para extraer los presupuestos a los que la ley subordina el nacimiento de aquella responsabilidad.

Nos enseña D’Amati que “la doctrina tradicional había en diversas ocasiones precisado que “además de al sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria muchas veces declara obligado al pago del tributo o, también, al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa que puede denominarse responsable del impuesto” (D’Amati, Nicola, “Derecho Tributario, Teoría y Crítica”, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de derecho reunidas, Madrid, 1985, pág. 363 y sgtes. y sus citas).

El ordenamiento jurídico tiene particular interés en regular –dentro de los sujetos pasivos- una figura con clara función de tutela del crédito fiscal, justificación de la existencia de la solidaridad en materia tributaria. En efecto, como señalan los Dres. Buitrago y Gamberg “la norma tributaria para tutelar el interés fiscal en la recaudación segura y rápida de los tributos, involucra con vínculos solidarios en la obligación, a sujetos a los cuales, con seguridad, no es referible la capacidad contributiva evidenciada por el presupuesto de hecho. En estos casos, la ampliación de los sujetos implicados la realiza la norma tributaria, aplicándola a sujetos pasivos de los efectos ulteriores de un presupuesto de hecho diverso en el cual, a aquellos efectos propios del hecho imponible, se agregan otros elementos” (Vid. Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2019, pág. 49 y sgtes.).

Es así que el legislador traza un mecanismo por el cual el impuesto es, por ley puesto a cargo de una determinada persona, que coincide con el partícipe directo de la situación base del impuesto y por otra norma, distinta, se establece la obligación de otro sujeto, a la vez y junto al primer obligado. En esa dirección, explica Jarach, sólo el sujeto pasivo principal (el deudor por título propio o contribuyente) puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible. Todos los demás sujetos pasivos, agrega, se distinguen de aquél porque, aunque tengan alguna relación con la hipótesis de incidencia de la obligación tributaria, esta relación no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo. De ello, extrae la importante consecuencia de que sólo el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico, para los otros obligados el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza (El hecho imponible, pág. 177/9).

Dicho mecanismo fue receptado por nuestra legislación tributaria, pues de acuerdo con lo que disponía el artículo 6 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones, texto vigente a la sazón) “están obligados a pagar el tributo, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley...entre otros “los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonio a que se refiere el artículo 5º, en sus incisos b) y c)”. Por su parte, el artículo 8 disponía –en lo que aquí interesa- que “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6º cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc. , los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…”

Como concurriera a sostener tiempo atrás, en el régimen de solidaridad previsto en nuestra legislación se destacan dos figuras, no de diversa estructura, sino que son colocadas en grado

diverso: una, obligación principal y la otra, garantía de aquélla y dependiente por tanto de ella. “En consecuencia no se trata de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores cuya cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras, accesorias o subsidiarias, de tal modo que el acreedor, es decir el Fisco Nacional, puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido. Así, la obligación de garantía resulta solidaria toda vez que éstos no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto sino como responsables de la deuda ajena, no quitando la solidaridad a esta obligación de garantía su carácter subsidiario (Vid. Buitrago y otras, “Procedimiento Fiscal”, Errepar, Buenos Aires, 2001, pág, 76 y sgtes y sus citas).

XV.- Que aclarado ello, deben precisarse cuáles son los requisitos necesarios para que dicha responsabilidad pueda determinarse en cabeza del recurrente.

En ese sentido, tengo para mí que la responsabilidad descripta no es del tipo objetivo ni deriva de la simple vinculación entre los responsables y el deudor del tributo, circunstancia que se desprende del último párrafo del inciso a) del artículo 8 en tanto dispone que aquélla no existirá si se demuestra debidamente “que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…”. En ese sentido, debe destacarse que no se trata de una responsabilidad formal sino a título represivo, en tanto responde a los fundamentos de dolo o culpa a cuyos efectos deberá valorarse la conducta del responsable. Como con justeza explicara el Dr. Martínez “la responsabilidad solidaria en cuanto al impuesto…..importa responsabilidad a título represivo desde que se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo de pagar el impuesto al Fisco con los recursos que administran o de que disponen. (“Quatrocchi, Antonio Serafín” (27/9/1966)

Como expresara en el Considerando XIV, el régimen de responsabilidad solidaria establecido en la ley se funda en la violación de las obligaciones que la ley pone en cabeza de aquellos que administran o disponen los bienes de los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Responsabilidad, que como se dijo es a título represivo. De allí que recaerá en ellos la acreditación de la ausencia de responsabilidad.

En ese contexto, cabe señalar que los argumentos esgrimidos en esta instancia no alcanzan a destruir las circunstancias tenidas en cuenta por el juez administrativo ni a destruir los elementos de prueba colectadas.

En efecto. Debe tenerse presente que del libro de actas de Directorio, surge que el Presidente es el único miembro del Directorio (vid. fs 22 y sig. Cpo Anexo II "Antecedentes APIMIR S.A. N°1), que en tal carácter es quien tomó las decisiones de la sociedad, tales como, constitución de uniones transitorias de empresas, compró bienes registrables – v. fs. 25 de CPO Anexo II -, llamó a asamblea general ordinaria, apruebo los estados contables y su documentación respaldatoria y suscribió contratos de locación.

Además de ello, suscribió un contrato de locación de obra para llevar adelante un plan de pavimentación de 250 cuadras accesos a barrios de la ciudad de Trelew (vid. fs 48 Cpo Anexo III). Cabe señalar que es el administrador de la Clave Fiscal, encontrándose habilitado para presentación y pago (v. fs 197/201 Cpo. Impuesto a las Ganancias y Salidas No Documentadas).

Y en tal carácter presentó las DDJJ en el Régimen de Regularización Impositiva, Promoción y Protección del Empleo Registrado Ley N° 26.476, (vid. fs 98/99 Cpo IVA yfs 137/138 Cpo Anexo 1).

De tal forma habiendo quedado acreditado las tareas y responsabilidad asumidas en su carácter de Presidente y frente a la ausencia de elementos probatorios que acrediten que el deudor principal lo coloco en la imposibilidad de cumplir con la obligación a su cargo, corresponde confirmar el criterio fiscal en este aspecto, con costas.

XVI- Que finalmente, en virtud de la forma en que se resuelve, de las circunstancias examinadas –que como se dijo –constituye prueba suficiente de la responsabilidad del recurrente por el incumplimiento de la sociedad que representara en los periodos discutidos, corresponde confirmar las sanciones aplicadas en los términos del art. 45 correspondientes a los impuestos al valor agregado (periodo fiscal 08/2005 a 12/2007 y a las ganancias (periodo fiscal 2006 y 2007), las que a mi criterio han sido correctamente cuantificadas, con costas.

XVII.- Que resta entonces tratar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que se sustenta –como quedó dicho- en el artículo 45 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 contemplados para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el artículo 45 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 a los 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).

Por lo que corresponde, revocar la multa establecida en la resolución Nº 113/2012 correspondiente al impuesto a las ganancias – salidas no documentadas- (periodo fiscal 2006 y 2007), con costas.

En merito a lo expuesto, voto por: 1°) Rechazar la defensa de nulidad articulada por la actora. Con costas; 2°) Confirmar en todos sus términos las resoluciones determinativas de los impuestos al valor agregado, a las Ganancias y a las Ganancias - Salidas No Documentadas – correspondientes a APIMIR S.A. Con costas; 3°) Confirmar las resoluciones determinativas de los impuestos al valor agregado, a las Ganancias y a las Ganancias - Salidas No Documentadas – y aplican multas en los impuestos al valor agregado y a las Ganancias; y revocar en cuanto aplica multa en el impuesto a las ganancias – salidas no documentas - , correspondientes al responsable solidario Castro Blanco Carlos Manual en su carácter de Presidente de la firma APIMIR S.A. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Porporatto dijo:

I- Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán, pero difiero en la imposición de costas autónomas aplicadas por la vocal preopinante en el planteo de nulidad y con la revocación de la sanción aplicada al responsable solidario en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas

II- Que en cuanto a la imposición de costas del planteo de nulidad, corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica procedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma. En este aspecto, es pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia del 24/08/2007), por cuanto “…*al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o especifica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se*

justifica tampoco el tratamiento especial y distinto —en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la *Nación en cuanto "Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf . fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó 'como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal' (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia"* **(B**485-XLV, "Bolland y Cia S.A", sentencia del 21/02/2013).

III- Que, en cambio a distinta solución arriba respecto de la procedencia de la sanción en materia de salidas no documentadas.

Que, en materia de sanciones derivadas el impuesto sobre salidas no documentadas, tal como lo sostuvo la Sala "B' de este Tribunal -en su anterior composición- al sentenciar, entre otras, las causas 'Correo Argentino S.A." sentencia del 25/10/04 y "Tanslavial S.A." del 21/11/2005, 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, , "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo atítulo 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 N° 11683.

Que, por otra parte, la cuestión ha sido recientemente tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-1) c/ DGI", 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 periodo 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.

Que, en cambio, para los periodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) N° 893 (esto es, 20/10/2000), 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 N° 11.683, 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 seria 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 el artículo 45 de la ley procedimental al responsable solidario.

El art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) se trata de una figura cuyo tipo requiere la culpa, la cual se presume, correspondiendo al contribuyente alegar y probar concretas y eficaces circunstancias exculpatorias si pretende ser eximido de la sanción. Específicamente, requiere para la configuración de la infracción que tipifica, la concurrencia de dos elementos: por una parte la omisión de pago de impuestos y/o la omisión de actuar como agente retención y, por otra, el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas, siempre y cuando el juez administrativo descarte la existencia de "declaración engañosa", y en la medida que no exista error excusable.

En lo que concierne al instituto de error excusable, el mismo debe poseer entidad eximente de reproche y debe reunir la triple característica de esencial, decisivo e inculpable (Alto Tribunal in re "Casa Elen Valmi de Claret y Garello", Fallos 322:519).

Las razones ut supra expuestas llevan a desechar toda posibilidad de configuración de un error excusable exonerativo de responsabilidad, no existiendo elementos probatorios que permitan ilustrar y demostrar tal circunstancia. En efecto, la dificultad que pudo suscitar la interpretación del extremo que se controvirtió dista de ser suficiente a fin de admitir que fue causa de un concepto jurídico erróneo e inculpable.

Por lo expuesto corresponde confirmar la multa aplicada con fundamento en el artículo 45 de la ley. Con costas.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Pablo Porporatto.

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

Confirmar las resoluciones apeladas en todos sus términos. Con Costas.

Regístrese, notifíquese y archívese

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 09:07:57 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 09:24:13 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 11:26:33 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 11:26:34 -03:00