Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-143024806-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 30 de Noviembre de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) NIEVES DEL CHAPELCO S.A. - 35.032-I y acum. - 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 expediente **35.032-I** y su acumulado **35.033-I** caratulado **"NIEVES DEL CHAPELCO S.A."**

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 105/152 y fs. 288/334 se interpusieron recursos de apelación contra las Res. 86 y 87, ambas del 2011. La primera determinó de oficio el impuesto al valor agregado (en adelante IVA) de los períodos 01 a 07/2005 y 07 a 09/2006, e intimó su pago con más los intereses resarcitorios. La segunda determinó el impuesto a las ganancias (en adelante IG) de los ejercicios 2005 y 2006, y el impuesto a las salidas no documentadas (en adelante ISND) de los períodos 08/2006 a 05/2007, e intimó su pago con más los intereses resarcitorios. Asimismo, se aplicaron dos multas graduadas en el 300% del IG del ejercicio 2005 y del IVA del período fiscal 07/2005 -cfme. art. 46 y 47, inc. b, ley 11.683-, difiriéndose la aplicación de la sanción correspondiente al IG por el ejercicio 2006, ISND, e IVA por los períodos 07 a 09/2006 de conformidad con el art. 20, ley 24.769 entonces vigente.

II.- Que la recurrente detalló que es una sociedad anónima con domicilio en Cerro Chapelco de la localidad de San Martín de Los Andes, provincia de Neuquén, cuya actividad consiste en "Servicios de organización, dirección y gestión de prácticas deportivas y explotación de instalaciones", explotando la concesión del centro de deportes invernales del Cerro Chapelco.

Señaló que el fisco hizo lugar a las medidas de prueba que solicitó, que permitieron reducir en un 90% los cargos formulados en la primitiva pretensión fiscal. Adujo que son insignificantes los costos asumidos para la promoción de las actividades desarrolladas.

Detalló que presentó la ddjj del IG por el período 2005 el 02/06/2006 y luego la rectificativa, el 15/08/2006 con idéntico resultado neto final que la ddjj original pero sin determinar impuesto, hecho que motivó que el fisco practique los ajustes y las determinaciones apeladas. Respecto del período fiscal 2006, afirmó que presentó la ddjj original el 17/09/2007 y su primera rectificativa el 15/04/2010.

Destacó que los funcionarios fiscales estimaron que existían diferencias, por lo que impugnaron el gasto que computó en los períodos fiscales 2005 y 2006 y el crédito fiscal de los meses 01/2005, 05, 07, 08 y 09/2006 provenientes de la facturación supuestamente apócrifa de los proveedores PUBLIDEA S.R.L., TODOXINTERNET S.R.L., ASISTENZA S.A., PRODUCTORA ARENALES S.A. y ELECTRO CONSTRUCCIONES OESTE S.R.L. Señaló que el fisco determinó de oficio ISND por considerar que estas erogaciones no contaban con la documentación respaldatoria correspondiente o era falsa.

Reveló que de la documentación aportada a la inspección (listado de proveedores y clientes al 31/12/2005 y 31/12/2006, documentación respaldatoria de compras y ventas y detalles de las deudas al 31/12/2006), el fisco determinó que poseía registradas en el libro IVA compras facturas y/o comprobantes de supuestas compras a empresas que consideró de origen dudoso.

Afirmó haber requerido los servicios de esos proveedores que fueron necesarios para el desarrollo de la actividad y que contaba con fondos suficientes para abonar las facturas. Agregó que esas facturas fueron autorizadas por el propio fisco, ya que contaban con el respectivo CAI válido, los proveedores fueron hallados en sus domicilios, la actividad desarrollada por los mismos coincide con los servicios prestados y la registrada en la propia AFIP; y fueron pagadas conforme a las disposiciones de la ley 25.345.

Manifestó que frente a ello, el juez administrativo se limitó a objetar las operaciones por aspectos inadmisibles, tales como simples opiniones, comentarios que sólo demuestran la orfandad de fundamentos que ostentan las impugnaciones efectuadas.

Remarcó que en ningún caso la inspección verificó las imprentas que confeccionaron las facturas, que el juez administrativo desestimó la prueba que acompañó sin dar explicaciones.

A fs. 117/132 expuso agravios pormenorizados respecto de los 5 proveedores cuestionados.

Indicó que la prestación del servicio de publicidad reconoce la intervención de las empresas cuestionadas y que el gasto formalizado se encuentra ajustado al rubro comercial, tiene respaldo documental, fue realizado por empresas que lo prestaron y se encuentran legalmente registradas ante la AFIP y todas las operaciones fueron canceladas y pagadas conforme a la ley 25.345.

Puso de relieve que si las empresas contratadas incumplieron sus obligaciones fiscales, no es ella quien debe hacer frente a dichos incumplimientos.

Expuso que para determinar de oficio la materia imponible de los sujetos pasivos, la ley 11.683 exige que el fisco aporte prueba suficiente que demuestre la inexactitud de las DDJJ presentadas y no atacarlas a través de simples manifestaciones o hechos de terceros sino en hechos reales, fehacientes y comprobados.

Hizo hincapié en que la inspección observó proveedores con ciertas irregularidades que le son atribuidas a ella, toda vez que no se arbitraron ni agotaron los medios de constatación adecuados por el organismo sobre la facturación presentada al cobro de esos proveedores y que influirían en la determinación del impuesto.

Mencionó que se observaron los requisitos legales y formales exigidos para el normal desarrollo de las operaciones comerciales; domicilio fiscal, números de inscripción vigentes, clave de autorización de impresión, imprenta habilitada, habiéndose librado los pagos respectivos y obtenido los correspondientes recibos; por lo que considera improcedente las determinaciones de los tributos y los argumentos sobre los

que se sustentaron.

Expresó que no corresponde que se la condene por hechos que no fueron acreditados fehacientemente por el organismo, quien pretende invertir la carga de la prueba, toda vez que de sus registros surge la existencia de los proveedores cuestionados.

Señaló que las erogaciones tienen su contrapartida en los servicios contratados que tienen como único respaldo las facturas cuestionadas. Del mismo modo, indicó que se acreditó que los fondos tuvieron como destino el pago de las distintas pautas de publicidad, lo que fue reconocido por las empresas proveedoras y por el Gobierno Provincial al destacar el esfuerzo en pos de la obtención de la difusión del área turística.

Manifestó que todas las operaciones no pueden ser tildadas de apócrifas porque la acción publicitaria es un hecho real, probado y oneroso. Asimismo, consideró inválida la afirmación de que la salida de fondos fue dirigida a proveedores que no pudieron ser individualizados como verdaderos beneficiarios del pago, ya que no encontró en la contabilidad de su representada una duplicidad en los gastos de publicidad, y siendo dichos comprobantes los únicos existentes para respaldar esos gastos, constituiría una explicación al destino de los fondos cuestionados.

Puntualizó que su actividad comercial se encuentra ajustada a derecho y fuera de los parámetros de las condiciones objetivas de punibilidad, ya que en ningún momento produjo DDJJ engañosas, ni efectuó una ocultación maliciosa de su real situación impositiva, ni consignó en sus registros datos engañosos provenientes de operaciones inexistentes, con la incorporación de respaldo de facturas apócrifas. Agregó que ello debe ser acreditado por la Administración al momento de formular la imputación, no correspondiendo al contribuyente demostrar su inocencia sino al fisco acreditar la responsabilidad penal endilgada.

Solicitó que se revoque la sanción impuesta por el período 2005, ya que implicaría el dictado de un acto nulo por falta de causa y motivación, pues la mera referencia a los antecedentes administrativos (aa) de la causa no resulta suficiente para imputar "prima facie" una conducta sancionatoria.

Insistió en que cumplió acabadamente sus deberes formales como sus obligaciones sustanciales y que no corresponde que sea sancionada por incumplimiento alguno.

Destacó que en la resolución apelada no existe referencia de cuál sería la conducta que habría desplegado para ser calificada en los términos de la sanción material de la evasión de impuestos.

Hizo hincapié en que la registración de las facturas fue formalizada por la gestión comercial anterior de la empresa y que no puede ser sancionada la conducta personal de las actuales autoridades con la intensidad dolosa que pretende el fisco, ya que esa conducta le resultaría atípica a las actuales autoridades de la firma. En esta línea, solicitó la exculpación del accionar o la reconsideración del quantum punitivo en su mínimo legal.

Insistió en que no se señalan las razones de los cargos por infracción a las normas tributarias que tipifican los arts. 46 y 47 de la ley 11.683; y que la falta de elementos configurativos de la acción típica deriva del hecho que no sólo la documentación que respalda las operaciones es formalmente inobjetable sino que las operaciones y su cancelación fueron realizadas conforme a las leyes vigentes.

Citó doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba, hizo reserva del caso federal y

peticionó que se rechacen las determinaciones apeladas.

III.- Que a fs. 162/176vta. y fs. 348/361vta. se presentó el fisco nacional y contestó los traslados de los recursos, acompañando los antecedentes administrativos (aa). Solicitó que oportunamente se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

IV.- Que a fs. 377/377vta. obra la sentencia del Tribunal en Pleno por la cual se acumuló el expediente que originariamente tramitó bajo el Nº 35.033-I al que lleva el N° 35.032-I.

V.- Que a fs. 414/414vta. se abrió la causa a prueba, a fs. 536 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala "C". A fs. 542 se pusieron autos para alegar, haciendo uso de su derecho sólo el fisco a fs. 555/560. Finalmente, a fs. 567 se llamaron autos para dictar sentencia.

VI.- Que primeramente corresponde señalar que el 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).

VII.- Que respecto de la cuestión de fondo, del informe final de inspección (v. fs. 499/524, Cpo. Principal, aa) y de las resoluciones apeladas surge que la recurrente es concesionaria del centro de deportes invernales del Cerro Chapelco en la localidad de San Martín de los Andes, provincia de Neuquén y se encuentra inscripta en "Servicios de organización, dirección y gestión de prácticas deportivas y explotación de las instalaciones".

Mediante F. 8000/I 028 Nº 30896 y 30897 se le requirió que aporte la documentación de respaldo de las compras y ventas de los ejercicios 2005 y 2006, libros Diario, Inventarios y Balances, Actas de Asamblea y Directorio, EECC y demás documentación respaldatoria de las DDJJ y períodos sujetos a fiscalización, lo que fue cumplido parcialmente (v. fs. 4/5 y 258/413, Cpo. Principal, aa). Luego, se amplió la fiscalización al IVA y al ISND.

De los ajustes practicados, y luego de que la actora se acogiera parcialmente a las pretensiones del fisco, quedó pendiente una porción de las compras impugnadas que corresponde ser tratadas (v. fs. 574/576, Cpo. Principal, aa).

En virtud de la verificación de los antecedentes de los proveedores y el análisis de la documentación presentada por la contribuyente y relevada por la AFIP-DGI (v. fs. 258/413, Cpo. Principal, aa) se determinó que la responsable tiene registradas en el Libro IVA Compras facturas y/o comprobantes de supuestas compras o gastos a empresas de dudoso origen, incrementando las deducciones correspondientes y pretendiendo computarse crédito fiscal en el IVA. El fisco constató los siguientes hechos:

***Publidea S.R.L.:** Concurridos los inspectores al domicilio fiscal declarado, fueron atendidos por la contadora Marcela Castellano, en su carácter de socia gerente de la firma, siendo ese el domicilio de su estudio contable (coincidente con el domicilio de la firma Todoxinternet S.R.L.). La contadora entregó la documentación requerida (copia del contrato social, copia de las facturas emitidas a favor de la verificada, copia de los registros de ventas y borrador de los EECC al 31/12/2006). Reconoció que la actividad desarrollada consiste en comisiones de contratación por cuenta de terceros de espacios publicitarios, ya sean radiales, televisivos, hosting de computación, carreras de autos, en boxes, autos, promoción, folletería, etc.; servicios integrales de publicidad, asesoramiento publicitario y marketing, que en su domicilio

funciona el domicilio fiscal de la firma PUBLIDEA S.R.L.; que no cuenta con otros locales ni oficinas comerciales, que no tiene empleados bajo relación de dependencia. En cuanto a las operaciones analizadas, expresó que responden al valor total de la pauta publicitaria establecida en un convenio oportunamente suscripto (que no aportó) y que dicha pauta correspondía a Radio Uno FM de Radio Rivadavia, la que fue emitida en el mes de septiembre de 2006. Con respecto a la forma de cobro de las operaciones efectuadas, expresó que las mismas fueron canceladas mediante cheques emitidos a nombre de la sociedad, que no se emitieron recibos y que los documentos fueron canjeados en una entidad cooperativa financiera de la ciudad de Buenos Aires, por no poseer cuentas bancarias y que no recuerda su nombre. Indicó que sus proveedores son ESPN SUR S.R.L., ECSA Estrategias Competitivas S.A. y Tonner S.R.L., a los cuales les abona en efectivo. Con relación al momento en que el proveedor le emite la factura por el espacio publicitario, manifestó que la facturación se produce con posterioridad a las emisiones de las pautas publicitarias (v. fs. 22/50, Cpo. anexo proveedores impugnados Publidea S.R.L., aa).

Los libros IVA Compras y documentación de respaldo no fueron aportados. Asimismo, el 07/07/2008 aportó copia de las facturas emitidas por PUBLIDEA S.R.L. y detalle de su pago. El Banco Macro aportó copia del frente y dorso de los cheques solicitados, verificando que uno solo de ellos fue emitido a nombre de Publidea S.R.L. pero no fue cobrado por esta firma sino que lo endosó a favor de Investment Bursátil Sociedad de Bolsa S.A. En los restantes cheques no consta intervención alguna de PUBLIDEA S.R.L. y el cheque A41451193 del Banco Macro fue cobrado en el Banco Francés (v. fs. 258/273, Cpo. Principal y fs. 59/65, Cpo. Anexo proveedores impugnados Publidea S.R.L., aa).

Requerida la contribuyente para que exhiba contratos, facturas y forma de pago de las operaciones efectuadas con PUBLIDEA S.R.L., aportó cuenta corriente de este proveedor, expresando por nota que al 15/05/2008, fecha del escrito y de la emisión de la cuenta corriente, *"... el saldo de la cuenta corriente se encuentra impago por tratarse de pauta publicitaria contratada y no cumplida, existiendo a la fecha un acuerdo de partes para la concreción de la misma en la temporada invernal 2008 y verano 2009"* y que el saldo adeudado a Publidea S.R.L. al 31/12/2006 ascendía a $ 337.628,92 (v. fs. 184, 193 y 198/206, Cpo. Principal, aa).

Del análisis en cuanto a la efectiva prestación de los servicios y a la cancelación de los mismos, advirtió la fiscalización sobre la contradicción entre lo expresado por la apelante y el proveedor en cuanto a la efectiva prestación de los servicios, y a la cancelación de los mismos, a saber: la contribuyente manifestó que solamente efectuó el pago parcial de algunas operaciones, mientras que la mayoría se encuentran pendientes de cancelación con motivo de que los servicios contratados no fueron efectivamente prestados, ello se contrapone con lo manifestado por la socia gerente de PUBLIDEA S.R.L., quien expresó que los servicios se prestaron, que los pagos se percibieron en su totalidad sin quedar saldos pendientes, respaldando lo expresado con papeles de trabajo de los Estados Contables del ejercicio 2006, que coinciden con lo expuesto en la ddjj del IG de ese período, en la que se observó que el pasivo por deudas comerciales al 31/12/2006 ascendía a $6.890,00, siendo éste el total del pasivo adeudado (v. fs. 12/15 y fs. 46/49, Cpo. anexo proveedores impugnados Publidea S.R.L., aa).

Con relación a la prueba testimonial producida en la etapa administrativa se resaltó que la testigo propuesta no concurrió a las audiencias previstas, sino que se presentó la Sra. Marcela Alejandra Nardi en su carácter de apoderada de PUBLIDEA S.R.L. desde 08/2007, acreditando sus dichos con copia de F. 3283 (delegado por la Sra. Castellano con posterioridad a la fecha de las operaciones y del que no consta el sello de recepción de AFIP. Se confirmó con las consultas a los sistemas informáticos del organismo que la Sra. Nardi revestía la autorización para la firma TODOXINTERNET S.R.L., entre otras, pero no para

PUBLIDEA S.R.L.) (v. fs. 788/790 y 898/912, Cpo. Principal, aa).

Así, según surge del testimonio efectuado a la Sra. Nardi si bien sabe que existieron operaciones, en principio servicios de publicidad y asesoramiento, desconocía sus detalles. Afirmó que las facturas emitidas fueron canceladas por la empresa Nieves del Chapelco S.A., resultando contradictorio, que por un lado desconociera el detalle de las operaciones y por el otro afirmara que fueron canceladas, pero sin aportar elementos de convicción, más que aquellos que le fueron exhibidos por el representante de la contribuyente y que son los mismos que obran en los expedientes (v. fs. 783/785, Cpo. Principal, aa).

***Todoxinternet S.R.L.**: Circularizado el proveedor, remitió nota con detalle de las operaciones efectuadas sin firma alguna. Con posterioridad se concurrió al domicilio fiscal declarado, siendo atendidos los inspectores por la contadora Marcela Castellano, en su carácter de socia gerente de la firma, verificando asimismo que dicho domicilio es su estudio contable (y coincidente con el domicilio de Publidea S.R.L.). La contadora entregó documentación requerida por el organismo (copia de contrato social, copia de las facturas emitidas a favor de la verificada, copia de los registros de ventas y compras). De acuerdo a la nota presentada, la actividad desarrollada consiste en venta en comisión de determinadas mercaderías y/o productos de los cuales se cobra sólo comisión y representación de toda clase de artículos que se puedan ofrecer por internet: desde artículos deportivos, informáticos (pc, impresoras, etc.), de librería y papelería, software que se venden en forma directa, que no cuenta con otros locales ni oficinas comerciales, que no tiene empleados bajo relación de dependencia. En cuanto a las operaciones analizadas, expresó que el servicio fue prestado por un analista de sistemas, Sr. Oscar Díaz, que desarrolla software, que es integrante de una sociedad de informática denominada Quadra Software S.R.L. Con respecto a la forma de pago, respondió que al Sr. Díaz le abonaba en efectivo la contratación de sus servicios. No constan en el Libro IVA Compras de TODOXINTERNET S.R.L., facturas emitidas por el Sr. Díaz, ni por Quadra Software S.R.L., que permitan afirmar que se subcontrató el servicio como indicó la Sra. Castellano (v. fs. 2, 17/27, 29/30, 33/60, Cpo. anexo proveedores impugnados Todoxinternet S.R.L., aa).

Se le requirió a la fiscalizada que indique la fecha y forma de cancelación de las operaciones que se detallaron, y el 07/07/2008 aportó copia de las facturas cuestionadas e informó que las operaciones fueron canceladas mediante cheques del Banco Francés y Banco Macro Bansud. El Banco Francés, aportó copia del frente y dorso del cheque requerido, verificando que fue endosado y cobrado por un tercero y no por el interesado. Asimismo, se observó que la firma del socio gerente que consta en dicho cheque cuando se endosa no corresponde a los socios gerentes de Todoxinternet S.R.L., Sra. Castellano y/o Sr. Rodríguez Varela. El Banco Macro informó que los cheques de fs. 403 (v. Cpo. Bancos, aa) fueron pagados por el Banco de la Nación Argentina; respecto al cheque de fs. 405 (v. Cpo. Bancos, aa), informó que no se adjunta copia por ser un cheque pagado por el Banco de la Nación Argentina; el cheque depositado el 27/10/2006 no figura en sus archivos; con respecto al cheque que obra a fs. 407 (v. Cpo. Bancos, aa) informó que fue pagado por el Banco HSBC, aportando copia del frente y dorso del mismo. Pudo verificarse que éste fue endosado y cobrado por un tercero y no por el interesado. Asimismo, se observó que la firma del socio gerente que consta en dicho cheque cuando se endosa no corresponde ni a la Sra. Castellano ni al Sr. Rodríguez Varela. Por su parte, el cheque que obra a fs. 112/113 del cuerpo Bancos y del banco detallado a fs. 397 del cpo. principal fue cobrado por un tercero (v. fs. 248 y 393/408, Cpo. Principal, fs. 23/27, Cpo. anexo proveedores impugnados Todoxinternet S.R.L. y fs. 104, 322, 346, 351, 353 y 364, Cpo. Bancos, aa).

Con relación a la prueba testimonial producida en la etapa administrativa, como en el caso del proveedor anterior, la testigo propuesta no concurrió a las audiencias previstas, sino que se presentó a declarar la Sra.

Nardi en su carácter de apoderada de TODOXINTERNET S.R.L. desde 09/2008, acreditando sus dichos con copia de F. 3283 (delegado por la Sra. Castellano con posterioridad a la fecha de las operaciones) (v. fs. 787 y 904/912, Cpo. Principal, aa). De su testimonio surge que si bien conoce respecto de la existencia de operaciones, en principio servicios de publicidad y asesoramiento, desconoció los detalles de las mismas. Sin embargo, afirmó que las facturas emitidas fueron canceladas por Nieves del Chapelco S.A., evidenciándose la misma contradicción que la apuntada respecto del proveedor anterior (v. fs. 783/785, Cpo. Principal, aa).

***Asistenza S.A.**: Esta empresa fue circularizada en dos oportunidades en su domicilio fiscal, volviendo al remitente con la leyenda "desconocido". El 23/04/2008 se labró acta dejando constancia que no existen domicilios que posean la numeración que se declaró como domicilio fiscal (v. fs. 4/6, Cpo. anexo proveedores impugnados ASISTENZA S.A.).

Se le requirió a la fiscalizada que indique la fecha y forma de cancelación de las operaciones que se detallaron y el 07/07/2008 aportó copia de las facturas cuestionadas e informó que las operaciones fueron canceladas mediante cheques del Banco Francés. No aportó copia de la factura tipo "A" N° 0003-00000755 del 31/07/2006 por $ 150.000,00, IVA $ 31.500, total $ 181.500,00. El Banco Francés aportó copia del frente y dorso de varios cheques verificando que los mismos fueron endosados y cobrados por un tercero y no por el interesado (v. fs. 248 y 379/384, Cpo. Principal y fs. 323 y 329, Cpo. Bancos, aa).

La firma no posee bienes registrables ni inmuebles a su nombre, no declaró empleados en relación de dependencia, y la imprenta que confeccionó las facturas es la misma que confeccionó las de la firma Productora Arenales S.A. también cuestionada en autos.

Con relación a la prueba testimonial producida en sede administrativa se resaltó que el testigo propuesto no concurrió a las audiencias previstas, sino que se presentó a declarar la Sra. Clotilde Paternico en su carácter de apoderada de la firma desde el año 2008, acreditando sus dichos con copia de F. 3283 (delegado por el Sr. Méndez quien surge como Director de Asistenza S.A. cuando la Sra. Paternico figura como presidente de Multimedios Arenales S.A. pero no de Asistenza S.A.) (v. fs. 774 y 866/897, Cpo. Principal, aa). De su testimonio surge que ASISTENZA S.A. se dedica a “la venta y producción de publicidad en distintos medios radiales y gráficos”, siendo Nieves del Chapelco S.A. uno de los clientes más importantes, que utiliza sus servicios en la época invernal, especialmente en la cadena de radios que se extiende por todo el país. Respecto al modo de cancelación de las operaciones, manifestó que la actora no tiene deuda alguna con Asistenza, lo cual consta en los balances y estados contables, que la empresa funciona en forma ininterrumpida desde 2002 y que no sabe si los impuestos emergentes de las facturas mencionadas fueron declarados ante AFIP. Por ello, la fiscalización justificó el escaso conocimiento de las operaciones debido a que las mismas se perfeccionaron previo a que la Sra. Paternico sea apoderada en la administración de sistemas (v. fs. 771/773, Cpo. Principal, aa).

***Productora Arenales S.A.:** Esta empresa fue circularizada en el domicilio fiscal declarado y volvió a su remitente con la leyenda "desconocido". Los funcionarios actuantes concurrieron nuevamente al domicilio fiscal declarado y dejaron constancia en acta que se trataba de un edificio de departamentos, donde el encargado del mismo manifestó desconocer a la firma, y agregaron que el departamento referido se encuentra desocupado. Posteriormente, concurrieron al domicilio legal declarado por la firma, dejando constancia en acta que el edificio es ocupado por la Clínica y Maternidad Suizo Argentina, mientras que en el departamento declarado como domicilio funcionan los servicios de “Cirugía, ORL, Pediatría, Traumatología y Urología” (v. fs. 4/7, Cpo. Anexo proveedores impugnados PRODUCTORA

ARENALES S.A., aa).

Se le requirió a la verificada que indique la fecha y forma de cancelación de las operaciones que se detallaron y el 07/07/2008 aportó copia de las facturas cuestionadas e informó que las operaciones fueron canceladas mediante cheques del Banco Francés, Banco Suquía, Banco Río, Banca del Laboro y Banco Macro Bansud, observando que los mismos pertenecen a cuentas de terceros, con excepción de los del Banco Francés que aportó como respuesta a la circularización, copia del frente y dorso de dichos cheques verificando que los mismos fueron endosados y cobrados por un tercero y no por el interesado (v. fs. 248 y 365/375, Cpo. Principal y fs. 324, 328 y 333/337, Cpo. Bancos, aa).

La firma no posee propiedades a su nombre, no tiene empleados en relación de dependencia y la imprenta que confeccionó las facturas es la misma que confeccionó las de la firma Asistenza S.A.

Con relación a la prueba testimonial ofrecida en sede administrativa respecto del Sr. Narváez en calidad de representante legal de la supuesta proveedora, se resaltó que no concurrió a las audiencias previstas. De las consultas a los sistemas informáticos del organismo surge que el domicilio que consignó Nieves del Chapelco S.A. relacionado con el Sr. Narváez no pertenece a ninguna persona con ese nombre, ni para Productora Arenales S.A. (v. fs. 863/865, Cpo. Principal, aa).

***Electro Construcciones Oeste S.R.L.:** Fue circularizada por los inspectores en los domicilios fiscal y legal, las cartas volvieron a su remitente con la leyenda "cerrado" (v. fs. 3/6, Cpo. anexo proveedores impugnados Electro Construcciones Oeste S.R.L., aa).

Al requerírsele a la verificada que indique la fecha y forma de cancelación de las operaciones que se detallaron, el 07/07/2008 presentó escrito en el que solicitó un plazo de 10 días para aportar los comprobantes correspondientes, no dando cumplimiento a lo solicitado. El requerimiento fue reiterado el 04/05/2009 y el 12/06/2009, pero no fue cumplido. Luego se requirió que aporte el detalle y composición de sus pasivos comerciales a la fecha de cierre de los ejercicios 2005 y 2006, verificando que de los listados que aportó no consta saldo adeudado a dicho proveedor (v. fs. 177/179, 184, 187/192, 248, 257 y 467/470, Cpo. Principal, aa).

De este modo el fisco concluyó que las operaciones con los proveedores mencionados (Publidea S.R.L., Todoxinternet S.R.L., Asistenza S.A., Productora Arenales S.A. y Electro Construcciones Oeste S.R.L.) se encuentran respaldadas por documentación que resultaría apócrifa y/o respaldaría operaciones que en realidad son inexistentes, impugnando, en consecuencia, el cómputo del crédito fiscal en el IVA, la deducción del gasto en el IG, considerándolas además como salidas no documentadas (v. fs. 425/426 y 439/441, Cpo. Principal, y fs. 107/108, Cpo. IVA, aa).

VIII.- Que entrando en el análisis del caso, no puede olvidarse que el art. 80 de la LIG vigente al momento de los hechos disponía que *"…los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina"*. Mientras que el último párrafo del art. 12 de la ley del IVA (t.o. en 1997 y sus modif.), establece que: *"en todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles..."*.

Al respecto, la CSJN tiene dicho que: *"Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al*

cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto –en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquel les adjudicó" (Fallos 338:169, considerando 9°).

Cabe recordar que en esta instancia, resulta aplicable la regla del *"onus probandi incumbit et qui dicit"* (la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos), receptada por el art. 377 del CPCCN que dispone que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. En este sentido si bien este Tribunal -cfme. art. 164, ley 11.683 tiene *"...amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes..."*, es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de igualdad procesal.

En suma, corresponde a la recurrente acreditar fehacientemente que las operaciones fueron realizadas con los proveedores impugnados, hecho que le permitirá deducir el gasto correspondiente en el IG y computarse el crédito fiscal en el IVA.

A fs. 434 obra el testimonio de la Contadora Castellano, socia gerente de Publidea S.R.L. y Todoxinternet S.R.L., donde afirmó que esta última ya no se encuentra en funcionamiento. Se comprometió a aportar elementos contables que vinculen o hayan vinculado a esas firmas con la actora, en caso de serle requerido, aspecto que no fue instado por la recurrente. En efecto, se advierte que la testigo no hace más que confirmar la imposibilidad de acreditar el propio registro de las operaciones y el circuito de pagos de las firmas que representa al reconocer en su punto 5) que *"…debido a la falta de cuenta bancaria de PUBLIDEA y TODOXINTERNET se recibían cheques propios y de terceros y se cambiaban en cooperativas financieras"*.

Asimismo, en la prueba pericial contable limitada sólo al ejercicio 2006, la impugnación por parte del fisco y su contestación (v. fs. 453/513, 517 y 522/524), ambos peritos concuerdan en que se cumplió con la formalidad de las operaciones en cuanto a su registración, con excepción de las operaciones con Electro Construcciones del Oeste S.R.L., que tal como lo observa el perito del fisco no se encuentran registradas en la contabilidad de la actora.

De la respuesta brindada por el perito de la actora respecto de Productora Arenales S.A., se observa la mención de una nota dirigida a la actora de 09/2006, sin membrete ni firma de responsable debidamente acreditado, que tampoco se encuentra certificada, en la que se detalla a pedido de aquélla, la campaña publicitaria en medios nacionales referida a las facturas con este supuesto proveedor. Sin embargo, teniendo en cuenta las deficiencias probatorias antedichas, que no se logró correlacionar esa información con los gastos impugnados, ni que el proveedor haya sido el beneficiario del pago efectuado, corresponde apartarse de la conclusión a la que arribó el perito designado a propuesta de la actora.

Con relación a Publidea S.R.L., se adjuntaron a fs. 478/481 informes valorizados de los meses 06 a 09/2006 cuya suma coincide con los importes de las facturas impugnadas de 09/2006, pero los mismos no se encuentran suscriptos por persona alguna autorizada del supuesto emisor de los mismos, hecho éste que no puede suplirse con la documental agregada a fs. 277/281, en atención a que la firma allí inserta no se encuentra acreditada con documental respaldatoria.

Respecto de Asistenza S.A., corresponde efectuar las mismas consideraciones que las expuestas en el párrafo precedente. También resulta reveladora la observación del perito del fisco quien sostuvo que se constató *"…el egreso de los fondos de la hacienda del contribuyente bajo el pretexto de "gastos de publicidad" pero no que el destino hubiese sido el que invoca la actora"*. En efecto, la información aportada en la pericia, que fue detallada en los párrafos precedentes y las observaciones de las impugnaciones, no resultó suficiente para probar que el destino de los fondos haya sido la contratación de publicidad, ni mucho menos que éstos hayan sido destinados a mantener, obtener y/o conservar la fuente de ingresos gravada.

En conclusión, en concordancia con lo expresado por el perito del fisco en el tercer párrafo de fs. 512 y habida cuenta del carácter inmaterial del servicio de publicidad que invocan las facturas impugnadas, no se logró establecer, ni con la pericia contable ni con la prueba testimonial, que el servicio haya sido efectivamente prestado y por dichos proveedores. En este sentido, la actora no acercó a este Tribunal elementos que prueben *efectivamente* los servicios de publicidad que dijo haber contratado. Tampoco logró acreditarse el circuito físico de las transacciones, ni mucho menos el circuito de pagos, pues las operaciones no fueron cobradas por los supuestos proveedores.

Asimismo, cabe destacar que la actividad en la cual el juzgador valora la prueba producida es lo que se denomina el método reconstructivo de apreciación conforme las reglas de la sana crítica. En tal inteligencia, del análisis de los elementos probatorios colectados durante el procedimiento seguido ante el organismo recaudador y plasmados en los actos apelados; y los producidos en esta instancia, se vislumbra un razonamiento congruente sobre la inexistencia del circuito comercial respecto de los proveedores impugnados que pretende hacer valer la actora. Por otra parte, si bien las facturas impugnadas en apariencia y/o extrínsecamente pueden parecer correctas, ello no implica que las operaciones que reflejan hayan sido efectivamente realizadas y por los supuestos proveedores.

En tales condiciones, cabe concluir que los agravios de la actora, al no encontrar respaldo en probanza suficiente y fehaciente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el fisco respecto de la impugnación de las operaciones supuestamente celebradas con los proveedores enumerados. Al respecto, se recuerda que el fisco reunió serios indicios que ponen en duda la verdadera vinculación con los proveedores indicados por la recurrente en la realización de las operaciones.

Vale puntualizar que de la lectura de las resoluciones apeladas, se observa que el fisco constató que las facturas emitidas a nombre de los proveedores observados no merecen fe alguna, toda vez que la realidad indica que éstos no pudieron realizar operación alguna, impugnándose, en consecuencia, el gasto y el crédito fiscal computados procedente de dichos documentos (los cheques no fueron cobrados por los proveedores, existieron contradicciones entre las declaraciones de los proveedores y la actora, los domicilios fiscales coinciden entre las firmas, al igual que el de la contadora Castellano quien también es socia gerente en dos de las empresas impugnadas, no poseen bienes, cuentas bancarias, ni empleados en relación de dependencia, no poseen habilitación comercial, no pudieron ser localizados los terceros a quienes se subcontrataron, ni se probó su participación en el circuito de pagos, la imprenta que imprimió los comprobantes coincide en Asistenza S.A. y Productora Arenales S.A., etc.). Por su parte, la actora no arrimó prueba contundente en esta instancia que permita afirmar que las operaciones fueron efectivamente realizadas y que lo fueron con esos proveedores, por lo que mal podría computar los pagos como gasto deducible en el IG y el crédito fiscal del IVA proveniente de las mismas (v. doctrina del fallo de la CSJN, "Feretti, Félix Eduardo", 10/03/2015).

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar los ajustes practicados en el IG y en el IVA respecto de los proveedores Publidea S.R.L., Todoxinternet S.R.L., Asistenza S.A., Productora Arenales S.A. y Electro Construcciones Oeste S.R.L., con costas.

IX.- Que en cuanto al ajuste referido a ISND, 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 resultaba gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto del tercero. 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 entre otros).

Tal como se observa, desde el sujeto pagador no hay duda de 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 consecuencia, resulta correcto el criterio del fisco en cuanto aplicó, respecto de los supuestos proveedores Publidea S.R.L., Todoxinternet S.R.L., Asistenza S.A., Productora Arenales S.A. y Electro Construcciones Oeste S.R.L., sobre el monto de las erogaciones efectuadas a favor de tales proveedores la tasa del 35% (cfme. última parte del art. 37 de la LIG vigente al momento de los hechos), máxime cuando en algunos de los supuestos se reconoció la existencia de subcontratación para la prestación de los supuestos servicios de publicidad, 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 (art. 38, LIG -vigente al momento de los hechos- y 55, Dto. Reg. 1344/1998).

Ello así, corresponde confirmar el ajuste practicado en el ISND, con costas.

X.- 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, debe confirmarse la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en los actos recurridos, con costas, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683.

XI.- Que con relación a las multas por defraudación en el IG e IVA, aplicadas con fundamento en los arts. 46 y 47, inc. b) de la ley 11.683, por una cuestión de lógica precedencia corresponde me pronuncie primeramente sobre la nulidad opuesta por la actora, al afirmar que el acto apelado en relación a la multa carece de causa y motivación.

En este sentido, debe tenerse presente lo dicho por nuestro Alto Tribunal, en cuanto a que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Al respecto, cabe precisar que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del mismo. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justificaron su dictado.

Del análisis de los actos recurridos, como de las actuaciones seguidas por el ente recaudador surge que contienen los elementos jurídicos formales y sustanciales (cfme. art. 7°, ley 19.549) y se cumplieron los procedimientos establecidos para su emisión, posibilitándose al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar una defensa adecuada, no vislumbrándose que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la aplicación de las multas apeladas -como simplemente invoca la actora-, ni que haya existido agravio alguno a su derecho de defensa, resultando que el planteo de la actora sólo se basó en una mera discrepancia con el criterio fiscal, pero que no afecta la validez de los actos, por lo que corresponde rechazar la nulidad articulada.

En cuanto a la aplicación de las sanciones por defraudación apeladas, cabe destacar que el artículo 46 de la ley 11.683 (vigente al momento de los hechos) en su parte pertinente disponía que: "el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido".

La figura se construye con un “elemento objetivo”, consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un “elemento subjetivo“, consistente en *“una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco”* (Fallos 323:2172 considerando 4).

Ello así, demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario. En el caso, el ente fiscal aplicó la presunción del inc. b) del art. 47 que establece: *“Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible;...”*

En efecto, las constancias agregadas en las actuaciones y que fueron relatadas en los considerandos anteriores, dan cuenta de que el fisco practicó la determinación sobre base mixta nutriéndose no sólo de prueba directa sino también de información brindada por terceros, pues lo cierto es que los hechos constatados evidenciaron que en la documentación impugnada se consignaron datos inexactos que incidieron gravemente en la determinación del gravamen.

Como se afirmó, las presunciones que establece el art. 47 de la ley 11.683 admiten prueba en contrario, siendo la apelante quien debió demostrar la falta del “elemento subjetivo” requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que la aplicación de dichas presunciones ocasiona procesalmente. Sin embargo, la actora no aportó ningún elemento probatorio fehaciente que avale su postura.

En efecto, quedó evidenciado con los elementos hasta aquí analizados que el contribuyente incurrió en irregularidades que revelan la intención de ocultar su realidad impositiva, lo que -claramente- no fue puesto en conocimiento por la actora, sino evidenciado por el fisco en su tarea fiscalizadora, sin que aquella parte haya acompañado -ni en sede administrativa ni en la presente instancia- prueba alguna que avale sus dichos.

En definitiva, encontrándose configurados los elementos correspondientes para aplicar las sanciones previstas en el art. 46 de la ley 11.683, no existiendo elementos que justifiquen una dispensa, un reencuadre de la conducta de la actora ni para modificar la graduación dispuesta en los actos por el que se aplican las sanciones, corresponde su confirmación, con costas.

Por todo lo expuesto, voto por confirmar en todas sus partes las resoluciones apeladas, con costas.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Luis.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas, 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: 2023.11.29 15:20:18 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.30 17:03:04 -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: 2023.11.30 17:03:05 -03:00