Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-154041583-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 28 de Diciembre de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) TENACTA S.A. - 37.247-I y acum.- SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expte. **37.247-I** y sus acumulados **37.248-I y 37.249-I,** caratulado **“TENACTA S.A. s/ recurso de apelación”:**

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 26/35vta., fs. 73/82vta. y fs. 194/207 se interpusieron 3 recursos de apelación contra las siguientes resoluciones:

a) Res. 173/2012, que determinó de oficio el impuesto a las ganancias (en adelante IG), por el ejercicio 2006, intimó su pago con más los intereses resarcitorios y en consecuencia redujo el saldo a favor de los ejercicios 2007 a 2009; y aplicó una multa equivalente a 3 veces el gravamen defraudado por el ejercicio 2006 (cfme. arts. 46 y 47 incs. “b” y “c”, ley 11.683).

b) Res. 174/2012, que determinó de oficio el impuesto al valor agregado (en adelante IVA), de los períodos fiscales 01/2006 a 03/2009, intimó su pago con más los intereses resarcitorios, y aplicó una multa equivalente a 3 veces el gravamen defraudado en los períodos fiscales 12/2006, 01/2007, 06/2008 y 03/2009 cfme. arts. 46 y 47 incs. “b” y “c”, ley 11.683).

c) Res. 175/2012, que determinó de oficio el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas (en adelante ISND), de los períodos 01 a 04, 06, 07 y 09/2006, 12/2007, 01 y 12/2008 y 03/2009, intimó su pago con más los intereses resarcitorios, y aplicó una multa equivalente a 3 veces el gravamen defraudado (cfme. arts. 46 y 47 incs. “b” y “c”, ley 11.683).

Las tres determinaciones se fundan en la impugnación de las operaciones de compra de servicios de publicidad.

II- Que en primer lugar la recurrente afirmó que con el fin de promocionar sus productos, realizaba distintos tipos de producción publicitaria, entre los cuales se encontraba la participación en la

sponsorización de carreras automovilísticas de Turismo Competición 2000, mediante publicidad gráfica que lucía en los autos que intervenían en dichas carreras. La actividad la organizaba y se canalizaba a través de la firma Planet de Rogelio Latorre, quien la facturaba.

Hizo hincapié en que en la época en que el servicio fue prestado la situación fiscal del proveedor era normal, ya que contaba con CAI válido y autorización de trabajo de impresión -incluso reconocido por la imprenta-.

Aclaró que, en todos los casos, los pagos realizados al proveedor fueron abonados con cheque, respetando las normas establecidas en la ley 25.345, surgiendo la firma del proveedor al dorso de los cartulares.

Planteó que el fisco adoptó una postura contradictoria, ya que, mientras en algunos considerandos expuso que las operaciones se reputan inexistentes, en otros admitió que el servicio fue prestado.

Dejó sentado que el proveedor fue incorporado en la base APOC con fecha 23/9/2004 y agregó que del "Archivo de información de proveedores" surgía aún en el año 2007 como "cumplidor".

Explicó la clasificación de los indicios para aplicar las presunciones que se refieren a la existencia de este tipo de operación, para luego concluir que -a su criterio- se cumplen tanto los indicios formales como los personales y operativos.

Sostuvo que si el fisco consideraba que las erogaciones no se dirigieron a cancelar las operaciones cuestionadas por ser inexistentes, debió admitir que las erogaciones impugnadas no tuvieron como beneficiario al proveedor Rogelio Latorre, y en cambio tuvieron como real objeto el de remunerar aquellas relaciones laborales regularizadas de acuerdo a las disposiciones del Régimen Especial de Regularización del Empleo no Registrado.

Con relación a las multas impuestas, puntualizó que el principio de inocencia que rige en materia penal impide castigar en base a presunciones que liberan al acusador de la carga de la prueba que le corresponde. Resaltó que el contribuyente no ocultó documentación necesaria, exhibiendo a los actuantes los libros, registros, facturas y comprobantes de las cuentas cuestionadas. Manifestó que la imputación de omisión defraudatoria carece de justificación y sustento que la avale, ya que se limitó a sostener que los ajustes efectuados provienen de la impugnación de facturas consideradas presuntamente apócrifas pero sin fundamentar debidamente la imputación subjetiva con otros elementos idóneos.

Indicó que el ente fiscal debió demostrar el elemento subjetivo de las infracciones que se le atribuyen y planteó la aplicación de la figura del error excusable.

En cuanto a la multa por ISND, afirmó que si el gravamen que lo originó no se determinó en base a una ddjj, no puede aplicarse una sanción por defraudación como la prevista en el art. 46 de la ley 11.683 tomando como base el quantum de la salida no documentada, dado que no se encuentran reunidos todos los elementos constitutivos del tipo penal definidos por el legislador.

Finalmente, expresó que si se considerase que la conducta punible no se configura por el ingreso extemporáneo del ISND sino por la deducción de créditos fiscales y de gastos o erogaciones inexistentes en el balance impositivo, nos encontraremos con que se vulneró el principio del *"non bis in idem"* porque tales conductas ya fueron juzgadas en los sumarios iniciados por las Res. 106 y 107, en los que se analizó la imposición de multas por defraudación.

Citó doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba y peticionó que se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

III- Que a fs. 106/119vta., fs. 122/134 y fs. 230/244 se presentó el fisco nacional y contestó los traslados de los recursos. Acompañó los antecedentes administrativos (en adelante aa) y solicitó que oportunamente se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

IV- Que a fs. 97 y fs. 250/250vta. obran las sentencias por las cuales se acumularon los expedientes que originariamente tramitaron bajo los Nº 37.248-I y 37.249-I al que lleva el N° 37.247-I.

V- Que a fs. 146 se abrió la causa a prueba, clausurándose a fs. 325 y se elevaron los autos a consideración de la Sala "C". A fs. 330 se llamaron los autos para alegar, obrando el alegato del fisco a fs. 353/356 y a fs. 340/351 de la actora. Finalmente, a fs. 357 se pusieron autos para dictar sentencia.

VI- Que primeramente corresponde señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfme. Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros); 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 arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

VII- Que con relación a fondo del asunto, tanto del informe final de inspección (en adelante IFI), como de las resoluciones apeladas, surge que la actora se encuentra inscripta en la actividad de "Fabricación de aparatos y accesorios eléctricos NCP" (v. fs. 333/340, Cpo. Ppal., aa).

La fiscalización se originó en la declaración como *"usina de facturas apócrifas"* de Rogelio Latorre, proveedor de Tenacta S.A. de servicios de producción publicitaria en campeonatos de carreras de autos, diseño y armado de box, carteles estáticos, indumentaria del equipo de competición y publicidad radial, entre otros. Del IFI también surge la impugnación referida al proveedor Angélica Gjivoje, que fue aceptada por la recurrente y no cuestionada en autos.

A pedido de la fiscalización, se acompañaron facturas y recibos emitidos por el proveedor y los extractos bancarios donde se debitaron los cheques entregados a aquél. Con esa información se solicitaron las copias de los cartulares a las entidades bancarias (v. fs. 51/134, Cpo. Ppal., aa).

De las facturas emitidas por Rogelio Latorre se observó que el total de IVA facturado por los períodos entre 05/2005 y 03/2009 alcanzó la suma de $ 64.161,08 y que los conceptos de facturación correspondían a "*producción publicitaria en el campeonato argentino de "Turismo Competición 2000", sponsorización del equipo "Fiat Stylo Competición" por la temporada 2005 y 2006, del equipo Honda Racing Italcred por la temporada 2007 y 2008, del equipo JM Motorsport por las temporadas 2008 y 2009, diseño y armado de box, de carteles estáticos, indumentaria del equipo de competición y publicidad radial, entre otros"*.

Del análisis de los cartulares, se desprende que de un total de 35 cheques, sólo dos fueron pagados a Rogelio Latorre. Asimismo, se observó que la mayoría de los cheques presentan como último endosante a la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda. (v. "Cpo. Circul. Clearing Cheques", aa).

Por su parte, del análisis de la información y de las tareas desarrolladas por la fiscalización en la OI 283205, surge que Rogelio Latorre no pudo ser localizado en su domicilio fiscal ni alternativo, que coincide con una vivienda precaria en la que sería poco probable el desarrollo de actividades; no posee bienes a su nombre, en particular rodados para efectuar los traslados de los objetos necesarios para la prestación de los servicios; posee comportamiento evasivo al no concurrir a las citaciones. Asimismo, del informe final del proveedor surge que las DDJJ de IVA presentadas poseen saldo a favor del fisco con importe irrisorio y no presentó las del IG; no tiene personal en relación de dependencia; no cuenta con un lugar físico, y no posee consumos relevantes de energía eléctrica. Se encuentra incluido en la base APOC desde el 30/9/2004 (v. fs. 03/11, 15/21, 61/69, 72/82, 112/118, Cpo. de 123fs. y Cpo. de 7fs., OI 283205, aa).

Luego, a pedido de la fiscalización la aquí recurrente acompañó:

-Libro Diario, en donde se expone la registración contable de las operaciones realizadas con el proveedor a través de asientos globales mensuales (v. fs. 317, Cpo. Ppal., aa).

-Libro IVA Compras, donde se registraron las compras en forma individual (v. fs. 317, Cpo. Ppal., aa).

-Mayores contables de la cuenta *"Gráfica Publicidad"*, donde se imputaron las operaciones de los puntos anteriores, así como también el detalle del rubro *"Publicidad y Propaganda"* de los ejercicios cerrados en 01/2006 a 01/2009, en el cual se encuentra incluida la cuenta *"Gráfica Publicidad"* (v. fs. 140/153, Cpo. Ppal., aa).

-Balances de los EECC y papel de trabajo del IG, ejercicios 2006 a 2009, en los que se observó la inclusión del rubro *"Publicidad y Propaganda"* dentro del anexo de gastos (v. fs. 166/297, Cpo. Ppal., aa).

-DDJJ de IVA de 01/2006 a 11/2009 y papel de trabajo de liquidación, donde surge la inclusión en el crédito fiscal computado en las DDJJ respectivas de los créditos fiscales correspondientes a las operaciones de los dos primeros puntos (v. fs. 154/165, Cpo. Ppal., aa).

En conclusión, el fisco determinó que la actora utilizó facturas correspondientes a un proveedor sin capacidad económica a los efectos de disminuir sus obligaciones impositivas; impugnando el crédito fiscal del IVA, el costo deducido en el IG y además determinó de oficio el ISND.

VIII- Que entrando en el análisis del caso, debo recordar que el art. 80 de la LIG vigente al momento de los hechos disponía que *"…los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina"*.

Mientras que el último párrafo del art. 12 de la ley del IVA, establece que para que el crédito fiscal se genere deben configurarse los siguientes requisitos: a) que el crédito fiscal sea imputable al período fiscal que se liquida, b) que surja de una factura o documento equivalente, c) que se compute hasta el límite de aplicar el importe de la compra, importación, locación o prestación de servicio, la alícuota del impuesto, d) que se vincule con operaciones gravadas y, e) que en todos los casos, *"…hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles...."*.

Al respecto, la CSJN tiene dicho que: *"Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado*

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

De la lectura de las resoluciones apeladas y de los aa relevados en el considerando VII, se observa que el fisco constató que las facturas emitidas por el Sr. Latorre no merecen fe alguna, toda vez que según los indicios claros, precisos y concordantes que recabó, no pudo realizar las operaciones que la actora declaró como efectuadas con él, impugnándole, en consecuencia, el crédito fiscal computado procedente de dichos documentos, y la deducción del gasto correspondiente.

Como es sabido, en la etapa de revisión del acto, la carga impugnatoria se desplaza al contribuyente o responsable. En efecto, corresponde a la recurrente acreditar fehacientemente —cfme. art. 377 del CPCCN— la veracidad de las operaciones reputadas inexistentes, y además, que fue con ese proveedor con quien operó y no con terceros desconocidos, motivo por el cual se analizará la prueba producida en autos.

A fs. 160 luce la respuesta del oficio librado a Torneos y Competencias S.A. por el que informó que no tuvo relación comercial con la recurrente; y a fs. 165 Artear S.A. detalló que no cuenta con las grabaciones de las carreras solicitadas. Respecto de esta prueba, debo señalar que resulta inocuo por extemporáneo el desistimiento efectuado por la actora a fs. 268 luego de producida, más aun cuando tales respuestas habían sido acompañadas por esa misma parte –luego de su diligenciamiento- a fs. 166.

Con relación al pedido de informes a TyC Sports para que indique si en las carreras que la actora detalló a fs. 34vta./35 aparece exhibida publicidad de la marca ASPEN en el automóvil del equipo JM Motorsport, Fiat Stylo Competición conducido por Gustavo Der Ohanessian, a fs. 261/265 dicha firma informó dos fechas en las que detalló por horario los momentos en los que se visualiza al piloto y al automóvil. En efecto, sólo informó la presencia del automóvil en sólo 2 días, 26/02/2006 y 25/09/2005, resultando que este último día corresponde a un período no discutido en autos, ya que las operaciones cuestionadas abarcan desde el período 1/2006 a 03/2009.

A idéntica conclusión cabe arribar con relación a la prueba producida en sede administrativa relativa al acta de comprobación obrante a fs. 407/415 del Cuerpo Principal Nro. III, pues sólo evidencia la presencia de la marca ASPEN en distintos vehículos deportivos no coincidiendo en muchos casos la descripción efectuada en el detalle de fs. 414 con las que surgen de la planilla obrante a fs. 423, ambas del mismo cuerpo y las facturas impugnadas que lucen a fs. 52 y siguientes del Cuerpo Principal Nro. I de las aa. Por otro lado, respecto del acta notarial de fs. 408/409 resulta llamativo que el allí manifestante –Sr. Walter Fabián Daddino- sea un mero empleado de la actora carente de representación legal de la misma y además, que su identidad -la escribana interviniente- la haya justificado con ser de su conocimiento. Y más llamativo aún es que la escribana –a fin de justificar la confección del acta- manifieste "*Acreditando el interés legítimo del requirente*", siendo que, como dije, el Sr. Daddino era un empleado de la actora pero sin representación legal de la misma. Es que, el ajuste fiscal fue a Tenacta S.A. y no al Sr. Daddino, por lo que no se comprende cuál sería el "interés legítimo" que tenía éste en la realización de dicha acta. También observo que se trata de la misma escribana, el mismo exponente, e idéntica redacción que el acta de fs. 416/417 –realizada casi 2 años después- respecto del proveedor "Gjivoje María Angélica", también prestador de idénticos servicios de publicidad y cuya impugnación y ajuste fiscal fue sin embargo consentido por la actora.

Además, cabe observar lo insuficiente de la prueba analizada, ya que la actora tampoco invocó -ni mucho

menos acreditó- los restantes conceptos facturados e impugnados, tales como diseño y armado de box, banderas publicitarias, armado de carteles estáticos, indumentaria del equipo de competición, publicidad radial, etc. Es decir, de los servicios de publicidad facturados surge que ellos consistieron –presuntamente- en mucho más que la simple publicidad en el auto de competición, y sin embargo, no se ofreció ninguna prueba tendiente a demostrar tales servicios.

En cuanto al circuito de pagos, si bien de los aa surge que los cheques fueron dirigidos al Sr. Latorre, los mismos, salvo dos casos, fueron endosados a terceros beneficiarios (mayormente a la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda.). Ello tampoco permite tener por acreditado el circuito financiero de las operaciones, siendo éste uno más de los indicios citados por el fisco (v. cuerpo clearing cheques, aa).

IX- Que a criterio del suscripto, la prueba producida que fue detallada en el considerando anterior no resulta hábil para demostrar la efectiva prestación de los servicios facturados. En relación a ello, necesariamente debe traerse a colación que ni durante la fiscalización, ni el trámite ante este Tribunal, la recurrente procuró localizar al proveedor o su apoderado o representante legal, para que reconozca las operaciones cuestionadas, o bien para que otorgue precisiones sobre la relación comercial que supuestamente entabló con él. Tampoco logró acreditar el circuito físico de las transacciones y aunque detalló la operatoria en sus recursos de inicio y aportó prueba en donde se detalla la publicidad en los autos de carrera, no propuso prueba alguna para demostrar que, de haber existido, la misma se contrató con el Sr. Latorre. Mucho menos quedó acreditado el circuito de pagos, pues de los aa surge que sólo dos cheques fueron cobrados por el Sr. Latorre, siendo el beneficiario de los demás cartulares un tercero.

En este sentido, el ente fiscal ponderó adecuadamente los elementos colectados durante la inspección, mientras que la actora no realizó mayor esfuerzo por aportar elementos probatorios hábiles que desvirtúen la posición fiscal. Por ello, ante los fundados indicios que ponían en duda la realidad de las operaciones cuestionadas, era necesario que la actora demostrara con precisión la operatoria llevada a cabo, lo que no ocurrió.

Al respecto, de la prueba producida no se infiere necesariamente que los datos contenidos en las facturas cuestionadas sean veraces, sólo se advierte un esfuerzo por acreditar la legitimidad del crédito fiscal y del gasto impugnado, pero se desvanece al analizar detalladamente la prueba existente.

En cuanto a la existencia de CAI vigente, sólo permite afirmar que el proveedor se encontraba inscripto y que solicitó impresión de facturas, cuestiones que -reitero- sólo otorgan formalidad a la operación, pero no le aportan certeza en cuanto a su realización.

Asimismo, es de destacar que tampoco resulta válido el agravio referido a la fecha en que el proveedor fue incorporado a la base APOC, ya que este dato no fue el único elemento en que se basó el ajuste, sino que fue utilizado por el fisco como uno más de los indicios comprobados, graves y precisos respecto del proveedor, que concluyen en la invalidez de las facturas impugnadas.

En esta línea, la actividad en la cual el juzgador valora la prueba producida es lo que se denomina el método reconstructivo de apreciación conforme las reglas de la sana crítica. En tal inteligencia, del análisis de los elementos probatorios colectados durante el procedimiento seguido ante el organismo recaudador y plasmados en los actos apelados y los producidos en esta instancia, se vislumbra un razonamiento congruente sobre la inexistencia del circuito comercial respecto del proveedor impugnado que pretende

hacer valer la actora. Por otra parte, si bien las facturas impugnadas en apariencia y/o extrínsecamente pueden parecer correctas, ello no implica que las operaciones que reflejan hayan sido efectivamente realizadas por el supuesto proveedor.

En tales condiciones, cabe concluir que los agravios de la recurrente, al no encontrar respaldo en probanza suficiente y fehaciente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el fisco respecto de la impugnación de las operaciones supuestamente celebradas.

X- Que respecto del planteo residual de la actora referido a que –de considerarse inexistentes las operaciones- se considere al presunto proveedor, Sr. La Torre, como empleado de la empresa y regularizado mediante el Título II de la ley 26.476, corresponde rechazar el planteo por improcedente, porque: a) como bien señala el fisco en la resolución apelada (v. fs. 17/18 de autos), de las planillas que se adjuntaron en las que surgen los apellidos de los empleados regularizados por la antecesora de la actora, el Sr. La Torre no se encuentra en dicha nómina (v. fs. 406, Cpo. Ppal., aa), por lo que mal podría ahora la recurrente aducir algún tipo de relación laboral o pretender su inclusión con efecto retroactivo; y b) el planteo de la actora peca de una contradicción argumental manifiesta, porque luego de sostener que el Sr. La Torre era un verdadero proveedor que le prestó servicios no puede solicitar que, a todo evento, se lo considere un empleado de la firma. Por todo lo expuesto en los considerandos anteriores, corresponde **confirmar los ajustes practicados en las Res. 173/2012 y 174/12**, **con costas.**

XI- Que en cuanto al ajuste referido al ISND, debo recordar que con la finalidad de asegurar la íntegra percepción de la renta pública, la LIG crea una ficción al establecer un impuesto especial a las SND, consistente en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el IG, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación, a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto del cobro. Tal como lo señaló la CSJN al referirse a la figura *"… debe partirse de la base de que no grava las ganancias obtenidas por el obligado a su pago, …en realidad lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio"* (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987).

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

En el caso de autos, si bien del IFI surge que las operaciones se registraron en la contabilidad, ello sólo confirma que se cumplió con los recaudos formales, pero no permite individualizar quiénes fueron los efectivos beneficiarios de las operaciones impugnadas (v. fs. 140/153, 317, Cpo. Ppal., aa).

En consecuencia, resulta correcto el criterio fiscal en cuanto aplicó sobre el monto de las erogaciones a favor del proveedor cuestionado la tasa del 35%, y por ende, aplicarle la figura del ISND.

Ello así, corresponde confirmar el ajuste practicado en la res. 175/2012, con costas.

XII- 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 incurrió el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Al respecto, la CSJN revisó la doctrina de Fallos 304:203 donde 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, orte en otros precedentes…se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas"* (Fallos 323:1315).

Por ello, procede **confirmar, con costas, los intereses resarcitorios,** toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la Ley 11.683.

XIII- Que finalmente, en lo referido a las multas por defraudación en las Res. 173 y 174, la ley 11.683 (vigente al momento de los hechos) en su parte pertinente disponía que: "*…el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"*.

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

Como se desprende de los considerandos que anteceden, debe tenerse por acreditado el elemento objetivo o material de la sanción impuesta.

Ello así, corresponde analizar el elemento subjetivo teniendo en cuenta la figura legal imputada por el ente fiscal.

El art. 46 citado exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, por acción u omisión. Al respecto, el ente fiscal debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez acreditado dicho soporte, se infiere la conducta dolosa; más la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, debe ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta.

Demostrado el elemento objetivo del ilícito, las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario. En el caso, el ente fiscal aplicó la presunción dispuesta en los incs. "b" y "c" del art. 47 que

establecen que: *"se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: b) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas…c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso..."*.

En este sentido, las constancias agregadas en las actuaciones y el análisis expuesto en los Considerandos VII a IX, dan cuenta de la debida exteriorización de las presunciones del art. 47 de la ley 11.683 utilizada. Como se afirmó, éstas admiten prueba en contrario, siendo la apelante quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que la aplicación de dichas presunciones ocasiona procesalmente. Al respecto, se advierte que la actora no acompañó prueba fehaciente que avale sus dichos, lo que llevó al fisco a determinar de oficio la materia imponible.

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

Ello así, corresponde **confirmar las sanciones aplicadas en las Res. 173/2012 y 174/2012, con costas.**

XIV- Que ahora corresponde resolver si se ajusta a derecho la aplicación de la multa impuesta en los términos de los arts. 46 y 47 incs. "b" y "c" de la ley 11.683, con origen en el ISND – Res.175/2012-.

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 una cuantificación de los presupuestos del hecho imponible, materializados por el sujeto pasiva 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 atribuirle a los comprobantes en cuestión naturaleza de *declaración jurada* por invocación del artículo 15 de la ley 11.683, porque ello es pretender otorgarles un alcance que claramente 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 es propio), situación que no acontece en la especie, toda vez que la calificación de no documentada de la salida de fondos es efectuada por el fisco con posterioridad a su tarea de verificación, razón por la que los instrumentos que se 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, de configurarse 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 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.

Ello así, corresponde **revocar la sanción aplicada en la Res. 175/2012, con costas.**

La Dra. Marmillón dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1°) Confirmar las Res. 173/2012 y 174/2012, y el ajuste practicado en el ISND, con más sus intereses resarcitorios (Res. 175/2012); con costas.

2°) Revocar la sanción aplicada en el ISND (Res. 175/2012), con costas.

Se deja constancia que suscriben este pronunciamiento dos Vocales Titulares de la Sala C, conforme a lo

previsto por el artículo 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.28 15:22:44 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.28 18:12:07 -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: 2023.12.28 18:12:08 -03:00