Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-150718548-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 19 de Diciembre de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) RIO URUGUAY COOP. DE SEGUROS LTDA. - 49.208-I - SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expte. **49.208-I** caratulado “**RIO URUGUAY COOP. DE SEGUROS LTDA. s/ Apelación**”:

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 102/144vta. se interpuso recurso de apelación contra la Res. 96/18 que determinó el impuesto a las salidas no documentadas (en adelante ISND) de los períodos 01/2012 a 12/2015, intimó su pago con más intereses resarcitorios y aplicó una multa graduada en el 300% del impuesto defraudado en el período 2012 (cfme. art. 46, ley 11.683), difiriendo la aplicación de la sanción correspondiente a los períodos 2013, 2014 y 2015 (cfme. art. 20, ley 24.769 entonces vigente).

Río Uruguay Coop. de Seguros Ltda. (en adelante RUS) señaló que una vez notificados los ajuste del IVA con idéntica base fáctica, los conformó y rectificó las DDJJ del citado impuesto para obtener los beneficios de la ley 27.260, y que una vez vencido el plazo de esa ley recién se le notificaron los ajustes en el ISND lo que, a su criterio, no se encausó en los principios de buena fe.

Afirmó que la AFIP omitió identificar con claridad la conducta que se le atribuyó a los fines sancionatorios y que la resolución debió establecer claramente los actos y omisiones que por culpa o dolo se le endilgan. Señaló que todos los hechos y las irregularidades que detalla el acto apelado se refieren a conductas realizadas por sociedades y personas ajenas a RUS.

Explicó que las irregularidades –en verdad- podrían serle atribuidas a la propia AFIP que no cumplió en tiempo y forma con su responsabilidad de control y, en particular, con la oportuna inhabilitación de empresas que habían inspeccionado. Planteó la nulidad de la resolución apelada por entender que estas irregularidades violan gravemente su derecho de defensa, pues se ve obligada a contestar una imputación defectuosa, sin conocer fehacientemente cuáles son los hechos que, en definitiva, se le atribuyeron.

Manifestó que resulta insostenible que la AFIP pretenda llevar el cuestionamiento atribuible a sus proveedores a fechas anteriores a su inclusión en la base APOC y remarcó que hasta ese momento las

facturas habían sido emitidas cumpliendo con las disposiciones sobre facturación electrónica y con código de autorización electrónica otorgado por la AFIP.

Planteó que como ni la ley 27.260 ni los términos del acta de notificación lo decían, de ninguna manera pudo haberse interpretado que la aceptación voluntaria de los beneficios de la ley, significaría el reconocimiento de una conducta no adecuada a derecho, ni mucho menos reconocer connivencia alguna con los emisores de las facturas supuestamente dirigidas a defraudar al fisco.

Hizo hincapié en que la AFIP actuó como si de la rectificación de las DDJJ se desprendiera, en forma automática, la aplicación del artículo 37 (hoy 40) de la ley del impuesto a las ganancias (LIG), como si la norma no exigiera ninguna indagación adicional y agregó que además se encuadró la conducta de RUS en el art. 46 de la ley 11.683 considerando que la Cooperativa tuvo la intención de defraudar al fisco produciendo DDJJ engañosas. Destacó en que dicha situación excede el principio de unidad de situación jurídica, sobre todo teniendo en cuenta que, al momento de la iniciación del sumario aquí analizado, el plazo de vigencia de la ley 27.260 había finalizado.

Planteó que la doctrina de los propios actos tampoco resulta invocable respecto de las DDJJ rectificativas, pues se encuentra habilitada a rectificarlas y perseguir la repetición de los tributos erróneamente ingresados.

Puntualmente, en relación a los proveedores impugnados la actora señaló:

Respecto del proveedor **GDE SA,** remarcó que sus dos accionistas se presentaron en las oficinas de la AFIP para responder los requerimientos y se impugnaron las facturas como consecuencia de una relación débito/crédito fiscal exigua y la falta de presentación del registro IVA compras. Consideró que en el caso de GDE SA el proveedor está perfectamente identificado y la sociedad no enmascara a otro sujeto que permanece oculto. Agregó que con las pruebas rendidas se demostró que el servicio de publicidad fue efectivamente prestado y que fue GDE SA quien intervino en su contratación. Destacó que este proveedor fue incluido en la base APOC recién el 26/10/2016, por lo que resultó imposible que RUS hubiera advertido con anterioridad que se trataba de un proveedor no confiable. Además indicó que se encontraba habilitado a emitir facturas clase A desde el 22/02/2005.

Con relación a **Sagitario Publicidad SRL**, recordó que se lo impugnó por su relación débito/crédito fiscal exigua, habiendo sido incorporado a la base APOC el 01/02/2016. Señaló que los contratos entre RUS y Sagitario Publicidad SRL fueron suscriptos por su apoderado, Sr. Aldo Bomben, quien también es socio y cara visible de GDE SA. Agregó que el domicilio fiscal declarado es vecino al de GDE SA y que coincide el apellido del apoderado de Sagitario Publicidad SRL y el del socio de GDE SA (Raúl Escudero y Gustavo Escudero, respectivamente), por lo que -a su criterio- no puede descartarse que haya algún vínculo familiar entre ambos. Remarcó que aquí al igual que con GDE SA, las operaciones fueron realizadas para colocar publicidad en las instalaciones del CABJ y en la selección y Liga Argentina de Vóleibol.

En lo tocante a **ARG Publicidad Contemporánea SRL**, reconoció que no cumplió con los requerimientos y su relación débito/crédito fiscal fue exigua, por lo que fue incorporado a la base APOC el 27/01/2016. Hizo hincapié en que en ningún momento el fisco trató a las operaciones entre RUS y este proveedor como simuladas, ni mencionó que el beneficiario de los pagos se encuentre oculto.

En referencia a **Conde MKT SRL**, señaló que fue incorporado a la base APOC el 21/01/2015 cuando RUS realizó operaciones con el mismo hasta 09/2013. Agregó que sus socios fueron localizados y no aportaron

la documentación requerida. Reiteró que al igual que en los casos anteriores, no existe constancia de que la AFIP hubiera investigado el patrimonio personal y el nivel de vida de los socios para determinar al verdadero beneficiario.

Con respecto a **Alicia Recalde**, señaló que fue incorporada a la base APOC el 02/03/2016 pero que RUS realizó operaciones con ella hasta 01/2015 y que no existen constancias de que la AFIP haya intentado localizar al contacto informado.

Con relación a **Delta Constructora SRL, Transportadora Uruguayense SRL, JMS Publicidad SRL, Leonardo Iván Guerra Cabrera, Nekane SA, Integral Resources SRL, Esteban Alberto Sánchez, Pearsa SA, María Angélica Suárez y Rubén Darío Pardo** manifestó que debido al bajo importe involucrado en las operaciones no resulta necesario detenerse a detallar los aspectos detectados, puesto que se repitió similar situación a las descriptas.

Declaró que no actuó en connivencia con sus proveedores para generar créditos fiscales o deducciones artificiales, que siempre procedió de buena fe en las compras y servicios que realizó y de ninguna manera puede considerársela como formando parte de una confabulación destinada a defraudar al fisco.

Afirmó que la incorporación de los proveedores en la base APOC como “contribuyentes no confiables”, no hace más que confirmar que no se trata de contribuyentes inexistentes o no individualizados sino de contribuyentes existentes, inscriptos e individualizados, pero no confiables.

Adujo que en oportunidad de realizar su primera adquisición con cada proveedor cumplió con la RG 1817, verificando la CUIT y los impuestos en que se encontraban inscriptos.

Señaló que se violó el principio de congruencia con la introducción sorpresiva de nuevos cargos e imputaciones que no formaron parte de los cargos originales sino que fueron construidos a partir de las defensas introducidas por la recurrente, en especial por la pericia rendida. Agregó que la AFIP pretendió imputar a la recurrente la utilización de una sociedad controlada, Administradora Fiduciaria del Litoral Argentino SA –en adelante AFLA SA-, para concretar las operaciones impugnadas. Para ello detalló que cuestionó que algunos pagos que RUS informó como abonados con cheques propios fueron pagados por AFLA SA, objetando la contabilidad de RUS por carecer de veracidad. Explicó que luego de la crisis de 2001 las entidades del sector asegurador debieron tomar medidas para continuar operando, constituyendo sociedades que llevaron adelante fideicomisos cuyo objeto era recibir pagos en las más diversas denominaciones monetarias y realizar los pagos respectivos, todo ello autorizado por la SSN y comunicado a la AFIP.

Con respecto a la sanción en el art. 46 de la ley 11.683, precisó que la SND no constituye en sí misma un ilícito tributario tipificado en la figura de la defraudación fiscal y que en la conducta desarrollada por RUS no existió el conocimiento ni la voluntad de incurrir en ningún tipo de obrar culposo o negligente (elemento subjetivo).

Citó doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba y peticionó que se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 152/165vta. se presentó el fisco y contestó el traslado del recurso, acompañó los antecedentes administrativos (aa). Solicitó que oportunamente se confirme la resolución recurrida, con costas.

III.- Que a fs. 184 se abrió la causa a prueba, a fs. 394 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala "C". A fs. 399 se pusieron autos para alegar, haciendo uso de su derecho sólo el fisco a fs. 403/405vta. Finalmente, a fs. 407 se llamaron autos a dictar sentencia.

IV.- Que primeramente debo 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); ni tampoco a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que se arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

V.- Que dicho ello, corresponde me expida con relación al agravio de nulidad articulado por la actora. Al respecto, cabe recordar que como expresó nuestro más Alto Tribunal, 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 (cfme. Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

En este orden de ideas, 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 estos elementos se presentan como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación refiere a la exposición de las razones que han llevado a su dictado, y en especial, la expresión de los antecedentes que lo preceden y justifican. La exigencia de la misma está fundada en una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justificaron su dictado.

Por otro lado: "*...como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal (fallo 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como "in extenso", en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho...*".

Del análisis del acto recurrido, como de las actuaciones seguidas por el ente recaudador surge que contiene 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 (v. fs, 859/924, Legajo Ppal. IVA, Cpo 5, aa) y elaborar una defensa adecuada, no adviertiéndose que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada -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 y que integra la decisión relativa al fondo del asunto, pero que no afecta la validez del acto, por lo que corresponde **rechazar la nulidad articulada, con costas.**

Con relación a las costas, si bien el agravio fue tratado previamente, lo cierto es que no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683 sino como una defensa más contra el acto apelado y con la finalidad de obtener la revocación del mismo, por lo que al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas alguna a su respecto.

VI.- Que respecto de la cuestión de fondo corresponde dilucidar si se encuentran individualizados los verdaderos beneficiarios de los pagos de las operaciones celebradas por la actora con los proveedores impugnados.

Del informe final de inspección –en adelante IFI- (v. fs. 831/855, Cpo. Ppal., aa), la vista (v. fs. 859/933, Cpo. Ppal, aa) y de la misma resolución apelada, surge que la recurrente se encuentra inscripta en "Servicios de seguros patrimoniales excepto los de las aseguradoras de riesgo de trabajo (ART)" y -como actividad secundaria- en "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes urbanos propios o arrendados ncp". El cargo tiene su origen en fiscalizaciones relativas a operaciones con los siguientes proveedores incluidos en la base APOC: Sagitario Publicidad SRL, Conde MKT SRL, Arg. Publicidad Contemporánea SRL, Alicia Recalde y Transportadora Uruguayense SRL. Luego se amplió a: GDE SA, Delta Consultora SRL, Conde Marketing SRL, JMS Publicidad SRL, Guerra Cabrera, Nekane SA, Integral Resources SRL, Esteban Sánchez, GPC Producciones SRL, Pearsa SA, María Angélica Suárez y Rubén Darío Pardo.

El contribuyente presentó archivos de compras y ventas por el período 01/2012 a 01/2016, órdenes de pago, comprobantes de retenciones y datos de contacto de algunos proveedores (v. fs. 10/219, Cpo. Ppal., aa) y comprobantes respaldatorios y medios de pago de las operaciones con otros proveedores (v. fs. 326/386 y 447/773, Cpo. Ppal., aa).

Como resultado de ello se observó lo siguiente respecto de cada proveedor:

1) **GDE SA:** Informó como accionistas a los Sres. Aldo Bomben (presidente) y Gustavo Julián Escudero (vicepresidente) desde 2007 a 2012. Informaron que los registros se encuentran en poder de la contadora, quien dejó de pertenecer a la empresa. Finalmente, el Sr. Escudero entregó fotocopias del libro IVA Ventas por el período 06/2012 a 05/2013, no exhibiendo el libro IVA Compras. Luego al apersonarse el Sr. Aldo Bomben informó que el estudio no se lo entregó. Se encuentra inscripta en "Servicios de publicidad ncp", con alta en IVA y IG y en GMP desde 05/2011. Registró operaciones de compras en los períodos 03 a 12/2012, 03 a 12/2013, y 03/2014 a 08/2015, ascendiendo el monto total facturado a $ 13.545.266,40. En los comprobantes emitidos (v. fs. 327 a 386, 494, 499, entre tantos otros, Cpo. Ppal., aa) se visualiza que el servicio consistió en "Contrato TN. Cuota a 10", "Comisión de agencia", "Cuota... de 10 según contrato. Incluye comisión de agencia", "Monetización. Cuota... de 10", "Copa de oro. Cuota... de 12", "Publicidad en cartelería en los siguientes espacios: Presencia en el equipo de voleibol femenino del CABJ", "Publicidad en cartelería". Presentó DDJJ de IVA hasta 09/2016 y las de los períodos en que habría tenido operaciones con RUS (03 a 12/2012, 03 a 12/2013, y 03/2014 a 08/2015), registran una relación de débito/crédito que oscila entre el 1,02 y el 1,06 excepto el período 11/2013 en donde la relación ascendió al 1,12, parámetros que -a criterio del fisco- resultan exiguos tratándose de la prestación de servicios de publicidad. Además, no se pudo comprobar las compras y gastos al no haber aportado los comprobantes ni los libros respectivos. No posee propiedades inmuebles y declaró tener 2 empleados en relación de dependencia, Sres. Alejandro Javier Weisse y Augusto Fernando Quiroga. Del IFI surge que el agente fiscalizador dejó plasmado que no detectó que se hubiera subcontratado personal, en el domicilio alternativo no se encontró a persona alguna, no se detectaron líneas telefónicas a nombre de GDE SA y no

registra pagos en el impuesto a las ganancias (en adelante IG).

Respecto de los **medios de pago**, en el Anexo al escrito de contestación a la vista (v. fs. 990/993, Cpo. Ppal., aa) y en el informe del perito contador del contribuyente (v. fs. 1263/1274, Cpo. Ppal., aa) se detalló que todos los comprobantes emitidos, fueron cancelados mediante cheques de terceros excepto montos ínfimos que fueron abonados en efectivo. Los cheques fueron emitidos por RADIOLLAMADA SACI (Banco Credicoop-Ctas. N° 219610 y Nº 30871) y MITESIA SA (Banco Credicoop-Ctas. N° 30871 y N° 40561 y Banco BBVA Francés Cta. N° 40222742). A solicitud de la actora, el fisco admitió la prueba de informes a entidades bancarias contra las cuales se libraron los cheques detallados en la prueba documental en 13 Anexos.

El Banco Credicoop aportó copia de cheques y luego de controlados, se concluyó que en cheques a la orden de RUS **no consta el endoso de GDE SA** sino que figura como último endoso firmas o personas físicas, entre las que se pueden mencionar: PONEDORAS SUR SA, LACTEOS BARRAZA SA, GRUAS SAN BLAS SA, Martina García, YESER SA, FAST PAY SA, MOVILWAY SA, PRINZI ARGENTINA SA, TTS VIAJES SA, ALBENS SA, TELEFONICA DE ARGENTINA SA, NOAL SA, CASA ALARCIA SA, FAIP SA, ALVARADO RECAUDACIONES SRL, Omar Tammarazio, CAMPO AUSTRAL SA, CORRETAJES GROUP SA, PANAMER SA, CORRALON RUTA 11 SA, etc. (v. fs. 1546, 1549, 1550, 1551, etc., Cpo. Ppal., aa). Se detectaron algunos que fueron emitidos por RADIOLLAMADA SA a favor de RUS y endosados por su encargado de Tesorería, Sr. Hugo Moreyra y presentados ante instituciones bancarias. Sin embargo, en la documental que aportó RUS fueron afectados a la cancelación parcial de facturas de GDE SA, como por ejemplo: a) el cheque diferido N° 13709228 (v. fs. 1609, Cpo. Ppal., aa) presentado el 15/08/2013 ante el Banco Nación-Suc.Moreno-BA. Sin embargo, RUS registró que con dicho cheque canceló en parte la Factura "A" N° 0005-00002475 (v. fs. 333, 701 y 1265, Cpo. Ppal., aa; b) el cheque diferido N° 13709530 (v. fs. 1611, Cpo. Ppal., aa) presentado el 25/09/2013 ante Banco Francés-Suc.Castelar-BA. Sin embargo, RUS registró haber cancelado en parte la Factura "A" N° 0005-00002530 (v. fs. 632/636 y 1265, Cpo. Ppal, aa); c) el cheque diferido N° 11756202 (v. fs. 1630, Cpo. Ppal., aa) presentado el 31/10/2012 ante Banco Nación-Suc.Moreno-BA. Sin embargo, RUS registró haber cancelado en parte la Factura "A" N° 0005-00001813 (v. fs. 341, 744 y 1263, Cpo. Ppal., aa); y d) el cheque diferido N° 12327919 (v. fs. 1733, Cpo. Ppal., aa) presentado el 03/04/2013 ante Banco Nación-Suc.Moreno-BA. Sin embargo, RUS registró que con dicho cheque canceló en parte la Factura "A" N° 0005-00002187 (v. fs. 336, 714 y 1265, Cpo. Ppal, aa). También se constató que el cheque diferido N° 14173162 (v. fs. 1631, Cpo. Ppal., aa) emitido por MITESIA S.A. a favor de RUS fue endosado y presentado el 01/11/2013 ante Banco Francés-Suc.Castelar-BA por su encargado de Tesorería, Sr. Hugo Moreyra. Sin embargo, RUS registró haber cancelado en parte la Factura "A" N° 0005-00002632, lo que fue constatado por el perito contador (v. fs. 624, 627 y 1266, Cpo. Ppal, aa).

En cuanto a los cheques del Banco BBVA Francés, esta institución señaló que para cumplimentar lo solicitado requería la fecha de cobro y/o endoso de los títulos (v. fs. 1186, Cpo. Principal, aa).

2) <u>Sagitario Publicidad S.R.L.:</u> Se constituyó por contrato social celebrado el 18/12/2000 fijándose el capital social en 30 cuotas, que fueron suscriptas en partes iguales por los señores Daniel Alberto Muriega y Enrique Rubén Lopardo. Por escritura del 01/04/2004, las cuotas fueron adquiridas en partes iguales por la Sra. Blanca Noemí Braun y el Sr. Carlos Alberto Salomón, ambos domiciliados en calle Pergamino 3.337 de CABA, siendo este también el domicilio fiscal. El socio Sr. Carlos Alberto Salomón falleció el 19/10/2009, mientras que la socia Sra. Blanca Noemí Braun se encuentra inscripta en "servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de cuerpos de dirección en

sociedades excepto las anónimas". Registra alta en IG y SS Autónomos desde 04/2008. En 09/2011 se le dio de baja en el IG de conformidad a lo dispuesto por el Dto. 1299/1998 y se le otorgó el alta nuevamente el 12/10/2016 al haber presentado el 09/10/2016 las DDJJ de 2010 a 2015. Sólo registra a su nombre una motocicleta adquirida el 20/07/2015 y no posee inmuebles. Visitado el domicilio declarado, se observa que se trata de una propiedad de dos plantas de características humildes y habiendo tenido contacto con la Sra. Blanca Braun declaró: “que es la única socia de la empresa Sagitario Publicidad SRL, que no recuerda si hay personas apoderadas que representan a ella o a la empresa; que no recuerda los honorarios percibidos en el último año; que el domicilio fiscal de la empresa es el sito en calle Neuquén N°3.390 de la localidad de Santos Lugares; que no recuerda si la empresa tiene sucursales o depósitos; que no recuerda donde y quien realiza la facturación de la empresa; que la empresa realiza la actividad de publicidad; que no recuerda en que lugar físico se realizan los trabajos de publicidad; que la empresa tiene una secretaria y dos empleados, de los cuales no recuerda sus nombres; que no recuerda quienes son los principales clientes y proveedores de la empresa; que no recuerda con que bancos y sucursales opera; que no recuerda en que imprenta se realiza la impresión de las facturas. La señora BRAUN se negó a firmar el acta.” (v. fs. 01/16, Cpo. Legajo "Actuación N°10691-262-2016 SEFI N°706713", aa). Visitado el domicilio fiscal declarado por Sagitario Publicidad SRL sito en calle Neuquén 3390, piso 8, Dpto. "D", Santos Lugares, Partido de Tres de Febrero, se observó que se trata de un edificio que consta de 15 pisos con 5 departamentos por piso. Una persona atendió el portero eléctrico quien si bien no permitió el acceso, confirmó que era el domicilio fiscal de la firma SAGITARIO PUBLICIDAD SRL, manifestó desconocer a los socios y no aportó documentación relacionada con libros contables o talonarios de facturación. Constituido nuevamente en dicho domicilio, el personal del fisco fue atendido por una persona que manifestó llamarse Augusto Quiroga, ser empleado de la empresa, confirmó el domicilio fiscal de la firma como así también la actividad de publicidad; que en el lugar no se encuentra ningún socio y que tampoco se encuentran las facturas ni los libros contables. Dijo desconocer a los principales clientes y proveedores; que la firma opera con los bancos HSBC y COMAFI Sucursal San Martín; que no tiene sucursales ni depósitos; que solo registra un empleado en relación de dependencia de nombre Raúl Escudero; que no conoce el nombre de los socios, que no concurren al domicilio; que en el lugar no se realizan reuniones y no se encuentran los libros de asambleas; que al lugar solamente concurre el apoderado Eduardo Escudero. El Sr. Quiroga no firmó el acta. Luego la misma persona manifestó que no tiene relación con Sagitario Publicidad SRL; que la empresa desarrolla la actividad de servicios empresariales y publicidad variada; que en cuanto a los socios solo conoce a Blanca Braun; que no tiene los libros contables y talonarios de facturación; que desconoce a los principales clientes; que desconoce al propietario del inmueble (v. fs. 66/72, Cpo. Legajo "Actuación N°10691-269-2016 SEFI N°706713", aa). Se encuentra inscripta en la actividad de "servicios de publicidad" y -como actividad secundaria- la de "servicios Empresariales NCP”. Posee alta en IVA y IG desde igual período y en GMP desde 07/2004; posee alta en SS -Empleador desde 01/2008. Registró operaciones de compras en los períodos 01/2012 a 10/2015, ascendiendo el monto total facturado a $11.548.998,91. En los comprobantes emitidos (v. fs. 693/694, Cpo. Legajo Ppal, y fs. 54, 55, 60, 61, 66 y ss, Cpo. Legajo "C.O.D." OI 1455920", aa), se visualiza que el servicio consistió en "Contrato colaboración gestoría Boca. Cuota .../12", "Comisión de agencia", "Publicidad en cartelería", "Publicidad en cartelería en los siguientes espacios: Presencia en el equipo de voleibol femenino del CABJ", "Correspondiente a los siguientes períodos según evolución de cobranzas: ...". "Contrato colaboración gestoría Cuota.../12", "Contrato colaboración gestoría. Cuota.../12. Incluye comisión de agencia", "Según propuesta de colaboración de gestoría sobre contrato con Asociación Civil Club Atlético Boca Juniors. Incluye comisión de Agencia", "Por servicio de promociones y publicidad según contrato. Cuota.../12. Incluye comisión de Agencia". Presentó DDJJ de IVA hasta 12/2015 y las correspondientes a los períodos en que habría tenido operaciones con RUS -01/2012 a 10/2015-, registran una relación de débito/crédito

que oscila entre el 1,01 y el 1,11, parámetros que -a criterio del fisco- resultan exiguos tratándose de la prestación de servicios, como en el presente caso que la actividad principal de Sagitario Publicidad SRL es "servicios de publicidad". Además no se pudo comprobar las compras y gastos al no haber aportado a la fiscalización los comprobantes ni los libros respectivos. El proveedor no es titular de bienes automotores ni de inmuebles. Sólo declaró un empleado en relación de dependencia -Sr. Raúl Alberto Escudero-, siendo el último período informado 12/2015.

Con relación a los medios de pago, en el Anexo al escrito de contestación a la vista (v. fs. 981/984, Cpo. Ppal., aa) y en el informe del perito contador del contribuyente (v. fs. 1275/1289, Cpo. Ppal., aa) se detallaron todos los comprobantes emitidos de Sagitario Publicidad SRL. Los mismos fueron cancelados mediante cheques de terceros excepto montos ínfimos que fueron abonados en efectivo y 4 cheques propios N° 21195398, N° 11931019, N° 11931020, N° 11931007. Los cheques de terceros fueron librados por las mismas firmas y contra las mismas cuentas detalladas respecto de GDE SA. Oficiado el Banco BBVA Francés, informó que necesitaba conocer la fecha de cobro y/o endoso de los títulos para brindar su informe (v. fs. 1186, Cpo. Principal, aa).

Por su parte, el Banco Credicoop aportó copia de cheques y luego de controlados se concluyó que en cheques a la orden de RUS no consta endoso de Sagitario Publicidad SRL figurando como último endoso firmas o personas físicas: TRADING ARGENTINA SRL, BOZZI LUBRICANTES SA, PAPELERA TUCUMAN SA, NEUMATICOS DE AVANZADA SA, ASOC. MUTUAL DEL CLUB ALMAFUERTE DE LAS VARILLAS, MARTOGLIO COMBUSTIBLES SRL, Vicente Atencio, FANTUZ SA, Juliana González, FADEL SA, Betina Busso, ASOC. MUTUAL CLUB SOCIAL DEP. ASCENSION, etc. (v. fs. 1692, 1695, 1696, 1708, 1711, 1712, 1713, 1716, 1720, 1721, 1725, 1726, Cpo. Principal, aa). Entre otros cheques aportados por el Banco Credicoop, se detectaron algunos que fueron emitidos por MITESIA SA a favor de RUS, endosados por su encargado de Tesorería, Sr. Hugo Moreyra y presentados ante instituciones bancarias. Sin embargo, en la documental que aportara RUS fueron afectados para cancelar parcialmente facturas de Sagitario Publicidad SRL, como por ejemplo: a) los cheques diferidos N° 15805786 y N° 15805787 (v. fs. 1741/1742, Cpo. Ppal., aa) presentados el 17/09/2014 ante ICBC Suc.Laboulaye-Córdoba. Sin embargo, RUS registró que con dichos cheques canceló en parte las Facturas "A" N° 0005-00005812 y N° 5813 (v. fs. 1282 y 165, 170 y 171, Cpo. Legajo COD 1455920, aa); b) el cheque diferido N° 17325339 (v. fs. 1730, Cpo. Ppal., aa) presentado ante el Banco Francés. Sin embargo, RUS registró haber cancelado en parte la Factura "A" N° 0003-00006484 (v. fs. 1285, 123 y 119, Cpo. Legajo COD 1455920, aa). En cuanto a los cheques propios N° 21195398, N° 11931019, N° 11931020 y N° 11931007 el perito no indica a qué cuenta y Banco corresponden. Sin embargo, en las órdenes de pago que fueron aportadas durante la fiscalización (v. fs. 294 y 342, Cpo. Legajo C.O.D. /O.I.1455920), consta que fueron emitidos contra Banco Credicoop, no habiendo dicha entidad aportado fotocopia de los cheques mencionados.

3) <u>Arg. Publicidad Contemporánea SRL</u>: Está integrada por las socias: María Angélica Betiana Suárez y Érica Pamela Gisele Suárez, ambas con cargo de "Gerente". Se concurrió al domicilio fiscal de la firma. Se encuentra inscripta en "servicios de publicidad ncp" y -como actividad secundaria- en "servicios Empresariales N.C.P."; con alta en IVA y IG desde 07/2012.

Registró operaciones de compras en los períodos fiscales 10/2013; 01/2014; 03/2014; 06/2014 a 10/2014; 12/2014; 01/2015 y 03/2015 a 12/2015, ascendiendo el monto total facturado a $916.160,63 (v. fs. 293, Cpo. Legajo Principal, aa).

En los comprobantes emitidos (v. fs. 19, 23, 25, 30, y ss, Cpo. Legajo Ppal, aa), se visualiza en el detalle de los mismos que el servicio consistía en "Por participación publicitaria correspondiente al mes de agosto 2014, Campeonato Argentino TCPM, auto N°14, ..."; "Campeonato Argentino TC Mouras, ..."; "Publicidad realizada en auto de carrera TC …"

Circularizada la imprenta interviniente, se presentó una persona autorizada con una nota firmada por la responsable de la imprenta, quien aportó copia de los comprobantes realizados, detallando los domicilios consignados en los comprobantes, reimpresiones de las "Autorizaciones de impresión", manifestando en dicha nota que la persona que solicitaba los trabajos era el Sr. Gabriel Prestefilipe. Circularizados los Bancos intervinientes, solicitándoles informe de las personas que operan las cuentas, autorizados, detalles de las mismas y legajos de constitución. Al vencimiento se presentó la documentación requerida, manifestando que las personas autorizadas eran las socias de la firma mencionada. Presentó DDJJ de IVA hasta el período 09/2015 y las de los períodos en que habría tenido operaciones con RUS -10/2013, 12/2013 a 11/2015-, registran una relación de débito/crédito que oscila entre el 1,00 y el 1,04 salvo en los meses de 10/2015 11/2015 que no presentó DDJJ de IVA. Según criterio del fisco, estos parámetros resultan exiguos tratándose de la prestación de servicios de publicidad. Además no se pudo comprobar las compras y gastos al no haber aportado cuando se le requirió los libros respectivos. No posee propiedades inmuebles, ni automotores y no declara tener empleados en relación de dependencia.

En cuanto a los medios de pago, en el Anexo al escrito de contestación a la vista (v. fs. 986/989, Cpo. Ppal., aa) y en el informe del perito contador de la contribuyente (v. fs. 1290/1292, Cpo. Ppal., aa) se detalló que todos los comprobantes fueron cancelados mediante cheques de terceros y cheques propios (Banco Credicoop- Ctas. N° 2892/3 y N° 4242/2) y en menor medida por canje publicitario, efectivo y fondo fijo. Los cheques de terceros fueron librados contra cuentas del Banco Santander Río (N° 41790281, N° 221, N° 94 y N° 37800565), Banco de Corrientes (N° 21246206, 21702828), Banco Julio (3131534), Citibank (28439030), Banco Macro S.A. (20690103 y 9981796), Bco. Francés (795639, 559370 y 459999), Banco Galicia (74110835), Banco Provincia de Buenos Aires (79670944, 79177196 y 92279560), Nuevo Banco de Entre Ríos S.A. (20182359 y 20269998) y Banco Nación (58890047).

El Banco Santander Río (v. fs. 1039 y 1040, Cpo. Ppal., aa) solo remitió una planilla con los datos filiatorios de presentantes de dos cheques ante esa entidad, informando respecto del cheque N° 41790281 por $ 730,00 que fue pagado el 19/05/2014 siendo la entidad depositaria el Banco Galicia SA; el cheque N° 221 por $ 9.467,00 fue pagado el 25/07/2014 siendo la entidad depositaria el Banco Galicia SA; el cheque Nº 94 por $ 10.741,00 fue pagado el 15/10/2014 siendo la entidad depositaria el Banco Provincia de Buenos Aires y el cheque N° 37800565 fue pagado el 07/07/2014 siendo la entidad depositaria el Banco HSBC. El Banco de Corrientes aportó copia del cheque N° 21246206 de la Cta. 099-00211290/001 de la firma CONCRET LIBRES SA por $ 1.196,00 (v. fs. 1211, Cpo. Ppal., aa), en la que consta como último endoso Ivana Cisneros y copia del cheque N° 21702828 emitido por $ 1.285,02 Cta. N° 099-00131661/003 titular GEC SA cuyo último endoso fue realizado por Reinaldo Tonin, depositándolo en la CC N° 0101001009/4 Bco. Comafi (v. fs. 1212, Cpo. Ppal., aa). El Banco Julio S.A. informó que el cheque N° 3131534 por $ 9.002,00 corresponde a la Cta. N° 59880 de OAS SRL manifestando que no se puede identificar el nombre y apellido de las personas que cobraron o endosaron el cheque porque al ser un monto inferior a $ 40.000,00 no viajan por Cámara Electrónica (v. fs. 1221 a 1223, Cpo. Ppal., aa). El Citibank NA expresó que el cheque N° 28439030 fue librado por $ 750,00 Cta. N° 44855628 a nombre de Martín Alberto Sasson y a efectos de brindar mayor información necesitan la fecha de presentación al cobro (v. fs. 1176, Cpo. Ppal., aa). El Banco Macro aportó copia del cheque N° 20690103 por $ 2.628,00

correspondiente a la Cuenta N° 4497120 del Banco Macro SA siendo el librador Héctor Hugo Macias y el último endoso de SUCESION DE MARTIN CALVI SA (v. fs. 1070, Cpo. Ppal., aa), y copia del cheque N° 9981796 por $ 565,00 correspondiente a la Cta. N° 226041 del Banco Macro SA siendo el librador CASINOS DE MISIONES SA y el último endoso de EMPRENDIMIENTOS SW SA (v. fs. 1071, Cpo. Ppal., aa). El Banco BBVA Francés expresó que necesitaba conocer la fecha de cobro y/o endoso de los títulos para brindar su informe (v. fs. 1186, Cpo. Ppal., aa). El Banco de Galicia y Buenos Aires S.A. señaló que para cumplimentar lo solicitado requería la fecha de pago de los cartulares y/o período de búsqueda (v. fs. 1060, Cpo. Ppal., aa). Con respecto al Banco Provincia de Buenos Aires, RUS no aportó constancia de haber diligenciado el oficio. El Nuevo Banco de Entre Ríos SA aportó copia del cheque N° 20182359 por $ 112.80 emitido por GEC SA Cta. N° 600620/1 NBERSA siendo el último endosado SUC. DE MARTIN CALVI SA (v. fs. 1427/1428, Cpo. Ppal., aa) y copia del cheque N° 20269998 por $ 11.041,00 emitido por Fernando Ferre Cta. N° 1306/3 NBERSA Suc. Cinco Esquinas, siendo el último endoso firmado por PINTURERIAS CELTA SRL (v. fs. 1399, Cpo. Ppal., aa). El Banco Nación informó que se le torna dificultoso cumplimentar con lo requerido puesto que ya no cuenta en sistema con información de los cheques enumerado (v. fs. 1242, Cpo. Ppal, aa).

En cuanto a los cheques propios librados contra cuentas del Banco Credicoop, dicha institución aportó fotocopia de los valores Nºs. 19338171, 19338169, 19338167, 19338165, 19340685, 19339236, 19339237, 19339701, 19339706, 19338647, 19330234, 19339235, 19341129, 19341140, 19341346, 19341347, 19341348 y Nros. 19341349, 19340231, 19340232, 19340233 y 19338646 (v. fs. 1498, 1499, 1500 y siguientes, Cpo. Ppal., aa) en los que figura un primer endoso con una firma que no está aclarada sobre el sello de "ARG. PUBLICIDAD CONTEMPORANEA SRL" y como últimos endosantes Raquel Palma, María Pía Carnevale, CORRALON YACOPINO SA, O'DARLUZ SA, AP CONSULTORA SA, ETS SA, Mariana Quiroga, TABACALERA SARANDI SA, BRAVATEC SRL, PAMPA SA, RECAUDACIONES COMPUTARIZADAS SA, AMSE JEAN PIAGET, AP CONSULTORA SA, Sergio J. Caserio, YPF SA, Guillermo Carena, SUC. DE MARTIN CALVI SA, Apoderado de SA, KIET SRL, Romina Gretter y VENI CONSTRUCCIONES SRL, respectivamente.

Se observó, conforme consta en las órdenes de pago emitidas por RUS, que algunas facturas con el membrete de ARG. Publicidad Contemporánea SRL fueron canceladas mediante cheques detallados como "propios" y, sin embargo, de las fotocopias aportadas por el Banco Credicoop, se advirtió que los mismos fueron emitidos a favor de dicha firma por AFLA SA contra su CC N° 002892/3, Banco Credicoop - Filial Concepción del Uruguay. A continuación, se detallan los cheques que se encuentran en esas condiciones: Nros. 16106004, 16106006, 14314959, 14314960, 16105661, 16105663, 16105664, 16105190, 16105170, 16104713, 16105162, 16105164, 16105165, 16104711, 16104712, 16103902, 16104221, 16104223, 16104224, 16104225, 16103070, 16103074, 16103076, 16103899, 16103901, 14316529, 14316526, 14316000, 14315998, 14315997, 14315995, 14315988, 14315990, 14315987, 14314965, 14314964. 22286252, 22286251 y 22048523 (v. fs. 1453, 1456, 1461, 1462, y ss, Cpo. Ppal., aa).

Por ello, se consultó la base de datos de AFIP surgiendo que: desde el año 2008 los accionistas de AFLA SA son RUS y COOPERATIVA DE VIVIENDA, CRÉDITO, CONSUMO Y OTROS SERVICIOS ASISTENCIALES RIO URUGUAY LIMITADA; desde el período 2008 RUS es titular del 90% del paquete accionario de AFLA SA; que las entidades bancarias informaron como domicilio alternativo de AFLA SA el domicilio fiscal declarado por RUS; que el Sr. Luis Alberto Erpen es el "Representante legal" de la CC N° 02190028923, Banco Credicoop, que desde el 2011 detenta el cargo de Presidente del Directorio de AFLA SA y es el Administrador de relaciones de Clave Fiscal de dicha firma. Desde ese

período, el Sr. Luis Alberto Erpen desempeña el cargo de Secretario del Consejo de Administración de RUS.

4) Conde Marketing SRL: Se constituyó por contrato social celebrado el 30/10/2009; los socios fundadores son los Sres. Alfredo Osvaldo Boccia y Orlando Gialdini; el capital social conformado por 30.000 cuotas de $10 cada una fue suscripto en partes iguales por los dos socios; mediante contrato del 16/12/2009 el Sr. Gialdini cede, vende y transfiere la totalidad de sus cuotas al Sr. Pascual Enrique Cuzzola y en el mismo acto se designa al Sr. Boccia como gerente de la firma. El 10/01/2012, el Sr. Boccia cede, vende y transfiere sus cuotas al Sr Edgardo Néstor Marcos (v. fs. 75/81, Cpo. "Cuerpo Principal 1 de 13", aa). Tras varios intentos para notificar un requerimiento, se localizó al socio gerente, Sr. Cuzzola quien manifestó: "que el verdadero dueño de la empresa es el Sr. Alfredo Boccia, y que su hijo, Alfredo Osvaldo Boccia, es el apoderado de la misma; que actualmente el Sr. Boccia continuaba con la actividad, con la firma "Mejores 2014", ubicada en Córdoba y Donado, de la ciudad de Rosario" y también "que la documentación de la firma estaba en poder del Sr Alfredo Boccia, "verdadero dueño de la empresa Conde MKT S.R.L." y su hijo Alfredo Osvaldo Boccia apoderado de la misma, que él no posee documentación alguna por haber terminado la relación laboral en malos términos; que si bien él figuraba como socio gerente y firmaba las chequeras en blanco, los cheques eran completados por el Sr Boccia, o su hijo." (v. fs. 1/3, 6/7, 19/35, Cpo. "Cpo. Ppal. 1 de 13", aa). Constituido personal del fisco en el domicilio de la firma "MEJORES 2014", fueron atendidas por un empleado, quien manifestó que el titular de la firma es el Sr. Alfredo Boccia quien no se encontraba en el lugar. Al concurrir nuevamente fueron atendidos por el Sr. Boccia quien manifestó que no poseía documentación de la firma y aportó documentación relacionada al Sr. Cuzzola (v. fs. 38/70, Cpo. "Cuerpo Ppal. 1 de 13", aa). Registró operaciones de compras en los períodos 04 a 06/2013 y 10/2013, ascendiendo el monto total facturado a $ 243.988,99. Se destacó que RUS registró operaciones con esta firma en períodos anteriores, habiendo presentado DDJJ rectificativas descartando el crédito fiscal computado oportunamente, conformando el ajuste pretendido mediante fiscalización O.I. N° 824927. Se encuentra inscripta "servicios de publicidad ncp"; con alta en los IVA e IG, y baja en ambos gravámenes desde 12/2013 por cese de actividades. También declaró varios domicilios fiscales, todos en la ciudad de Rosario (Sud)-Santa Fe. En los comprobantes emitidos (v. fs. 643, 644, 651 y ss, Cpo. Legajo Ppal., aa) se visualiza que el servicio consistió en "Servicios de publicidad", "Servicios de publicidad en competencia de TC piloto Mariano Werner carrera de...". "Servicios de publicidad piloto Maximiliano Abriata carrera TS 1800". Presentó las DDJJ del IG de los períodos 2010 a 2012, en las que se observa un abrupto incremento de las ventas (2010: $ 1.474.475,42 - 2011: $ 7.554.679,30 y 2012: $ 120.436.214,82). Sin embargo, la relación del resultado neto respecto de las ventas solo es del 3,63%, 2,01% y 2,58%, respectivamente. No presentó la DDJJ de IG por los períodos en los que habría operado con la rubrada. Presentó DDJJ del IVA desde 11/2009 hasta 11/2013 y la relación débito/crédito fiscal se encuentra alejada de los parámetros medios de la actividad. Presentó DDJJ de SUSS-Empleador desde 01/2011 a 11/2013. No posee bienes registrables a su nombre -automotores, inmuebles, aeronaves, embarcaciones ni maquinarias agrícolas.

En cuanto a los medios de pago, en el Anexo al escrito de contestación a la vista (v. fs. 968/971, Cpo. Ppal., aa) y en el informe del perito contador de la actora (v. fs. 1293/1296, Cpo. Ppal., aa) se detalló que los comprobantes de CONDE MKT SRL (períodos 04 a 06/2013 y 10/2013, por $243.988,99), fueron cancelados mediante cheques de terceros y en una ínfima parte mediante efectivo.

De la respuesta a los oficios diligenciados a las instituciones bancarias, se obtuvo la siguiente información: a) Citibank NA expresó que el cheque N° 26751282 fue librado por $ 977, Cta. N° 98224227 a nombre de

Pablo Esteban Ahumada y que para brindar mayor información necesitaban la fecha de presentación al cobro (v. fs. 1176, Cpo. Ppal., aa); b) Banco BBVA Francés cheque N° 354759 por $ 1.842, se señaló que para cumplimentar lo solicitado se requería la fecha de cobro y/o endoso de los títulos (v. fs. 1186, Cpo. Ppal., aa); c) Banco Credicoop, cheques N° 92076775 por $ 1.866 (v. fs. 1599, Cpo. Ppal., aa) último endosante Germán Acosta; N° 72520538 por $ 3.000 (v. fs. 1588, Cpo. Ppal., aa) último endosante PALLETS BROWN SRL; Nº 92076789 por $ 1.410 (v. fs. 1597, Cpo. Ppal., aa) último endosante RAZ Y CIA SA; N° 92076777 por $ 1.866 (v. fs. 1602, Cpo. Ppal., aa) último endosante GESTION LABORAL SA; N° 92076790 por $ 1.410 (v. fs. 1596, Cpo. Ppal., aa) último endosante SANCOR COOP. DE SEGUROS LTDA; N° 74617548 por $ 1.522 (v. fs. 1587, Cpo. Ppal., aa) último endosante Graciela Frayterna; N° 13099809 por $ 24.187,97 y N° 74487559 por $ 4.594,10 (v. fs. 1637, Cpo. Ppal., aa), último endosante Sergio Lago; d) Banco Santander Río S.A., cheques N° 1431 por $ 6.226, N° 4570002 por $ 1.255, N° 67820497 por $ 640, N° 66 por $ 9.583, N° 157 por $ 4.870 y N° 14100066 por $ 473. Se remitió planilla informando que el cheque N° 67820497 por $ 640,00 no fue localizado y respecto de los demás, se indicó que fueron pagados siendo las entidades depositarias el Banco BBVA Francés SA, el Bco Santander Río SA, Banco de la Nación Argentina, Banco Macro SA, y HSBC, respectivamente (v. fs. 1039/1040, Cpo. Ppal, aa); e) Banco Galicia, cheques N° 16307735 por $ 3.621,00, N° 22916721 por $ 2.913, N° 1399710 por $ 1.152, N° 13985399 por $ 4.000, N° 1093100 por $ 6,490 y N° 28089800 por $ 20.533. Expuso que para cumplimentar lo solicitado requería la fecha de pago de los cautelares y/o período de búsqueda (v. fs. 1060, Cpo. Ppal, aa); f) Banco de Corrientes SA, cheque N° 21054975 por $ 3.170.97, cheque N° 20823328 por $ 2.115, cheque N° 21054850 por $ 1.009,80, cheque N° 21054825 por $ 1.238,49, cheque N° 21362532 por $ 10.700, cheque N° 21012959 por $ 360 y cheque N° 20327764 por $ 1.108. La entidad manifestó que el cheque N° 21012959 no fue presentado y aportó copia de los demás (v. fs. 1194/1199 y 1206, Cpo. Ppal, aa) en los que se observa como últimos endosantes personas físicas en carácter de titulares o en representación de otras firmas; g) Banco Macro, cheques N° 90410307 por $ 2.785, N° 8813063 por $ 1.030, N° 6446739 por $ 8.000, y N° 13743658 por $ 8.850. Informó que los datos de las personas que cobraron los cheques y la titularidad de las cuentas en donde se presentaron los valores están en poder de los bancos depositarios y aporta copia de los cheques N°s. 90410307, 6446739 y 13743658 (v. fs. 1062, 1066, 1067, 1072 y 1073, Cpo. Ppal, aa) en los que consta que fueron presentados al cobro por Asociación Mutual Empleados Comerciantes e Industriales Barrio Echesortu, TRUCK LUNCH SRL y GRAN DORADO SA, respectivamente; h) Nuevo Banco de Entre Ríos, cheques N°s. 17822922 por $ 4.990, 18358253 por $ 1.820, 18144697 por $ 1.425, 18545802 por $ 1.305,80, 18800620 por $ 863, 18318264 por $ 1.380, 18987219 por $ 3.000, 18650591 por $ 1.879, 18038172 por $ 13.200, y 18598491 por $ 20.543. Esta entidad aportó copia de los cheques que pudo localizar (N°s. 18144697, 18545802, 18800620, 18650591, 18038172 y 18598491) (v. fs. 1377, 1390/91, 1396/97, 1382/83 y siguientes, Cpo. Ppal, aa), en los que se observa como últimos endosantes personas físicas en carácter de titulares o en representación de otras firmas; i) Banco Industrial SA, cheques N°s. 10116185 por $1.787,16, 10116186 por $ 1.787,16 y 65 por $ 9.583. Indicó que respecto del cheque N° 65 no pudo obtenerse información y aportó copia de los otros dos en los que figura que el último endoso corresponde a NANCEL SA y EL DORADO SA (v. fs. 1187, 1189 y 1190, Cpo. Ppal, aa); j) Industrial and Commerce Bank of China, cheques N°s. 69620216, por $2.000 y 72756402, por $4.958,00. La entidad presentó copia de dichos valores en los que consta como último endoso EL DORADO SA y Sergio Lago (v. fs. 1238/1239, Cpo. Ppal, aa); k) Banco Nación, cheques N°s. 36714951 por $ 1.872, 44826119 por $ 1.874 y 44757680 por $ 1.000. Informó que se le torna dificultoso cumplimentar con lo requerido puesto que ya no cuenta en sistema con información de los cheques enumerado (v. fs. 1242, Cpo. Ppal, aa); l) HSBC Bank Argentina SA, cheque N° 33583523 por $ 2.533,34, cheque 85206650 por $ 1.250, cheque 35622345 por $ 2.850. La entidad señaló que dichos valores fueron presentados al cobro en Banco Meridian, Banco Santa Fe y Banco

Macro, respectivamente (v. fs. 1214, Cpo. Ppal, aa); ll) Banco Patagonia SA, cheque 88346752 por $ 1.778,50, cheque 63392193 por $ 980. Este banco informó que dichos cheques fueron depositados en Banco Francés SA y Nuevo Banco de Santa Fe SA, aportó copia de los mismos en los que constan como últimos endosantes una sociedad y el Sr. Sergio Lago (v. fs. 1074/1076 y 1080, Cpo. Ppal, aa); m) Banco Provincia de Buenos Aires, cheques N°s. 74649600 por $ 5.514 y 78531006 por $ 1.152. RUS no aportó constancia de haber diligenciado oficio a este banco; n) Banco Julio, cheque N° 3017257 por $ 7.813. Informó que ese valor corresponde a la Cta. N° 59880 de JOSA SRL y que no pudo identificarse el nombre y apellido de las personas que cobraron o endosaron el cheque porque al ser un monto inferior a $ 40.000 no viajan por Cámara Electrónica (v. fs. 1221/1223, Cpo. Ppal, aa).

5) <u>Alicia Recalde:</u> Constituido personal del fisco en el domicilio fiscal declarado por la Sra. Recalde manifestó: “que es ama de casa, que no desarrolla ninguna tarea adicional; que el inmueble está destinado a vivienda familiar, de la Sra. Recalde y sus dos hijos; que nunca desarrolló la actividad de "Servicios de consultores en informática y suministros de programas de informática"; que en 05/2011 acompañó al Sr. Ariel (el cual no recuerda su apellido, domicilio ni otro dato que ayude a revelar su identidad) a la Agencia N°13 de Lomas de Zamora para dar de alta la actividad de "Servicios de consultores en informática y suministros de programas de informática” a cambio de una suma de dinero; que todo contacto con que el Sr. Ariel lo mantenía su esposo el Sr. Navarro Francisco quien falleció en 06/2011; que desconoce todo tipo de operatoria, clientes, proveedores; que nunca solicitó ante AFIP códigos de impresión de facturas y que no realizó ningún pedido en imprenta, ni retiró dicho pedido” (v. fs. 255/257, Cpo. Legajo Actuación N°11611-256-2014, aa).

Los fiscalizadores se constituyeron en el domicilio fiscal de la imprenta de Graciela Mónica Zummer, el Sr. del Castillo, autorizado de la Sra. Zummer, expresó que los trabajos de impresión son retirados por los contribuyentes al momento del pago y aporta la documentación solicitada. Asimismo, en su informe el funcionario actuante dejó expuesto que en la primera visita al local comercial de la imprenta, se le preguntó verbalmente al Sr. Heilwel si contaba en sus registros con información relacionada con la persona que retiraba los trabajos de impresión de Francisco Navarro y de Alicia Recalde, manifestando que en las fichas de esos clientes figura el nombre de Ariel y 2 teléfonos. Finalmente, se hicieron presentes en el domicilio de la AFIP la Sra. Graciela Mónica Zummer y el Sr. Enrique Heilwel, manifestando no recordar quienes solicitaban y retiraban los trabajos de impresión, debido a la gran cantidad de clientes y los montos poco significativos de las operaciones (v. fs. 266/296 y 302, Cpo. Legajo Actuación N°11611-256-2014, aa).

Se encuentra inscripta ante AFIP desde 05/2011 declarando desarrollar como actividad principal la de "servicios de consultores en informática y suministros de programas de informática" y secundaria "servicios de publicidad n.c.p."; con alta en el IVA, IG y baja por cese de actividades desde 05/2015 (v. fs. 1, Cpo. Legajo Actuación N°11611-256-2014, y fs. 70/71, Cpo. Legajo Consulta a las Bases, aa). Registró operaciones de compras en los períodos 04/2012; 06 a 08/2012; 10 a 12/2012; 02 a 04/2013; 06 a 08/2013; 10/2013 y 11/2013; 01 a 07/2014; 09/2014 y 01/2015 ascendiendo el monto total facturado a $ 152.999,94 (v. fs. 295, Cpo. Legajo Principal, aa). En los comprobantes emitidos (v. fs. 133, 136, 138, y ss, Cpo. Legajo Ppal, aa) se visualiza que el servicio consistió en "publicidad en programa Efecto TN, auspicio del programa en forma exclusiva en bloques y promotoras en notas", y "publicidad en el diario Olé suplemento especial Turismo Nacional". Presentó DDJJ del IG hasta el año 2013 y de IVA hasta 04/2015, siendo la relación débito/crédito ínfima teniendo en cuenta la actividad declarada, es más en algunos períodos el crédito es mayor al débito fiscal. No registra propiedades inmuebles, aeronaves, embarcaciones ni

máquinas agrícolas a su nombre. El 13/08/2014 adquirió un rodado Renault Furgon Kangoo por $ 100.000.- y lo vendió el 20/01/2015 en $ 90.000. El 12/11/2014 compró un automóvil Volkswagen sedan 4 puertas Vento 2.0 en $ 137.500.- y lo vendió el 24/08/2015 en $ 156.000.- (v. fs. 76/80, Cpo. Legajo Consulta a las Bases, aa).

En cuanto a los **medios de pago,** en el Anexo al escrito de contestación a la vista (v. fs. 986/989, Cpo. Ppal, aa) y en el informe del perito contador del contribuyente (v. fs. 1297/1298, Cpo. Ppal, aa) se detalló que los comprobantes de Alicia Recalde (períodos 04/2012; 06 a 08/2012; 10 a 12/2012, 02 a 04/2013, 06 a 08/2013, 10/2013 y 11/2013, 01 a 07/2014, 09/2014 a y 01/2015, por $152.999,94) fueron cancelados por cheques de terceros y cheques propios (Banco Credicoop Cta. Nº 2892/3). Los cheques de terceros fueron librados contra cuentas del Banco Santander Río N° 18500118 por $ 102, Banco Patagonia N° 83208200 por $1.522, Banco Nación N° 36526196 por $ 2.838, N° 31974603 por $ 240 y N° 33592613 por $ 707, Banco Francés N° 590879 por $ 590, Banco San Juan SA N° 45098762 por $ 3.018, Nuevo Banco de Entre Ríos SA N° 14941036 por $ 1.305.73 y Banco Industrial SA N° 9180546 por $ 1.255,50 y el ICBC N° 65225195 por $ 1.485.

Al respecto el Banco Santander Río informó que el cheque en cuestión fue depositado en el Banco Credicoop (v. fs. 1040, Cpo. Ppal, aa); el Banco Patagonia S.A. informó que el cheque mencionado fue depositado en el Banco Santander SA y aportó copia del mismo en la que figura como último endosante el Sr. Martin De Francesco (v. fs. 1074 y 1081, Cpo. Ppal, aa); el Banco Nación informó que se le tornó dificultoso cumplimentar con lo requerido, puesto que ya no cuenta en sistema con información de los cheques enumerado (v. fs. 1242, Cpo. Ppal, aa); el Banco BBVA Francés señaló que para cumplimentar lo solicitado requería la fecha de cobro y/o endoso de los títulos (v. fs. 1186, Cpo. Ppal, aa); el Banco San Juan SA indicó que el cheque fue presentado al cobro ante el Banco Provincia de Buenos Aires (v. fs. 1193, Cpo. Ppal, aa); el Nuevo Banco de Entre Ríos SA aportó copia del cheque en la que consta que fue depositado en el Banco Santander Río SA (v. fs. 1396/97, Cpo. Ppal, aa); el Banco Industrial aportó copia del valor en la que consta que fue cobrado por el Sr. Leonel Geniso (v. fs. 1188, Cpo. Ppal, aa) y el Banco ICBC aportó fotocopia del cheque en el que consta como último endoso el Sr. Leonel Genniso (v. fs. 1233, Cpo. Ppal, aa).

En este caso también se observó, conforme consta en las órdenes de pago emitidas por RUS, que algunas facturas con el membrete de Alicia Recalde fueron canceladas mediante cheques detallados como "propios". Sin embargo, de las fotocopias aportadas por el Banco Credicoop, se advirtió que los mismos fueron emitidos a favor de dicha firma por AFLA SA contra su CC N° 002892/3 Banco Credicoop Filial Concepción del Uruguay. A continuación se detallan los cheques que se encuentran en esas condiciones: N°s. 14312486, 14313035, 14313942, 14314320, 16104527, 16103272, 16103898, 22049838, 13982582, 13982124, 13982121, 14316782, 11934445, 11933473, 11932212, 14316092, 14315486, 13980964, 21770568 y 13979107 (v. fs. 1455, 1457, 1458, 1459, 1473, y siguiente, Cpo. Ppal, aa).

Se detectó que el 30/06/2014 RUS emitió la orden de pago N° 38896 en la que consta que la factura N° 1624 con el membrete de Alicia Recalde fue cancelada mediante cheque N° 22284634 Banco Credicoop detallado como "propio". Sin embargo, de la fotocopia aportada por el Banco Credicoop se advirtió que el mismo corresponde a la CC 015224/8 Suc. Lujan-BA cuyo titular es HOMAQ SA que emitió dicho valor a favor de ALAMBRADOS LOS VASQUITOS SRL y el último endoso corresponde a Hugo Lanciotti por $ 50.000. Sin embargo, la factura que pretende cancelar con dicho valor es de $ 4.500 (v. fs. 159/160 y 1494, Cpo. Ppal, aa).

6) D<u>elta Consultora S.R.L.:</u> Fue constituida por contrato social celebrado el 11/08/2005, siendo informados como accionistas entre 2005 y 2007 las Sras. Susana Kaplan y Soledad Meneghini y desde 2009 a 2012 los Sres. Juan Carlos Vallejos y Roberto Javier Chávez (v. fs. 23/25, Cpo. "Cuerpo Principal Delta", aa). Visitado el domicilio fiscal de la firma en CABA se observó que se trata de un edificio de viviendas particulares, que tocaron el timbre del encargado del edificio quien manifestó que hasta hacía un año y medio en dicho departamento se recibía correspondencia de la firma, pero que desconoce donde se habrían mudado y que tampoco recuerda el nombre de los socios. En el domicilio de los integrantes, Sres. Vallejos y Chávez, nadie contestó y vecinos del lugar manifestaron no conocer a las personas ni a la firma (v. fs. 49 y 50/52, Cpo. Legajo "Actuación N°11940-467-2011", aa). Se encuentra inscripta ante AFIP desde 09/2005 en la actividad de "servicios empresariales n.c.p." y -como actividades secundarias- en "servicios de publicidad", "obtención y dotación de personal" y "actividades de informática n.c.p." desde 04/2009 y "servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o por contratación", "servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial n.c.p." y "servicios de crédito n.c.p." desde 03/2010; con alta en IVA y IG desde 09/2005 y en Aportes Seguridad Social-Empleador desde 09/2006 hasta 02/2012 (v. fs. 24/27, Cpo. Legajo de consultas de proveedores Apoc, aa).

Registró una operación de compra en el período fiscal 01/2012, por $ 36.300,00 (v. fs. 296, Cpo. Legajo Principal, aa). En el comprobante emitido (v. fs. 490, Cpo. Legajo Ppal, aa) se visualiza que el servicio consistió en "servicios de Publicidad en Auto de carrera de la categoría TC Pista". Presentó DDJJ del IVA hasta el período 09/2011, en las que la relación débito/crédito oscila entre el 1 y el 1,10, que resulta muy exigua para la actividad declarada. Desde 09/2009 a 01/2012 presentó DDJJ de Seguridad Social-Empleador en la que consignó un solo empleado en relación de dependencia, excepto entre 04 y 07/2011 que declaró seis, y si bien presentó DDJJ del período 02/2012 no consignó empleados (v. fs. 4 y 21/22, Cpo. "Cuerpo Principal", aa).

Se advierte que en el Anexo al escrito de contestación a la vista (v. fs. 972, Cpo. Ppal, aa) y en el informe del perito contador (v. fs. 1299, Cpo. Ppal, aa), se detalló que se canceló mediante cheques de terceros emitidos contra Banco ICBC N° 63539407 por $ 2.860 y N° 64246382 por $ 2.248, NBERSA N° 15846786 por $ 207, Banco Credicoop N° 10473231 por $ 18.750, Banco Nación N° 29777281 y Banco de la Provincia de Buenos Aires N° 50907079.

Al respecto el Banco ICBC aportó copia de los cheques en las que consta que el último endoso en ambos fue realizado por el apoderado de AMPROM (Asociación Mutual Provincial MARIANO MORENO) (v. fs. 1230/1231, Cpo. Ppal, aa); el NBERSA aportó copia del cheque en la que consta un endoso y su depósito en CC N° 281-5677-5 Banco Santander Río (v. fs. 1383/1384, Cpo. Ppal, aa); el Banco Credicoop aportó fotocopia del cheque en el que consta como último endoso el de RED INFORMATICA DE PAGOS SA (v. fs. 1717, Cpo. Ppal, aa); el Banco Nación informó que ya no cuenta en sistema con información de los cheques enumerados (v. fs. 1242, Cpo. Ppal, aa) y al Banco de la Provincia de Buenos Aires no se diligenció oficio.

7) <u>Transportadora Uruguayense SRL</u>: Fue constituida por contrato social del 16/05/2012, siendo sus integrantes los Sres. Dallazuana, Darío Daniel y Quiroga, Roberto Daniel (v. fs. 87/90, Cpo. Legajo Consulta a las Bases, aa). Visitado el domicilio fiscal de la firma en CABA no se encontró al titular o persona debidamente autorizada (v. fs. 9, Cpo. "Legajo Actuación N°10627-1086-2015/2", aa). Circularizada la imprenta CERGNEUX de Daniel Fabián Cergneux y otro que desarrolla su actividad en la localidad de Concepción del Uruguay, Pcia. de Entre Ríos, el Sr. Cergneux expresó que el cobro de los trabajos fue siempre en efectivo; que siempre paga el Sr. Roberto Quiroga, que los pedidos se realizan

informalmente, los talonarios se entregan con una copia de la Autorización del C.A.I. y aportó copia de Remitos, Facturas y Recibos (v. fs. 70/95, Cpo. Legajo "Actuación N° 11193-90 2013", aa). Constituidos en el domicilio fiscal de la rubrada de CABA, se notificó inicio de inspección y requerimiento, que no fue cumplimentado (v. fs. 3/5 y 69, Cpo. Legajo "Actuación N°10627-1086-2015/2", aa).

Se encuentra inscripta ante AFIP en "Movimiento de Suelos y Preparación de Terrenos para Obras" y en "Servicios de Transporte Automotor N.C.P" y "Aserradero y Cepillado de Madera nativa". Posee alta en IVA e IG desde 06/2012 (v. fs. 6, Cpo. Legajo "Actuación N°10627-1086-2015/" y fs. 85/86, Cpo. Legajo Consulta a las Bases). En los comprobantes emitidos (v. fs. 203, 208, 210, 211, 215 y 219, Cpo. Legajo Ppal, aa) se visualiza que el servicio consistió en "Fletes". Registró operaciones de compras en los períodos fiscales 04/2013, 06/2013, 08/2013, 09/2013 y 03/2014, ascendiendo el monto total facturado a $ 30.792,77 (v. fs. 297, Cpo. Legajo Ppal, aa). Presentó DDJJ de IVA hasta el período 04/2015 y en la última presentada no consignó débitos ni créditos fiscales, no presenta DDJJ del IG, tampoco existen "Transferencia Electrónica de Estados Contables" y no registran empleados en relación de dependencia (v. fs. 93/98, Cpo. Legajo Consulta a las Bases). No posee propiedades inmuebles, ni rodados (v. fs. 14/15, Cpo. Legajo "Actuación N°10627-1086-2015/2", aa).

8) JMS Publicidad SRL: Se constituyó por contrato social celebrado el 01/08/2012 entre los Sres. Hugo Rodrigo Etcheverry y el Sr. Edgardo Derbin Otta Tornabene, suscribiendo 120.015 cuotas el primero y 79.987 el segundo; en dicho acto se designó como Socio Gerente al Sr. Etcheverry (v. fs. 64/67, Cpo. Legajo "Caso SEFI N° 815002", aa). Constituido personal del fisco en el domicilio de calle Tucumán 7.100, Ciudad de Rosario-Santa Fe, se encontraron con una puerta de una casa pintada de blanco y en el N° 7.103 observaron una casa familiar, no habiendo sido atendidos. Registró operaciones de compras en los períodos 06 y 09/2014 por $ 21.000,01 (v. fs. 299, Cpo. Legajo Ppal, aa). Se encuentra inscripta ante AFIP en "servicios de publicidad n.c.p." desde 10/2012 con alta en IVA e IG desde igual fecha. En los comprobantes emitidos se visualiza que el servicio facturado fue "Publicidad en Turismo Nacional". Presentó DDJJ del IVA desde 10/2012 hasta 12/2014; todas sin movimiento. Presentó las DDJJ del IG de los períodos 2012 y 2013, ambas sin movimiento; y en las DDJJ del Régimen de la Seguridad Empleador de los períodos 11/2012 a 01/2013 declaró "0" empleados. Dio de alta los siguientes puntos de venta para la emisión de "Comprobantes Empresas de Seguros Factura en Línea": el 12/10/2012 el PV N° 0001 en Tucumán 7.101-Rosario-Santa Fe; el 09/04/2013 el PV N° 0002 en Tucumán 7.103 Rosario Santa Fe; y el 16/02/2014 el PV N° 0004 y el 10/10/2014 el PV N° 0005 en Remedios 6.521-Virrey del Pino-Buenos Aires (v. fs. 84, Cpo. Legajo "Caso SEFI N° 815002", aa).

Entre 01/2013 y 12/2014 emitió facturas electrónicas por el importe total de $ 140.722.851,69 (v. fs. 1, Cpo. Legajo "Caso SEFI N° 815002", aa). Es titular de la CC N° 00830036749 en el Banco Credicoop Coop. Ltdo. en la cual registró acreditaciones en 01 a 04/2013 y 06/2013 por un total de $ 1.049.950 (v. fs. 30, Cpo. Legajo "Caso SEFI N° 815002" y fs. 105/106, Cpo. Legajo Consulta a las Bases, aa).

9) Leonardo Ivan Guerra Cabrera: Personal fiscalizador se constituyó en el domicilio fiscal del Sr. Guerra Cabrera no encontrando a persona dispuesta recibirlos y en el domicilio legal/real tampoco lo localizaron y según manifestación de vecinos el mismo no vive más allí desde hace aproximadamente 10 años. Registró operaciones de compra en 04/2015 por $ 19.233,01 (v. fs. 300, Cpo. Legajo Ppal, aa). Se encuentra inscripto desde 03/2015 en "servicios de publicidad n.c.p." pero con anterioridad declaró efectuar varias actividades principales: "servicios de transporte de mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna" de 02/2012 a 07/2013, "terminación de edificios y obras de ingeniería civil n.c.p." de 08/2013 a 10/2013, "Pintura y trabajos de decoración" de 11/2013 a 01/2014, "servicios de

preparación de comidas para empresas y eventos" desde 02/2014 a 07/2014, y "venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p." de 08/2014 a 02/2015. Desde 03/2015 declara desarrollar como actividad secundaria la de "servicios empresariales n.c.p.", pero con anterioridad declaró efectuar otras varias actividades secundarias como la de "servicios de transporte de animales" de 03/2012 a 07/2013, "pintura y trabajos de decoración" de 08/2013 a 10/2013, "instalaciones de carpinteria, herrería de obra y artística" de 08/2013 a 01/2014, "venta al por mayor de productos lácteos" desde 02/2014 a 07/2014 y "venta al por mayor en comisión o consignación de minerales metales y productos químicos industriales" de 09/2014 a 10/2014 (v. fs. 36/37, Cpo. Legajo de consultas de proveedores Apoc, aa).

En los comprobantes emitidos (v. fs. 476/482, Cpo. Legajo Ppal) facturó "Publicidad en auto de carrera de la categoría TS 1800 SANTAFECINO, número de auto 7 del piloto BUCCI LUCIANO". Dio de alta los siguientes puntos de venta para la emisión de "Comprobantes Empresas de Seguros - Factura en Línea": el 23/08/2013 el PV N° 0001 en su domicilio fiscal; el 05/10/2014 el PV N° 0002 en Luis María Drago y Melián-Buenos Aires y el 10/03/2015 el PV N° 0003 en el domicilio comercial que es el fiscal. Por otra parte, el 11/04/2015 solicitó el alta de los PV N° 0005 a 0008 por "Facturas en Línea-Responsable Inscripto" (v. fs. 118, Cpo. Legajo Consulta a las Bases, aa). Entre 08 a 11/2013, 01 a 05/2014 y 07/2014 a 04/2015, emitió facturas electrónicas por $ 12.390.6642,42. Las facturas "A" con membrete de Guerra Cabrera que RUS registró en 04/2015 fueron emitidas el 06/03/2015. De la consulta a la base "Facturas Electrónicas" se constató la emisión de facturas con el mismo punto de venta también en 03/2015 en las que se detalló como origen "Provisión de comida para el personal tipo viandas. Con alimentos varios y refrigerios, otorgando durante todos los días de Marzo, entregadas periódicamente en diversos domicilios" y "servicios técnicos de higiene y seguridad laboral". También se observan facturas "A" emitidas en 03/2015 del PV N° 0002 en las que se detallan servicios "Por custodia de camión realizada el día..." y "por el servicio de control de puerta y personal" y facturas "B" emitidas en 04/2015 por "Curso de gestión y marketing en servicios de salud global" (v. fs. 119/123, Cpo. Legajo Consulta a las Bases, aa). Registra alta en los IG e IVA desde el 01/02/2012 y la baja por cese de actividades 30/06/2012. Luego solicitó el alta en ambos gravámenes desde 07/2013. Desde el 14/03/2012 declaró como domicilio fiscal en Pje. Aquino Bis 679, Rosario-Santa Fe, desde el 17/05/2012 el ubicado en Juan B. Justo 6.729, Rosario-Santa Fe y desde el 14/03/2012 declaró como domicilio legal/real el de calle Colombres 1040 B, Rosario-Santa Fe (v. fs. 38, Cpo. Legajo de consultas de proveedores Apoc y fs. 107, Cpo. Legajo Consulta a las Bases, aa). No presentó DDJJ del IG, ni del Régimen de Seguridad Social-Empleador. Presentó DDJJ del IVA por 02 a 05/2012 sin movimiento, del período 07/2013 en la que sólo consignó crédito fiscal por un exiguo monto ($ 8.990.00), de 08 a 11/2013 en la que sólo expuso débito fiscal por un ínfimo e igual monto en cada una de ellas ($ 1.260,00) y de los períodos 03 y 04/2015 en las que el crédito fiscal es mayor al débito fiscal.

Fue informado como empleado en relación de dependencia en los años 2004 a 2010 y 2014, siendo los empleadores informantes ASOCIART SA ASEGURADORA DE RIESGOS DE TRABAJO (01 a 04/2010 y 03 a 06/2014) y PUERTO DEL AIRE SOCIEDAD ANÓNIMA (01 a 03 y 09 a 11/2014). No registra ser titular de bienes inmuebles, sólo figura a su nombre una motocicleta Guerrero G100 TRIP modelo 2008 adquirida el 12/11/2013.

10) <u>Nekane S.A.:</u> Constituidos los inspectores actuantes en el domicilio fiscal de la firma, sito en Av. Sarmiento 338 de la localidad de Maciel, Pcia. de Santa Fe, el Cr. Claudio Gabriel Ludueña manifestó que la desconoce y que él desarrolla su actividad de servicios de contabilidad en ese domicilio desde 07/2015; agregó que con anterioridad había un depósito de una inmobiliaria que se encuentra en la cuadra y que el local se lo alquila Franco Solari, titular de la referida inmobiliaria; aclaró además que tanto su estudio

como la heladería, la inmobiliaria y el restaurante que están al lado tienen la misma numeración. En igual fecha los mismos agentes labraron acta en ese domicilio, declarando el Sr. Almilcar Hugo Salas que desarrolla la actividad de Servicios Inmobiliarios, preguntado si conoce a Nekane SA, manifestó que había suscripto un contrato de alquiler del local donde hoy hay un estudio contable, que en realidad nunca se mudaron ni estuvieron en el local, exhibió y aportó copia del contrato de locación. Del contrato de locación aportado pudo observarse en la cláusula NOVENA que el Sr. Claudio Ludueña "tiene derecho a usar las instalaciones del local arrendado en los horarios de comercio", resultando llamativo que esta persona manifestó desconocer a Nekane S.A. y que con anterioridad había un depósito de una inmobiliaria (v. fs. 8/12, Cpo. Legajo “Actuación N° 11735-235-2016”, aa). Constituido personal del fisco en Tucumán 1212 P.A., Rosario, Pcia. de Santa Fe, se hizo presente una persona de sexo masculino quien no se identificó. Se le preguntó por la firma Nekane SA y si es responsable o empleado de la misma, manifestando que no tiene nada que ver con la misma y que en una época cree que a fines del año pasado recibió algunas cartas pero que las dejaba en el ingreso, desconociendo quién las retiraba. Agregó también que en la planta alta existen 5 oficinas -consultorios en su mayoría- (v. fs. 10, Cpo. Legajo “Actuación 11594-1402-2015/1”, aa). Se dejó constancia en acta, que se hizo presente en las oficinas de la División Fiscalización N° 3 de la Dirección Regional Rosario I, una persona que se identificó como Juan José Cáceres, acompañado por el Sr. Lisandro Roberto Davini, accionista de la firma, quien solicitó vista del expediente bajo la O.I. N° 1347024 y lo fotocopió.

La firma registró operaciones de compra en 01/2014, 04, 05 y 07/2015 por $ 13.847,20 (v. fs. 301, Cpo. Legajo Ppal, aa). Se encuentra inscripta en "servicios de Publicidad N.C.P.” y como actividades secundarias las de “servicios Empresariales N.C.P"; "Promoción y Producción de Espectáculos Deportivos"; "Confección de prendas deportivas" y "Fabricación de productos textiles N.C.P". Posee alta en IVA e IG desde 08/2012. En los comprobantes emitidos (v. fs. 462, 463, 465, 467, 469 y 471, Cpo. Legajo Ppal, aa) se visualiza que el servicio consistió en "Servicios de Publicidad en Competencia de Motos"; Servicios de Publicidad en Automóvil de Categoría Fórmula 4. Ploteo laterales del vehículo, piloto Facundo Ríos Auto 99 carrera de la Plata". De las consultas a las bases de datos del sistema informático en uso de esa Dirección General de Industrias, Comercios y Servicios no obran antecedentes a nombre de Nekane SA y de la consulta a las bases de AFIP surge que los socios son el Sr. Juan Jorge Cáceres y el Sr. Lisandro Roberto Davini, siendo el primero de ellos presidente de la firma. Presentó DDJJ del IG hasta 2014 e IVA hasta 06/2015. No posee automotores ni propiedades y sólo efectuó "Transferencia Electrónica de Estados Contables" para los períodos 2009 y 2010.

11) <u>Integral Resources SRL:</u> Se constituyó por contrato celebrado el 09/02/2011 entre los Sres. Pascual Enrique Cuzzola y Lisandro Roberto Davini, fijando como objeto el "asesoramiento a empresas sobre publicidad"; el capital conformado por 4.000 cuotas fue suscripto por el primero en 2.500 cuotas y por el segundo 1.500 cuotas; el 23/06/2011 los socios de común acuerdo designaron como gerente de la sociedad al Sr. Ramón Roberto Padroni.

Constituido personal del fisco en el domicilio fiscal, sito en calle Corrientes N° 653, piso 1°, dpto. 10-Rosario, Santa Fe, en el mismo se emplaza un edificio con oficinas cuyo acceso se encontraba abierto, habiendo accedido el actuante al edificio encontró una persona que manifestó llamarse Alfredo Michialcinel y ser empleado de CVS (empresa de vigilancia) y que en el piso 1 dpto. 10 hay una oficina de un abogado que cree se apellida Davini quien recibe la correspondencia de Integral Resources S.R.L. En el departamento mencionado, no pudo ser localizado (v. fs. 3/6, Cpo. Legajo "Alcance N°11594-120-2014/1", aa). La firma registró una operación de compra en 06/2013 por $ 3.500,00. Se encuentra inscripta desde

11/2011 en "servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial n.c.p." y como actividad secundaria, en "servicios empresariales n.c.p."; con alta en IVA e IG desde 10/2011 y en el Régimen de la SS-Empleador desde 01/2012 hasta 01/2014. En el comprobante emitido (v. fs. 460, Cpo. Legajo Ppal, aa) se facturó por “servicio de cobertura publicitaria". Presentó DDJJ del IVA desde 10/2011 hasta 12/2013, las cuales registran una relación de débito/crédito que oscila entre el 1,01 y el 1,04, parámetros que -a criterio del fisco- resultan exiguos tratándose de la prestación de servicios. Presentó las DDJJ del IG de 2011 y 2012; en la primera no se consignó movimiento y, en la segunda, el "Resultado Neto -$ 215.130,92- representa el 1.04% de las "Ventas" $ 20.732.315,39. En las DDJJ del Régimen de la Seguridad Empleador de 01/2012 a 12/2013 declaró un (1) empleado. No posee bienes registrable (automotores, inmuebles, aeronaves, embarcaciones ni maquinarias agrícolas).

12) Esteban Alberto Sánchez: Circularizado en su domicilio no pudo ser localizado. Se circularizó a las imprentas que le efectuaron el trabajo de impresión de facturas, remitos y recibos, recibiendo respuesta de Juan José Mossotti con domicilio fiscal en la localidad de Corral de Bustos, Pcia. de Córdoba y de José Alberto Ponce con domicilio en la ciudad de Mendoza, Pcia. de Mendoza. El primero aportó modelo de recibo, de factura "A", de factura "B" y de remito, en cuyos encabezados consta la leyenda "M R y S Motores, Repuestos y Servicio de Esteban A. Sánchez - Garibaldi 1476, 2000, Rosario-Santa Fe". El segundo, presentó modelo de factura "A" y de factura "B" en cuyos encabezados consta "CURSOS & CAPACITACIÓN - Publicidad Diseño Desarrollo e Instalación de Programas de Esteban Alberto Sánchez - San Martín 1052- Piso 7 -Dpto. 28-5500 Mendoza" (v. fs. 1/30, Cpo. "Cuerpo Circularizaciones O.I. N°1350462”, aa). Registró 1 operación de compra (Factura "A" 0001-00002189 del 03/04/2014) en 05/2014 por $ 2.204,98, monto que fue cancelado el 07/05/2014 conforme Orden de Pago N° 36917 (v. fs. 303, 456, 457 y 785, Cpo. Legajo Ppal, aa). En la factura se describe la venta de "2 cubiertas y cámaras 485/70/14". Se encuentra inscripto ante AFIP desde 02/2011 a 08/2013 en "servicios de publicidad", desde 08/2013 a 10/2013 en "Mantenimiento y reparación del motor n.c.p., mecánica integral" y desde 11/2013 en "Fabricación de partes, piezas y accesorios para vehículos automotores y sus motores n.c.p.", y como actividades secundarias desde 08/2013 "Venta al por mayor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores", "Alquiler de maquinaria y equipo n.c.p. Sin personal", "Venta al por menor de cámaras y cubiertas", "Venta al por mayor de combustibles y lubricantes para automotores", y "Fabricación de partes, piezas y accesorios para vehículos automotores y sus motores" (esta última fue dada de baja desde 10/2013) y desde 11/2013 "Mantenimiento y reparación del motor n.c.p., mecánica integral". Además registra alta en IG y IVA desde 02/2011 (v. fs. 13/14, Cpo. "Cuerpo Principal O.I. N° 1350462”, aa). Presentó las DDJJ del IG de 2011 y 2012 y del IVA de 02/2011 a 03/2015; no efectuó pagos por impuesto alguno; no declaró empleados en relación de dependencia y no es titular de bienes registrables. Fue declarado como empleado en relación de dependencia de: AGUA QUIETA de José A. Cardini, Juan C. Cardini, Norma B. Ramos S. de H. en 03/2011; Fabio Alberto Crissi de 10/2011 a 07/2012 y de 09/2014 a la fecha y por CAROLO LOGÍSTICA EN TRANSPORTE S.R.L. de 08 a 08/2014. El primer empleador tiene domicilio fiscal y legal/real en Puerto Madryn, Pcia. de Chubut y los otros dos en Corral de Bustos, Pcia. de Córdoba. Todas estas empresas tienen como actividad principal o secundaria la del servicio de transporte automotor de mercaderías a granel o de carga (v. fs. 160/176, Cpo. Legajo Consulta a las Bases, aa).

13) Pearsa S.A.: Se constituyó por contrato celebrado el 30/05/2006, se informó el 08/11/2006 que el Presidente de Directorio es la Sra. Mirta Beatriz Moreno y el Director Titular la Sra. Noemí Nora Gamarra; declaró como domicilio fiscal los siguientes: Guardia Nacional 1651-CABA desde el 08/11/2006; Sarmiento 412-CABA desde el 05/05/2009; Florida 121-CABA desde el 16/02/2012 y Florida 259-CABA

desde el 30/03/2012. Circularizada en el domicilio fiscal de calle Sarmiento, no fue localizada. Asimismo, en el informe final de la Ol 677789 se expone que el 21/03/2011 personal de la Dirección Regional Mercedes se constituyó en su domicilio fiscal (Sarmiento 412, Piso 1 "102"), que fueron atendidos por el Sr. Roberto Flocco quien manifestó que no se encuentra presente ningún integrante de la empresa, que en ese lugar se presta "servicio de domicilio" a través de la recepción de la correspondencia, mensajes, llamados telefónicos, etc., que luego son comunicados a una persona designada como contacto entre la contribuyente y la prestadora de dicho servicio y que a la fecha se encuentra vigente el contrato de "servicio de domicilio" (v. fs. 1 a 4 y 220, Cpo. "Actuación N°10779-8750-2013, aa). Registró una operación de compra en 11/2013 por $ 1.593,90 (v. fs. 305, Cpo. Legajo Principal, aa). Se encuentra inscripta desde 11/2006 en "servicios de publicidad" y desde 12/2011 en "Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p.", como actividad secundaria. Posee alta en IG y IVA desde 06/2006 y 11/2006, respectivamente. En el comprobante emitido (Factura tipo "A" Punto de Venta N°0002) con membrete "PEARSA SA" (v. fs. 455, Cpo. Legajo Principal, aa) se facturó "Publicidad en automóvil de competición de Eduardo Saino". Presentó DDJJ del IVA desde 11/2006 hasta 01/2013, observándose que desde 05/2007 a 01/2013 declaró débitos y créditos mensuales iguales. Presentó las del IG de 2007 a 2012; períodos en los cuales el Resultado Neto oscila entre el 0,004% al 0,03%, este último guarismo se presenta en el año 2012, ya que las ventas ascienden a $ 9.984.959,38 y el Resultado Neto es de $ 2.766.78. No presentó DDJJ del Régimen de la Seguridad Empleador, consecuentemente no declaró empleados en relación de dependencia.

14) **<u>María Angélica Suarez:</u>** Constituido personal del fisco en su domicilio fiscal, sito en calle Lamadrid 693, Ramos Mejía, PBA, no fueron atendidos por persona alguna ni tampoco contestados los requerimientos. También fue notificado en el domicilio alternativo de la calle Andalgala 1036, de la CABA, sin respuesta (v. fs. 1/6, 267/271 y 272/275, Cpo. Legajo "O. Intervención 917418", aa). Registró una operación de compra en 02/2014, ascendiendo el monto total facturado a $ 1.482,00. Se encuentra inscripta en "Servicios de publicidad" y en "Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial n.c.p." y "Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de cuerpos de dirección en sociedades excepto las anónimas" como actividades secundarias. Posee alta en IVA e IG y en el Régimen SS-Autónomo desde 01/2012. En el comprobante emitido (Factura tipo "A" Punto de Venta N°0001) con membrete "ARGENTINA Publicidad de María Angélica Betiana Suarez" (v. fs. 453, Cpo. Legajo Principal aa) se facturó "20 gorras estampadas simples". Fue informada como integrante y gerente de la firma "ARG. Publicidad Contemporánea S.R.L." (v. fs. 196, Cpo. Legajo Consulta a las Bases, aa). No posee bienes registrables a su nombre (v. fs. 25/28, Cpo. Legajo "O. Intervención 917418", aa). Presentó la DDJJ del IG 2013, lo que formalizó el 04/06/2015. En cuanto al IVA, presentó las DDJJ de 01/2012 a 01/2015, la DDJJ del período 02/2014, en el cual tuvo operaciones con la rubrada, fue presentada el 27/08/2015, la misma tiene una relación débito/crédito de 1,02.

15) **<u>Rubén Darío Pardo:</u>** Circularizado por personal del fisco en su domicilio fiscal de la calle La Pampa 3922 PB, Mar del Plata, el requerimiento no fue cumplimentado (v. fs. 1 a 4 y 8/9, Cpo. legajo "Alcance N°11900-105-2013/1"). Se circularizó a la imprenta de Eduardo Daniel Santamaría, quien en respuesta detalló todos los trabajos realizados al Sr. Pardo con domicilio fiscal en La Pampa 3922, siendo el último realizado en 10/2012 (v. fs. 15/55, Cpo. legajo "Alcance N°11900-105-2013/1"). Se concurrió a dos de los domicilios alternativos que surgen de la base de datos de ésta AFIP (ciudad de Mar del Plata): En Santiago del Estero 2883 constató que se trata de un edificio de departamentos en donde no se localizó a persona alguna y, en Avda. Juan B. Justo 4741 donde se constató que funciona un taller mecánico cuyo titular es el Sr. Palacios Mario Enrique (v. fs. 12/13 y 218 a 221, Cpo. Legajo Consulta a las Bases y fs. 11, Cpo.

"Alcance N°11900-105-2013/1", aa). Registró 1 operación de compra (Factura "A" 0001-00000497 del 27/12/201) en el período 06/2012 por $ 217,80, monto que fue cancelado el 13/06/2012 conforme Orden de Pago N° 12530, por “servicio de remolque del vehículo dominio TKC740”. Se encuentra inscripto en "Transporte automotor de cargas n.c.p.". Posee alta en IVA desde 01/08/2008 y baja por cese de actividades desde 30/04/2013. No registra propiedades inmuebles a su nombre; el 06/06/2011 adquirió en $ 12.000,00 un automóvil Peugeot pick-up 504 modelo 1995 patente AAF205 y el 17/05/2011 compró un rodado con procedencia de Japón año de fabricación 1981. Presentó DDJJ del IG hasta 2013 y las del IVA hasta 04/2013, no consignando dato alguno en las dos últimas. Además, señaló que el rodado respecto del cual habría prestado el servicio de remolque (Renault Furgón Trafic) se encuentra dado de baja desde el 14/10/2008 por "robo".

En Anexos al escrito de contestación a la vista (v. fs. 980, 985, 973, 947, 976, 975, y 979, Cpo. Ppal, aa) y en el informe del perito contador (v. fs. 1300, 1301, 1302. 1303, 1305, 1306 y 1307, Cpo. Ppal, aa) se detalló que los comprobantes emitidos por **TRANSPORTADORA URUGUAYENSE SRL** (períodos 04, 06, 08 y 09/2013; y 03/2014, por $30.792,77), **JMS PUBLICIDAD SRL** (períodos 06 y 09/2014, por $ 21.000,01), **Leonardo Iván Guerra Cabrera** (período 04/2015, por $19.233,01), **NEKANE SA** (períodos 01/2014 y 04, 05 y 07/2015, por $13.847,20), **Esteban Alberto Sánchez** (período 05/2017, por $2.204,98), **PEARSA SA** (período 11/2013, por $1.593,00) y **María Angélica Betiana Suárez** (período 02/2014, por $1.482,00) fueron cancelados mediante cheques propios (Banco Credicoop Cta. N° 2892/3).

Señaló que el Banco Credicoop no aportó todos los cheques por los que se cancelaron operaciones con las firmas mencionadas y de las fotocopias aportadas por dicha entidad se advirtió que algunos de esos cheques fueron emitidos a favor de esas firmas o personas humanas por AFLA SA (ADMINISTRADORA FIDUCIARIA DEL LITORAL ARGENTINO S.A.) contra su CC N° 002892/3 Banco Credicoop Filial Concepción del Uruguay.

Es así que AFLA emitió cheques a favor de JMS PUBLICIDAD S.R.L. Ch. N° 14314527 (v. fs. 1460, Cpo. Ppal, aa); a Leonardo Iván Guerra Cabrera Ch. N° 16105706 (v. fs. 1466, Cpo. Ppal, aa); NEKANE S.A. Ch. N° 22819005, N° 22048433 (v. fs. 1495 y 1536, Cpo. Ppal, aa); PEARSA S.A. Ch. N° 13983193 (v. fs. 1493, Cpo. Ppal, aa) y María Angélica Betiana Suarez Ch. N°14312553 (v. fs. 1454, Cpo. Ppal, aa).

En cuanto a los cheques propios librados contra cuentas del Banco Credicoop, dicha institución aportó fotocopia del valor N° 22983044 y N° 19338797 (v. fs. 1489 y 1527, Cpo. Ppal, aa) en el que figura un primer endoso con una firma que no está aclarada sobre el sello de "Nekane SA" o el CUIT 30-70904717-4, y como último endosante CAMECIAR y A.D. BARBIERI SA, respectivamente.

Conforme se detalló, RUS registró como propios cheques que fueron emitidos por AFLA SA de la cual posee el 95% del paquete accionario, lo que hace objetable su contabilidad por carecer de veracidad. Asimismo, los cheques librados por RUS o terceros sólo demuestran que los mismos fueron presentados a su cobro ante las entidades bancarias respectivas, pero no alcanzan a individualizar en forma inequívoca a los verdaderos beneficiarios de los pagos realizados.

Sobre la base de lo expuesto en este Considerando, el fisco primeramente impugnó los créditos fiscales en el IVA originados en las operaciones con los proveedores mencionados, ajuste que fue oportunamente conformado por RUS (v. fs. 308/317 y 387/439, Cpo. Ppal, aa).

Luego, sobre la misma base fáctica el fisco ajustó el ISND aquí discutido (v. fs. 776/787, Cpo. Ppal y

detalle a fs. 21/28, Cpo. Legajo ISND, aa), no prestando conformidad el contribuyente.

VII.- Que debo recordar que el actual art. 40 (antes 37) de la LIG establece: “Cuando una erogación carezca de documentación o ésta encuadre como apócrifa, y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, 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 en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto”; y a su vez, el actual art. 106 (antes 55) de su decreto reglamentario dispone: “Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto a que hace referencia el artículo 40 de la ley, que recae sobre tales retribuciones” (subrayado propio).

De esta manera, 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 o mal documentadas, consistente en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el IG, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto.

Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación, a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto del cobro. Tal como lo señaló la CSJN al referirse a la figura “… debe partirse de la base de que no grava las ganancias obtenidas por el obligado a su pago, …en realidad lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio" (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987).

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

VIII.- En el caso –recordemos- se discute si se encuentran individualizados los verdaderos beneficiarios de las operaciones celebradas por la actora -que fueron detallados en el Considerando VI.- durante los períodos 01/2012 a 12/2015 a los fines del ISND. Al respecto, debe considerarse además que respecto de algunos de los proveedores detallados, se le achaca a la actora haber registrado como propios cheques emitidos por AFLA SA de la cual RUS posee el 95% del paquete accionario, argumentando la actora en su defensa que aquélla se trató de un fideicomiso de garantía (fiduciante) que poseía 2 fondos, uno de ellos el de “Fideicomiso Río Uruguay – Administración”, encargado de afrontar las obligaciones de RUS –fiduciante- que tengan como fuente su actividad empresaria -v. fs. 65/69vta., cláusula 2.1-, indicándose como beneficiarios a proveedores de bienes, servicios y todo otro legítimo acreedor del fiduciante -v. fs. 69, cláusula 6.1, e)—.

Luego de todo lo expuesto corresponde analizar la prueba producida en autos a fin de determinar si la actora logró desvirtuar el ajuste fiscal que fuera relatado en el Considerando VI.

En cuanto a la pericia contable y su impugnación (fs. 317/356, 366/367 y 371/372), cabe destacar que del punto 1, el perito propuesto por la actora afirmó que AFLA SA lleva sus registraciones en legal forma (libros societarios, comerciales y laborales), mientras que el designado por el fisco detalló que el libro Inventario y Balances Nro. 1 de 200 fojas (rúbrica del 03/04/2006) contiene registraciones desde fs. 2 (ejercicio cerrado al 30/06/2005) hasta fs. 116 (ejercicio cerrado al 30/06/2017) y desde fs. 117 a 500 en blanco lo que obedecería al cese de actividades de AFLA SA.

Es de destacar que tal como surge de la resolución apelada y que no fue controvertido por la actora, RUS registró como propios cheques que fueron emitidos por AFLA SA de la cual posee el 95% del paquete accionario. Se trató de los cheques de ARG Publicidad Contemporánea S.R.L., Alicia Recalde, JMS Publicidad S.R.L., Leonardo Guerra Cabrera, Nekane S.A., Pearsa S.A. y María Suarez y el perito del fisco aclaró que "...no hay documentación de pagos que avalen pagos hechos por AFLA S.A. a ninguno de los proveedores detallados." -v. punto 2 de la pericia, fs. 352vta.-. A igual conclusión se arriba en el punto 5 cuando el perito de la recurrente indica que "Por las razones operativas del fideicomiso de garantía ..., tanto las órdenes de pago como los medios de pago se registraron en los libros y registros de la fiduciante" y, el perito del fisco, lo complementa cuando confirma que AFLA S.A. "…no posee registraciones contables donde se asienten sus movimientos de fondos..." (v. fs. 353/353vta.).

Referido al punto a continuación del 6, y aclarado en la impugnación de fs. 366/367 como punto 7, el perito del fisco es claro al indicar que los pocos recibos que hay no cumplen con varias formalidades, entre ellas incluir los datos de las facturas que se cancelan, a lo que el perito de la recurrente no hizo mención alguna. A ello debo agregar que no surge de autos prueba contundente de que los recibos hayan sido firmados por quienes dicen hacerlo, no resultando suficiente los dichos del perito de la recurrente -fs. 354, respuesta al pto. 5-.

En este sentido, tampoco resulta suficiente lo expresado por el perito de la recurrente en el punto 6 -u 8 según la impugnación de fs. 366/367-, al manifestar que de la documentación de RUS las órdenes de pago surgen canceladas (v. fs. 355), porque en autos no se cuestiona la salida de los fondos o la veracidad del servicio prestado, sino la identidad de los verdaderos beneficiarios del cobro, presumiblemente alcanzados por el IG según las normas arriba señaladas. Nótese, que el fisco no impugnó la deducción en el balance impositivo –lo que hubiese dado lugar a un ajuste en el IG-, sino el crédito fiscal del IVA –cuyo ajuste consintió oportunamente la actora-, y el discutido aquí referido al ISND (cfme. con lo dispuesto en el actual art. 106 del DR de la LIG).

Finalmente, cabe concluir —tal como lo indican ambos peritos— en el sentido que las órdenes de pago utilizadas son "comprobantes de uso interno de tipo informático", por lo que carecen de valor probatorio, pues de por sí solos, no logran acreditar el circuito de pagos, ante la ausencia de documentación respaldatoria fehaciente (v. fs. 353, pto. 4). Nótese que el perito del fisco hizo hincapié en que la actora no propuso su cotejo con la contabilidad para verificar que las mismas adquieran valor legal hacia terceros.

Asimismo, respecto de la comprobación de retenciones practicadas, el perito por parte de la actora afirma haber visto los comprobantes de retenciones que se detallan en el Anexo B, pero el fisco destacó que las únicas constancias de retenciones exhibidas cuyo pago y aplicación del instituto de la SND se debate son las correspondientes a 6 operaciones con importes de retención que rondan entre $300 y $800 (v. fs. 353vta./354).

De las pruebas testimoniales obrantes en autos a los Sres. Pablo Appendino (fs. 215/217), Juan Alberto

Auer (fs. 225/229) y Juan Carlos Alonso (fs. 364/364vta.) surgen datos referidos a AFLA SA tales como actividades que realiza conforme su Estatuto o la relación que la vincula a RUS, pero sin que se haya aportado en autos documentación que confirme sus dichos, y tales testimonios tampoco permiten identificar quiénes fueron los verdaderos beneficiarios de los pagos realizados.

Al respecto, la Superintendencia de Seguros de la Nación a través de la respuesta al oficio librado en autos (v. fs. 313/316), no agregó información alguna respecto de contrato de fideicomiso con AFLA SA.

Además, debe agregarse que, al presentar las DDJJ rectificativas en el IVA, quedó fuera de discusión que dichas salidas de fondos lo fueron con documentación carente de aptitud para individualizar a los verdaderos beneficiarios de los cobros y –presume la ley- alcanzados por el IG.

La aplicación de la doctrina de los actos propios obedece en el presente caso exclusivamente a la conducta de la recurrente de rectificar sus DDJJ en el IVA luego de que el fisco impugnara el cómputo del crédito fiscal sobre la base de que los proveedores de las facturas no fueron quienes realmente prestaron los servicios. Luego, contrariamente a esa conducta, no puede ahora sostener que tales proveedores fueron los verdaderos beneficiarios de los pagos realizados como contraprestación de los servicios prestados. Si bien puede suponerse que la actora conformó el ajuste de IVA –y por ende el criterio fiscal- rectificando las DDJJ, a fin de beneficiarse con el régimen dispuesto por la ley 27.260; no puede ahora asumir una conducta en franco desconocimiento de la anterior porque sostener la primera la perjudica. En efecto, si quienes figuran en las facturas no fueron los que efectivamente prestaron los servicios, pues debe concluirse que tampoco fueron los verdaderos beneficiarios de los pagos, y por ende, no son los reales titulares de la capacidad contributiva que el IG –mediante el art. 40 de la ley- quiere alcanzar. En este sentido, debe estarse “a las duras y a las maduras” (frase de uso popular utilizada en términos parecidos por el juez Petracchi en su considerando 35 del precedente de Fallos 318:676).

Por todo lo expuesto, y sobre la base de las constancias comprobadas de la causa, llego a la conclusión que la actora no logró demostrar en forma fehaciente que los beneficiarios de los pagos realizados hayan sido los sujetos que figuran en las facturas impugnadas; además de –en muchos casos- ni siquiera haber sido ella misma, sino un tercero (AFLA SA), quien libró los cheques, sobre la base de un controvertido contrato de fideicomiso del que surge la ilegítima disposición del pago de la obligación tributaria (v. “Modificación de Contrato de Fideicomiso en Garantía”, especialmente fs. 78 in fine, complementario del contrato de fs. 65/69vta.).

En consecuencia, corresponde confirmar el ajuste practicado en la resolución apelada en cuanto determina de oficio el ISND.

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

Al respecto, la CSJN 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.

X.- Que ahora corresponde resolver si se ajusta a derecho la aplicación de la multa impuesta en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, con origen en el ISND.

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

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

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

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

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

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

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

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

3.- De los antecedentes de la causa y todo lo expuesto, surge que no se encuentra configurado el "elemento objetivo" de la figura en los términos descriptos en el punto 1.1 del presente considerando, ante la imposibilidad de otorgar a los conceptos volante o comprobante de pago el carácter de declaración jurada exigido por la norma, deviniendo, por ende, inoficioso el tratamiento del "elemento subjetivo" de la figura.

Por ello, corresponde revocar la sanción aplicada, con costas.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello SE RESUELVE:

1°) Confirmar la determinación de oficio realizada en la resolución apelada y sus intereses resarcitorios, con costas.

2°) Revocar la sanción aplicada, con costas.

Se deja constancia de que suscriben este pronunciamiento dos Vocales 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: 2023.12.19 17:21:24 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.19 17:58:56 -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: 2023.12.19 17:58:56 -03:00