Informe firma conjunta

Número: IF-2023-61598422-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 30 de Mayo de 2023

Referencia: Voc XI - Expte. N° 24.772-I (y sus acumulados Nros. 25.965-I, 25.964-I, 34.353-I y 34.360-I) "Comsoft S.A. s/ recurso de apelación". Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el Expte. **N° 24.772-I (y sus acumulados Nros. 25.965-I, 25.964-I, 34.353-I y 34.360-I) "Comsoft S.A. s/ recurso de apelación",**

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Comsoft S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Microcentro de la Administración Federal de Ingresos Públicos:

a.- la **Resolución N° 398/2004**, del 21.12.2004, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto a las salidas no documentadas por los períodos fiscales 12/1998 a 02/1999, 04, 06, 07, 08, 11, 12/1999; 02, 05, 06, 07, 08, 09 y 11/2001 y se la intima a ingresar $852.316,07, más los intereses resarcitorios del art. 37, y se le aplica una multa de $48.305,36. (art. 45, ley 11.683) por los períodos fiscales 09/2001 y 11/2001. Respecto de los períodos fiscales 12/1998, 01, 02, 04, 06, 07, y 08/1999; 11 y 12/99, 02, 05, 06 y 07/2000; 09, 10, 12/2000; 01,04, 05, 06, 07 y 08/2001 se hizo reserva de juzgar la conducta infraccional una vez resuelta la causa penal, por aplicación del art. 20 de la ley 24.769. (Expte. N° 24.772-I)

b.- la **Resolución N° 194/2005**, del 18.8.2005, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 12/1999 a 1/2001 ambos inclusive y 04 a 11/2001 ambos inclusive, y se la intima a ingresar $187.530,36, respectivamente, más los intereses resarcitorios del art. 37, y se le aplica una multa de defraudación de $375.060,72 (art. 46, ley 11.683), (Expte. N° 25.965-I)

c.- la **Resolución N° 202/2005**, del 29.8.2005, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1999, 2000 y 2001 y se la intima a ingresar $367.475,42 y $323.614,73 y $113.449,25 respectivamente, más los intereses resarcitorios del art. 37, y se hizo reserva de juzgar la conducta infraccional una vez resuelta la causa penal, por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 t.v. (Expte. N° 25.964-I)

d.- las **Resoluciones N° 145/2010 y 146/2010**, del 23 de noviembre de 2010, en las que se le aplicaron multas de $633.547,50 (art. 45 ley 11.683) y $1.609.078,78 (art. 46 ley 11.683), por las obligaciones intimadas en las Res. Nros. 398/2004 y 202/2005. (Exptes. Nros. 34.353-I y 34.360-I)

En sus presentaciones ante este Tribunal, Comsoft S.A., indica que se dedica a la locación, mantenimiento y actualización de derechos de software y que cuenta con la representación exclusiva en Argentina de Pilot Soltware Inc., Macro 4 Inc., Infotel Corporation entre otras empresas. Enumera también a sus clientes, los cuales pertenecen a diversos rubros tales como medios de comunicación, entidades bancarias, empresas de seguros, telecomunicaciones, entre otros. Explica que para efectuar su actividad, contaba con un staff de 8/9 empleados capacitados en informática y que para atender al gran número de clientes tenía que subcontratar los servicios de otras empresas.

Indica que la fiscalización, una vez que verificó la documentación, informalmente le comunicó que existían discrepancias respecto de:

a) la autenticidad de ciertas facturas recibidas por la empresa en concepto de adquisiciones de servicios informáticos,

b) la vinculación con el giro de la empresa de determinados gastos deducidos,

c) la deducción de los viáticos de viajes al exterior atento a la supuesta falta de documentación respaldatoria de los mismos,

d) la imputación a gastos del ejercicio por la compra de un rodado, y

e) el cómputo de amortizaciones por un segundo rodado, que arrojaba diferencias en el impuesto a las ganancias.

Cabe ya decir que respecto de los ajustes indicados en d) y e), no se formulan agravios.

Como primer agravio, plantea la nulidad de las Resoluciones en cuanto se basan en un procedimiento de impugnación de domicilio nulo de nulidad absoluta e insanable por violación de los procedimientos esenciales, afectando su derecho de defensa y con desviación de poder.

Relata que Comsoft S.A. el 27 de julio de 2001 efectúo un cambio de domicilio fiscal – de la calle Lavalle a una oficina en la Av. Belgrano, alquilada a la empresa Fernández Ron S.R.L. dedicada específicamente a la locación de oficinas profesionales-, que oportunamente comunicó al organismo recaudador, por lo que la empresa se encontraba bajo la competencia de la Agencia N° 10, y que, con el cambio del domicilio fiscal, comenzó a estar bajo la jurisdicción de la Agencia N° 8. Sin embargo, pese a notificar el cambio de domicilio, el ente fiscal siguió notificando planillas de eventuales ajustes en el impuesto a las ganancias y en el impuesto a las salidas no documentadas en el anterior domicilio, por lo que ante tal irregularidad el Presidente de la empresa se presentó ante la Agencia Nro. 10 para tomar vista de las piezas procesales notificadas al domicilio de la calle Lavalle.

Afirma que los agentes actuantes de la División Fiscalización N° 5 de la Región Microcentro realizaron un arbitrario accionar atento a que desconocieron el verdadero domicilio fiscal de la empresa y lo impugnaron mediante un procedimiento administrativo que adolece de los más graves vicios transformándolo en un procedimiento nulo.

Explica que el 15 de agosto de 2002 tomó conocimiento de la Resolución impugnatoria del domicilio de Comsoft

S.A. dictada el 18 de marzo de 2002 por la Agencia N° 10 que lo apeló el 21 de agosto de 2002, siendo encuadrada la apelación por la Dirección Regional Microcentro, como denuncia de ilegitimidad, la cual fue rechazada, por lo que al declararse válido el domicilio fiscal de la calle Lavalle, interpuso demanda contenciosa administrativa ante la justicia.

Resalta que la RG AFIP N° 301/98 derogó en todo al procedimiento de impugnación hasta ese momento contenido en la RG AFIP N° 2210, y que esta última resolución es la que se utilizó para fundar el acto administrativo del 18 de marzo de 2002. Afirma así que la RG AFIP N° 301/98 constituye la normativa vigente, establecida por el organismo fiscal para aquellos casos en los que deba sustanciar un procedimiento de impugnación de domicilio fiscal, por lo que entiende que los pasos procedimentales contenidos en la referida normativa no han sido cumplidos por los funcionarios de la División Fiscalización N° 5 ni por la Agencia 10, emitiendo un acto administrativo basado en una resolución derogada -2210-, por lo que concluye que tal proceder vulnera el derecho de defensa y las reglas del debido proceso adjetivo.

Reitera que el acto administrativo del 18 de marzo de 2002 es nulo de nulidad absoluta por falta de motivación, considerando que se impugnó el domicilio fiscal basándose exclusivamente en los dichos de las inspectoras actuantes, las que no han constatado ninguna irregularidad en el domicilio fiscal de la Av. Belgrano, sino que la impugnación se sustentó – a criterio de la recurrente- en seguir “fines encubiertos”, calificando el accionar de dichas inspectoras como una verdadera desviación de poder.

Invoca también que al dictarse la Resolución N° 398/2004 se omitió considerar que contra la Resolución N° 549/03 dictada por la Dirección Regional Microcentro que declaró como domicilio fiscal válido el de la calle Lavalle, se interpuso demanda contenciosa en los términos del art. 23 inc. a) de la ley 19.549, que no estaba firme a dicha fecha.

Como segundo agravio, considera arbitraria la denegación de la producción de la prueba ofrecida en sede administrativa, en la cual se rechazó la prueba pericial, testimonial, informativa y la inspección ocular solicitada, por entender que las mismas eran inconducentes, impertinentes, supérfluas y meramente dilatorias, considerando que eran fundamentales para demostrar que los proveedores observados –CYM Construcciones y Montajes SRL y Coltarco S.A- contrataron con Comsoft S.A. y que las prestaciones de servicios eran reales, es decir, que existieron.

Considera, por otro lado, que en dicha instancia que se valoró en forma arbitraria la prueba documental y la declaración efectuada por el Sr. Tardá en su calidad de gerente de la firma CyM Construcciones y Montajes S.R.L.

Como tercer agravio plantea las inconsistencias en que habría incurrido la fiscalización respecto al ajuste correspondiente a las prestaciones de servicios contratados con los proveedores CyM Construcciones y Montajes S.R.L. y Coltarco S.A., sosteniendo que se impugnaron sus operaciones por el hecho de que existía identidad entre los integrantes de ambas sociedades, manifestando que la existencia de conjunto económico o una vinculación entre social no implicaba que las operaciones no hubieran existido.

Agrega que la propia Administración Federal de Ingresos Públicos contrató con la firma Coltarco S.A. (Expediente Nro. 250.962/01) para la implementación de tableros de control, acompañando como prueba de sus dichos copia de la Disposición N° 212/02.

Remarca que en ningún momento existió identidad de socios entre ambas firmas, sino que solamente y por un período de tiempo, coincidieron en un solo socio, el Sr. Tardá-. También resalta que nunca hubo coincidencia –ni

siquiera temporal- en los miembros de los órganos societarios, atento a que el socio gerente de CyM Construcciones y Montajes S.R.L. nunca integró el Directorio ni fue Presidente de Coltarco S.A.

Destaca que es un tercero ajeno a las cuestiones intrasocietarias de cada una de las firmas en cuestión y que no debería responder por las mismas.

Entiende que es errónea la premisa del ente fiscal de impugnar las facturas de los servicios prestados por ambas firmas proveedoras, basándose en la identidad de clientes entre ambas empresas, dando como ejemplo que es común que en las empresas constructoras la mayoría tenga como clientes al Estado Nacional, provincial o municipal, lo que no significa que no se cumplan con los servicios contratados, por lo que manifiesta que las impugnaciones efectuadas carecen de sustento fáctico o lógico.

Además se agravia en cuanto a que la impugnación se basa en la falta de capacidad operativa de las firmas proveedoras, indicando que atento a que gran demanda de trabajo que tenía, decidió contratar los servicios de dichas firmas, enviando a empleados que tenían conocimientos en informática, detallando en su escrito un listado de los empleados que ambas empresas contaban para cumplir con tales servicios.

Invoca que el sólo hecho de que las proveedoras no tuvieran a su cargo personal en relación de dependencia no prueba que los servicios no se hayan efectuado, puesto que las personas con conocimiento en informática concurrían a la sede de Comsoft S.A. en nombre de los proveedores y realizaban el trabajo para el que habían sido convocados.

El organismo fiscal también sustenta su impugnación en la carencia de títulos universitarios o terciarios del personal de las firmas proveedoras, considerando que es común que la mayoría de las personas que poseen conocimientos en el área de informática los adquieran en forma autodidacta, dando como ejemplo al socio de Comsoft S.A. que no tiene título y posee una amplia formación en instalación, programación, actualización y desarrollo de aplicaciones de software.

Expone que la falta de cumplimiento de la normativa laboral por parte de los proveedores observados respecto del personal que brindara servicios en Comsoft S.A. en modo alguno acredita la inexistencia de las prestaciones, y que por tal situación tampoco debe responder.

Pone de resalto que el hecho que los contratos de prestación de servicios con las firmas impugnadas hayan sido celebrados en forma verbal, no constituye prueba de su inexistencia y explica que es común que los acuerdos sean concertados verbalmente, recalcando que lo mismo ocurre respecto del control de calidad, atento a que no existe una constancia escrita, sino que el control viene dado por el normal funcionamiento de los programas y la falta de quejas por parte de los usuarios.

Sostiene que el Fisco Nacional para justificar el ajuste hizo referencia a la firma Solydes S.R.L., empresa que conformó el ajuste de las operaciones con el proveedor C y M Construcciones y Montajes S.R.L., sin tener en cuenta que dicha empresa tenía la intención de liquidarse, por lo que ingresaron la deuda en una moratoria.

En cuanto a la forma de pago de los servicios prestados por proveedores observados, aclara en primer término que Comsoft S.A. efectúo todos los pagos correspondientes a las facturas de CyM Construcciones y Montajes S.R.L. en efectivo, atento a que la firma tenía sus cuentas bancarias cerradas y varios pedidos de quiebra lo que impedía que los pagos fueran realizados con cheques no a la orden. Agrega que ante la exigencia de la nueva normativa vigente de que los pagos fueran realizados en cheques no a la orden, decidió contratar a Coltarco S.A. que sí podía recibir el pago de los servicios informáticos a con cheques no a la orden.

Aclara que si Coltarco S.A. subcontrataba a CyM Construcciones y Montajes S.R.L. para que brindara los servicios requeridos por Comsoft S.A. y cancelaba sus obligaciones con ella, constituye un hecho que no conocía y por el cual no le cabe responsabilidad fiscal alguna.

Expone que el juez administrativo no tomó en cuenta que los proveedores se encontraban inscriptos y que respondieron los requerimientos formulados; que poseían constancia de autorización para la impresión de comprobantes –CAI- y que las facturas impugnadas cumplían con todas las exigencias establecidas en la normativa vigente. Argumenta a su favor que no le corresponde juzgar y controlar el cumplimiento o no de los deberes y obligaciones tributarias de terceras personas, y que su conducta no puede ser fundamento válido para sostener la determinación de oficio.

Reafirma así que los servicios contratados por Comsoft S.A. a dichos proveedores se encuentran debidamente documentados con las facturas impugnadas, por lo que no corresponde objetar los créditos fiscales computados, ni su deducción como gasto en el impuesto a las ganancias, ni tratar a los pagos realizados como salidas no documentadas, cuando –a su criterio- están perfectamente individualizados sus beneficiarios.

En el recurso de apelación de fs. 230/293 en el cual apela la Res. N° 194/2005, determinativa de sus obligaciones en el impuesto al valor agregado (Expte. acum N° 25.965-I), relata que se impugnaron los créditos fiscales por las operaciones con los proveedores CyM Construcciones y Montajes S.R.L. y con Coltarco S.A. por tratarse de operaciones existentes y, además, los computados por las siguientes operaciones:

a. Facturas por reformas realizadas en el inmueble donde se encontraba la sede social sito en la calle Lavalle, en donde a los fines de realizar las obras, se habrían contratado servicios y adquirido bienes.

Así se impugnaron facturas emitidas por la firma Hormac S.A (empresa que habría realizado distintas tareas consistentes en submuraciones de hormigón, tabiquería, tendido de cableados, cañerías, instalación de drenajes y de los correspondientes equipos.), por la firma Fiorge -Equipamientos de Negocios Cámaras Frigoríficas (por compras realizadas por luces y artículos de iluminación y equipos de refrigeración); por las firmas Gris Dimensión –Archetipo S.A.-, Blaistein S.A., Fiorge (por tareas de restauración de los baños y acondicionamiento de la cocina)

b. Facturas por instalación de stands de distintos cursos y convenciones en las que participó Comsoft S.A. impugnándose las facturas de Ariis Fábrica de Muebles de Andrés de Tejada y Daniel Campagnotto (compra de maderas aglomerado, chapadur, marupá, etc.) y de Iluminación Agüero S.A. y Modulor S.A. (spots, dicroicas, difusores, zapatillas, lámparas, plafones, tubos fluorescentes, etc.).

c. Facturas por regalos empresariales por la concreción de distintas operaciones comerciales –gastos de representación. Se impugnó los gastos de la proveedora Giovanna di Firenze Joyeros SAIC.

d. Facturas por adquisiciones por compra de natatorios, amoblamientos de cocina, mueble para el hogar, ropa para chicos, bebidas, gastos en electrodomésticos, escritorios, espejos, percheros, juegos de living, cortinas, tapizados, cuadros, bibliotecas, sillas, repisas, estantes, mesas, vestidor, productos de limpieza y alimentos, telas para cortinas, arañas de seis luces, impugnándose a los proveedores Llama Calda S.R.L., MBA S.A., Dormilón de Luis Covelli, LMV S.A., Grupo Ovo SH y Vivendi de Brexter S.A. Garbarino SACI e I, Miranda Green de Miranda Kenny y MyC de Berta Guindin.

En todos estos casos, la impugnación de los créditos fiscales fue por falta de vinculación de las operaciones con el giro comercial de la empresa.

También se impugnaron los créditos fiscales originados en las facturas de asesoramiento de marketing, ventas y publicidad prestado por la licenciada De Tejada, invocándose la falta de soporte de los mismos y que ella es la esposa del Presidente de Comsoft S.A..

En el recurso de apelación de fs. 402/467 en el cual apela la Res. N° 202/2005 correspondiente al impuesto a las ganancias (Expte. acum N° 25.964-I) relata que también se impugnaron las deducciones de gastos por falta de vinculación con la actividad gravada, a saber:

a. Gastos de refacción del edificio –sede social de la calle Lavalle- en las facturas emitidas por Hormac S.A. y Coltarco S.A. (con respecto a esta última, la recurrente aclara que el Fisco Nacional entiende que la impugnación de un trabajo de construcción realizado el 16.11.1999 por $ 4.017 se debe a un error material atento a que en la página 4 de la Resolución que confiere vista –N° 102/2004 DV MRR" sostiene que "se ha procedido a aceptar a la responsable, respecto del proveedor Coltarco S.A. sólo las facturas que tengan como concepto de facturación los relacionados con el objeto social declarado ante este organismo, impugnando las emitidas en concepto de servicios de computación…").

b. Gastos por tareas realizadas en pisos, bosserie, techos y aberturas, entre otros, en las facturas de las firmas Anthea José M. Andrés de Tejada, Carpintería de Obras San Gabriel de Alejandro Mar, SM Products SRL –Kolbe & Kolbe y Solana Tile Argentina S.A. y por Confiable S.A. (Puertas de Seguridad Pentágono)

c. Gastos por tareas de pintura, mampostería, renovación del cableado eléctrico, de iluminación y del sistema de refrigeración.

d. Gastos por tareas de restauración de los baños y acondicionamiento y equipo de la cocina, en las facturas de Gris Dimensión -Archetipo S.A.-, Blaistein S.A., Barugel Azulay y CIA, Fiorge –Equipamientos de Negocios Cámaras Frigoríficas-, MBA S.A.

e. Gastos en concepto de premios sorteados en eventos y regalos empresariales -gastos de representación- en las facturas de Silvestre Golf, Danfer Joyero, All Fitness, Giovana di Firenze Bellisomi Joyeros SAIC, Anthea de José María Andrés de Tejada y Carpintería de Javier Ricciotti, sostiene, además, que la deducción corresponde ya que las operaciones no superan el tope del 2 % dispuesto por la ley vigente.

f. Gastos incurridos con motivo de stands en cursos y convenciones en las que participó Comsoft S.A. en facturas de Artdecor de Saliani- Guerra, DAC, Carpintería de Javier Ricciotti, Maderas LP de Eléida Ojeda, Ventre Maderas SRL y de Ariis Fabrica de Muebles de Andrés de Tejada, Armella S.A., Pinturerías Prestigio S.A., Daglolam SACIFIA, Beta Iluminación, Iluminación Agüero, Modulor S.A.

g. Otros gastos necesarios para el normal desarrollo de la firma, en facturas de Morrone SH, Las Malvinas –Percomini I.C.S.A.-, Channel y Garbarino SACI –por compra de teléfono, calefón, horno, anafe, heladeras, lavavajillas, televisor, microondas- Center Mobili S.A., Champagne S.A., Anthea de José María Andrés de Tejada, Llama Calda SRL, MBA S.A., Dormilón de Luis Covelli, LMV S.A., Grupo Ovo S.H. y Vivendi de Brexter S.A. Miranda Green de Miranda Kenny y MyC de Berta Guindin.

h. Gastos de viáticos del exterior (pasajes, hospedaje y gastronomía), sostiene que los directivos del Comsoft S.A. debían viajar al exterior para participar de Congresos y Seminarios de capacitación que las firmas que representa realizan en los distintos lugares del mundo, que se pagaban con tarjeta de crédito American Express para evitar inconvenientes en su deducción . Manifiesta que las inspectoras se negaron a esperar la emisión de los resúmenes de cuenta y continuaron con el ajuste.

Por último, en cuanto a las sanciones que se le impusieron, se queja en particular de la aplicada en la Res. N° 145/2010 en el impuesto a las salidas no documentadas ya que si se está frente al cumplimiento de la obligación del tercero beneficiario, no puede aplicarse dicha figura infraccional y concluye que no se encuentran configurados los tipos subjetivo y objetivo del tipo del art. 45 de la ley 11.683.

Sobre la multa de defraudación aplicada en la Resolución N° 194/2005 por la omisión atribuida en el impuesto al valor agregado, sostiene que no ha existido una conducta dolosa por lo que la imputación fiscal constituye una mera acusación sin pruebas que la sostenga, y solicita su rechazo.

Se agravia, por idénticas consideraciones de la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias en la Res. N° 146/2010.

Aporta prueba instrumental, ofrece testimonial, informativa, pericial contable e inspección ocular y solicita, por último, que se revoquen las Resoluciones en todas sus partes, con costas

II.- A fs. 102/125, 303/326, 477/498, 865/874 y 1069/1081 el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos, solicitando que se confirmen sus actos, también con costas.

III.- A fs. 888/891 obra sentencia del 1.2.12 en la cual se resolvió rechazar la excepción de prescripción opuesta por la recurrente, con costas, por la multa impuesta en la Res. N° 145/2010 (Expte. Acum 34,353-I) y a fs. 1098/1104 la del 27.12.13 resolviéndose"*1) declarar la prescripción de la acción inherente a la multa por el impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1999, con costas. 2) Rechazar la excepción de prescripción opuesta respecto del período fiscal 2000 y 2001 con costas, y 3) Rechazar la excepción de cosa juzgada, con costas.*" (Expte. Acum Nro. 34.360-I).

A fs. 133 y fs. 157, se dispuso la apertura a prueba y se hizo lugar a la informativa, la testimonial y la pericial contable ofrecidas. En cuanto a la informativa, a fs. 144 contesta el Síndico de la quiebra de Coltarco S.A. y la Inspección General de Justicia contesta a fs. 546/549 y 715, no obrando respuesta alguna de CyM Construcciones y Montajes S.R.L. y del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 11 también oficiados.

A fs. 536/539 se encuentra agregado el informe pericial contable.
Se tomaron declaraciones testimoniales a los señores Eloy Pablo Mache (fs. 646) y Gustavo Marcelo Moreles (fs. 648) -empleados de Siembra AFIP-; al Sr. Ricardo Luis Ferré (fs. 680/681) -empleado de C Y M Construcciones y Montajes S.R.L.- y a los Sres. Víctor Eduardo Tardá (fs. 729) y Ramiro Bugari (fs. 731) –gerente y empleado respectivamente de Víctor Eduardo Tardá –socio gerente de CyM Construcciones y Montajes S.R.L-. Respecto a los testigos Verónica Pascussi, Guillermo Cutreta y Abel Gustavo Muniagurria, los mismos fueron tenidos por desistidos, conforme surge de fs. 649, 683 y 1156, respectivamente.

A fs. 506 se realiza la equiparación de la prueba respecto de los Exptes Acumulados Nros. 25.965-I y 25.964-I), en donde se hace lugar a la informativa a Macro 04 Inc., cuyo resultado obra a fs. 737 y 1200, y Pilot Software Inc., cuyo resultado obra a fs. 689 y 1153 y se rechaza la inspección ocular por innecesaria –conf. art. 33 RPTFN-.

Respecto de la prueba ofrecida en el Expte. N° 34.353-I, a fs. 911 se hizo lugar a la informativa dirigida al Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 a los fines de que remitan ad effectum videndi et probadi el expediente caratulado "Pérez Fernando Néstor y Puente Daniel Alejandro s/ Evasión Tributaria simple", Causa

N°1984/04. Mediante providencia de fs. 949 se hizo saber Comsoft S.A. que el Juzgado remitió un paquete de prueba en 4 cuerpos y que estaba a su disposición en la Mesa de Entradas del Tribunal para ser consultado.

A fs. 1202, se hizo saber a las partes la integración de la Sala a partir del 9.5.2018, se declara el cierre del período probatorio y se elevaron las actuaciones a su consideración; a fs. 1205 se pusieron los autos para alegar, obrando únicamente a fs. 1208/1211 el del Fisco Nacional; por último, a fs. 1219 quedan en estado para dictar sentencia

IV.- Corresponde referirse en primer lugar a la defensa de nulidad planteada por Comsoft S.A. al considerar que el procedimiento seguido para la determinación de oficio se encuentra viciado de nulidad absoluta ya que en las notificaciones se desconoció el domicilio fiscal que constituyera en la Av. Belgrano –contratado a una empresa dedicada a alquilar oficinas- fijándolo en el anterior con la intención de perjudicar los derechos de la empresa de tomar conocimiento de los actos notificados durante el transcurso del procedimiento administrativo.

Al respecto cabe señalar la Agencia N° 10 de la AFIP resultaba competente para actuar conforme lo dispone la Disposición N° 666/03 del mencionado organismo, la cual habilita la prórroga de competencia, y con ello a fiscalizar las materia impositiva en los domicilios donde los contribuyentes desarrollan su actividad comercial, con independencia del domicilio fiscal, hasta la finalización de su trámite. No cuestiona Comsoft S.A. que el procedimiento dispuesto en dicha normativa no se haya realizado conforme a derecho, de lo que se queja es que se impugnara su nuevo domicilio fiscal, que fue constituido, vale aclararlo, ya iniciado el procedimiento de fiscalización y en una oficina alquilada a una empresa que tenía por actividad el alquiler de oficinas.

Además, cabe realizar dos observaciones. La primera es que si bien el recurrente acreditó haber interpuesto demanda contenciosa contra el acto administrativo que declaró inválido el domicilio fiscal de la calle Lavalle nunca informó la sentencia dictada en dicho proceso. Aún cuando la entonces vocalía instructora admitió la prueba informativa a los efectos de que se remitirán “ad effectum videndi et probandi” las actuaciones judiciales a este Tribunal, Comsoft S.A. no diligenció tal medio probatorio, así como tampoco acompañó copia alguna de lo resuelto en el marco de dicho expediente, y así no probó su planteo de nulidad con sustento en dichas actuaciones.

En segundo lugar, del propio relato de antecedentes efectuado en los recursos se desprende que ya desde el inicio de la inspección Comsoft S.A. tuvo pleno conocimiento de que se encontraba bajo la verificación por diversos impuestos, tomó vista de las actuaciones, solicitó prórroga para presentar su descargó, la que fue oportunamente concedida, impugnó los ajustes efectuados, ofreció prueba, entre otros actos defensivos, por lo que no se observa que la discusión en torno a la impugnación de su domicilio fiscal, haya constituido un obstáculo para que pudiera, en definitiva, ejercer su derecho de defensa, que en lo que aquí interesa.

En ese sentido, vale reiterar que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta sino que es indispensable acreditar la existencia de menoscabo en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido, por lo que corresponde desestimar la opuesta, sin costas (Fallos 336:70, “Bolland”).

V.- Corresponde ahora resolver sobre la legitimidad de las Resoluciones, para lo cual cabe recordar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen, sino tan sólo aquéllas que sea conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. *Fallos* 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970 y en el mismo sentido la Cámara *in re* “Agropecuaria Huinca SRL”, sentencia del 2/9/2014 y sus citas, entre muchas otras).

Surge de los Considerandos de dichos actos que en el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a Comsoft

S.A. se realizaron varios ajustes.

A. **Impugnación de facturas por prestaciones de servicios contratados con los proveedores CyM Construcciones y Montajes S.R.L. y Coltarco S.A.**

Para ello, la fiscalización tuvo en cuenta aspectos que surgieron de las tareas realizadas a ellos tales como que coincidían las personas integrantes y las autoridades de las empresas, como así también en las personas que cobraron los cheques y sus domicilios; la ausencia de capacidad económica para prestar los servicios facturados y la imposibilidad de localizarlos en sus domicilios.

Tales inconsistencias tuvieron los siguientes efectos en la situación fiscal de Comsoft S.A.

a.- Ajustes en el impuesto al valor agregado –Res. N° 194/2005-

El juez administrativo impugnó los créditos fiscales originados en los comprobantes fiscales de los proveedores objetados con sustento en incumplimiento al art. 12 de la ley del gravamen.

Ante ello, lo que Comsoft S.A. tenía que demostrar era la autenticidad de los servicios prestados por los proveedores -servicios informáticos-, por lo que debe estarse a los resultados de las pruebas aportadas y rendidas en ambas instancias.

El análisis debe hacerse a la luz del criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Así al fallar en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI”, del 10.3.2015, entre muchas otras, dijo "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles...".

Similares consideraciones hizo en “ADM Argentina S.A.” del 10.3.2015 y en “Molinos Río de la Plata S.A.” del 25.8.2015, entre muchas otras.

Lo explica la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal cuando dice que “...el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la existencia de la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido por haber abonado el Impuesto al Valor Agregado en la etapa anterior (conf. esta Sala, in re “Molinos Río de La Plata SA c/ EN- AFIP DGI- Resol. 227/06 39/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva”, sent. del 14/08/12)” – conf. “Avital S.A.”, del 24.2.2022, entre otras-.

En el caso, la prueba documental aportada en la instancia administrativa previamente sustanciada y en esta instancia, y las conclusiones de la prueba pericial contable producida en este Expediente, no permite concluir que los servicios informáticos fueron realmente realizados por los proveedores impugnados.

Es que el informe pericial obrante a fs. 536/539 tan solo da cuenta de que los libros de la sociedad son llevados en legal forma, y que las facturas fueron registradas en los mismos, pero nada aportan para probar la efectiva prestación de los servicios alegados.

Respecto de la abundante prueba testimonial producida en esta instancia, corresponde determinar si sus resultados permiten probar el vínculo comercial entre Comsoft S.A. y los proveedores cuestionados.

Debe analizar así el testimonio de los Sres. Eloy Pablo Mache y Gustavo Marcelo Moreles, que trabajaban para la firma Siembra AFJP.

Mache no pudo dar cuenta de dicha vinculación comercial, atento a que cuando se le preguntó si participaba alguna otra empresa de la prestación de los servicios de mantenimiento que se hicieran por medio de Comsoft S.A., contestó que no tenía conocimiento de ninguna empresa. Igual situación se presenta respecto de Moreles, ya que preguntado si conocía el nombre del empleador de las personas que prestaban los servicios, contestó que no, manifestando que para ellos el empleador era Comsoft S.A., indicando que no conocía más detalles. Dijo también que "…a Comsoft S.A. se le contrataba la compra del sistema, más asesoramiento y consultoría sobre el mismo, servicios que prestaba esa empresa y no otra, en lo referente a esos casos".

En relación al testigo Ricardo Ferré –que trabajaba en los años 1999 a 2001 en la empresa Grant Thornton- manifestó que conocía a la empresa CYM Construcciones y Montajes S.R.L., pero no sabía a qué se dedicaban, "supone que hacía trabajos de construcción pero sabe que eran proveedores de Comsoft productos de tecnología", la representante fiscal solicitó que se le pregunte al testigo sobre la relación comercial entre Comsoft S.A. y CyM; relatando el mismo que "si tenía alguna duda técnica lo tenía que hablar con Comsoft, eran las personas que le aclaraban las dudas técnicas que podía tener sobre el relevamiento, etc. Los clientes sabe que eran de Comsoft porque ellos eran los que les vendían la tecnología. Agrega que no conoce más de la relación entre ambas empresas".

En referencia al testigo Ramiro Bugari -empleado en Microsoft Argentina S.A.-, respondió que conocía a CyM Construcciones y Montajes S.R.L., que Tardá lo contrató para efectuar una serie de trabajos que eran validaciones de modelos de proyectos que tenía la gente de Comsoft S.A., que su trabajo era validarlos para que después fueran usados en sus productos, y que estuvo en sus oficinas para que le explicaran básicamente lo que tenía que hacer.

Por último, a fs. 729 obra la declaración testimonial de Víctor Eduardo Tardá, en su calidad de socio gerente de CyM Construcciones y Montajes S.R.L. En lo sustancial, manifiesta que tenía una vinculación comercial con Comsoft S.A., en cuanto a la forma en que se concertaban las operaciones indica que "telefónicamente o personalmente se encargaban las tareas y estas se cumplían", en cuanto a la forma de pago señala que era en efectivo y que "no recuerda en que fecha dejaron de tener cuenta corriente bancaria".

Por ende, se puede concluir de las declaraciones testimoniales de los Sres. Ferré y Bugari por sí solas nada aportan para probar la existencia de las operaciones entre Comsoft S.A. y C y M Construcciones y Montajes S.R.L., pudiéndose decirse lo mismo del testimonio del Sr. Tardá, ya que si bien éste reconoce la existencia de Comsoft S.A. la información que da es imprecisa para tener por probados los servicios facturados.

En cuanto a la firma Coltarco S.A., a fs. 114 contesta el Cdor. Aragon en su carácter de síndico de la quiebra, indicando que dicha sociedad carece de documentación ya que "no existen libros ni muchos menos facturas, recibos o remitos o cualquier otro registro que pudieren hacer posible que esta Sindicatura contestara el oficio con la información allí solicitada".

Por último, el oficio dirigido a la Inspección General de Justicia, prueba con la que Comsoft S.A. perseguía demostrar que no había entrecruzamientos de socios, directores o gerentes entre CYM Construcciones y Montajes S.R.L. y Coltarco S.A., no fue contestado, por lo que la irregularidad invocada por el Fisco Nacional no fue

refutada.

Por todo ello, debe concluirse que la pretensión fiscal notificada en la Res. N° 194/2005, se encuentra debidamente fundada y al no haber sido debidamente controvertida debe ser confirmada.

b.- Ajustes en el impuesto a las ganancias – Res. N° 202/2005.

El juez administrativo también impugnó los gastos deducidos en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias al desconocer, por los mismos motivos, la efectiva existencia de los gastos por los servicios facturados por los proveedores.

La recurrente debía demostrar que los servicios informáticos brindados por los proveedores impugnados efectivamente existieron y que fueron necesarios, en los términos previstos en los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen para su deducción, pero no lo hizo tampoco.

Por ende, y por las consideraciones indicadas en el apartado precedente, tanto la pericial contable, como la testimonial y la informativa producida en autos, nada agregan a los fines de probar la efectiva existencia de las operaciones y habilitar la deducción de los comprobantes que las respaldan como gastos necesarios, por lo que no existen elementos de prueba en dicho sentido.

Por ende, también debe confirmarse la Res. N° 202/2005 en este aspecto, con costas.

c. Impuesto a las salidas no documentadas -Res. N° 398/2004

En cuanto a la intimación de pago de este gravamen, el juez administrativo sostiene que los proveedores no fueron los destinatarios de los fondos que se utilizaron en la cancelación de las facturas y, por ende, no hay elementos para correlacionar las operaciones y los gastos deducidos.

Conforme surge del informe pericial contable “Atento ser de periodicidad mensual las registraciones efectuadas en el libro diario por Comsoft S.A., de ellas no surgen los medios de pago utilizados para la cancelación de las obligaciones contraídas con las firmas CYM Construcciones y Montajes SRL y Coltarco S.A. (como tampoco las contraídas con otros proveedores y locadores de obras, servicios, ni prestadores de servicios) ya que el asiento de pagos es por las cancelaciones totales del mes, ya sean tanto en efectivo como con cheques, y hacia el total de los proveedores, locadores de obras, servicios, etc. a los que se les abonó en el transcurso de dicho mes”, es decir, no hay forma de individualizar cada erogación.

En la Resolución apelada, el juez administrativo agrega que “…“Coltarco S.A.” ha manifestado que los servicios de programación y computación brindados entre otros a Comsoft S.A. fueron tercerizados a CYM Construcciones y Montajes S.R.L. quien recibía por los servicios brindados a Comsoft S.A. cheques no a la orden a nombre de CYM Construcciones y Montajes SRL y como esos cheques no podían ser cobrados por ésta última, emitía facturas a nombre de Coltarco S.A. y ésta le pagaba a aquella emitiendo otro cheque a nombre de Víctor Tardá”.

Continua diciendo la representación fiscal que “Que ello se contradice con las manifestaciones de CYM Construcciones y Montajes SRL y de la documental aportada de donde surge que Comsoft S.A. le pagaba en efectivo”, siendo dicha contradicción confirmada por el resultado de la pericial contable, atento a que los peritos al contestar el punto pericial d) indican que, respecto a la documentación respaldatoria “En relación a la firma CYM Construcciones y Montajes S.R.L. consistió en recibos donde el medio de pago, en ellos indicado, es dinero en efectivo”.

Agregan los peritos que respecto a la firma Coltarco S.A. dicha documental consiste en recibos en donde el medio de pago indicado es con cheque y que “habiendo compulsado otra documentación contable, como son los estratos de la cuenta corriente en pesos perteneciente al Banco Galicia perteneciente a Comsoft S.A., en ellos se pudo observar que todos los cheques han sido descontados de dicha cuenta y como descripción al momento de descontarlos, se indica “depósito 48 horas”, es decir que dichos cheques han sido depositados (y no cobrados por ventanilla) y lo fueron en fecha muy próxima -casi inmediata- a la de emisión del recibo por parte de la firma Coltarco S.A.”.

Tales manifestaciones solo agregan dudas en cuanto a los verdaderos destinatarios y beneficiarios de los pagos realizados por Comsoft S.A. que es lo que importa cuando se trata de probar en contrario de la pretensión fiscal formulada en el impuesto a las salidas no documentadas.

Este es, precisamente, el presupuesto de aplicación del impuesto a las salidas no documentadas que prevé el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias. conforme a la jurisprudencia adoptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 323:3376 y 326:2987, entre otros, al decir que “…aquella previsión ha sido adoptada por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio...".

Por todo ello, corresponde también confirmar la Res. N° 398/2004.

B. Impugnación de gastos en el impuesto a las ganancias

En la Res. N°202/2005, el juez administrativo impugnó la deducción de diversos gastos por compra de bienes y prestación de servicios por falta de prueba de su vinculación con la actividad gravada de Comsoft S.A. Entre ellos, facturas por compra de natatorios, amoblamientos de cocina, muebles de hogar, ropa para chicos, bebidas; otros, en concepto de viáticos al exterior fueron desconocidos por falta de respaldo documental ya que no se consideró suficiente los resúmenes de las tarjetas de crédito que es lo único que acompañó como prueba, es decir, no adjuntó facturas de hoteles, ni tickets aéreos, etc.

Concretamente se imputa a Comsoft S.A. no haber acreditado fehacientemente que los arreglos, reparaciones, accesorios, etc. hayan sido adquiridos o pagados para el desarrollo de la actividad, ni tampoco el destino dado a los bienes adquiridos ya que los remitos no permiten asociarlos con su domicilio fiscal. Es que hay bienes que fueron entregados en un domicilio en la localidad de Pilar, provincia de Buenos Aires.

En definitiva, concluye el juez administrativo que los gastos correspondían a consumos personales más que gastos de la actividad y frente a dicha imputación era a Comsoft S.A. a la que le correspondía probar en contrario, acreditando, por un lado, la afectación de los bienes y los servicios contratados a su actividad y, por otro, su necesidad para ejercerla.

Pero, ya se dijo, esa prueba no fue rendida, ni en esta instancia ni antes en la administrativa sustanciada. El recurrente pretende justificar las deducciones por el mero hecho de contar con los comprobantes fiscales, lo que a las claras resulta insuficiente.

Se le imputa asimismo que algunas compras de equipos debieron ser activados como bienes de uso.

Tampoco probó las obras que dijo haber hecho en la sede de su domicilio fiscal en la calle Lavalle al no haber acompañado documentación, como presupuestos de arquitectos, ingenieros, maestro mayor de obras, pintores,

albañiles, colocadores de cerámicas, electricistas, plomeros o cualquier otro oficio que permita colegir la participación en las supuestas remodelaciones.

Comsoft S.A. aportó abundante prueba documental en la instancia administrativa previa que fue valorada por el juez administrativo y ante este Tribunal no aportó ni ofreció otra prueba que refute las conclusiones a las que éste arribó, es decir que los gastos impugnados se encuentran vinculados a la actividad gravada.

Además, el juez administrativo cuestionó la imputación al período fiscal 1999 de un gasto por la compra de un automóvil y el cómputo excesivo de amortizaciones en los períodos 1999 a 2001 por la adquisición de un segundo rodado, ajuste respecto de los cuales no se han formulado agravios por lo que deben ser confirmados.

Por todo ello, corresponde confirmar la Res. N° 202/2005 respecto de los montos comprendidos en este ajuste, con costas.

VI.- Queda referirse ahora a las multas aplicadas en las Resoluciones.

Para ello debe recordarse que a fs. 1085/1086 el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 informó que en sus estrados tramitó la causa 1984/04 caratulada “Pérez, Fernando Néstor y Puente Daniel Alejandro contribuyente Comsoft S.A. s/ evasión tributaria simple” en la que el 27 de noviembre de 2008 se resolvió declarar extinguida, por prescripción, la acción penal respecto de dichas personas, y en consecuencia, sobreseerlos parcialmente, resoluciones que quedaron firmes.

Contrariamente a lo que sostiene el recurrente en sus presentaciones ante este Tribunal, la forma en que se resolvió en la causa penal en modo alguno impide que se apliquen sanciones, desde el momento que el sobreseimiento no tiene como excusa el análisis de los hechos configurativos del delito de evasión imputado, sino el vencimiento del plazo para ejercer la acción penal, por lo que no se configura el impedimento previsto en el entonces art. 20 de la ley 24.769.

Dicho lo anterior, queda analizar los agravios que se dirigen a cuestionar la conducta de Comsoft S.A., tanto desde el punto objetivo o material como subjetivo. En este sentido, las consideraciones hechas en Acápites precedentes en cuanto a la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado, al haber computado créditos fiscales y gastos originados en operaciones con proveedores inexistentes, y al haber deducido gastos ajenos a la actividad ejercida, no dejan margen a duda en cuanto a la efectiva realización de la acción típica sancionada por el art. 46 de la ley 11.683 (t.v.). Esto es la presentación de declaraciones juradas con el deliberado propósito de tributar sobre un menor al realmente debido, vía cómputo de créditos fiscales inexistentes y de deducción de gastos improcedentes.

Como en más de una oportunidad dijo la Excma. Cámara, *“…estas conductas exceden, a todas luces, la tipificación culposa del art. 45 y trascienden al campo defraudatorio del art. 46 en tanto se sustentan en la utilización de facturas apócrifas (cfr. esta Sala, causa Nº 13.068/2010, in re "Ambulancias Privadas Argentinas SA (TF 20638-1) C / DGI", del 23/02/11; esta Cámara, Sala IV, causa Nº 7.094/2011, "Gramont SA (TF 25880-I) c/DGI", del 29/11/11). En particular, este tribunal ha dicho, en fecha reciente, que la percepción de un tercero de los pagos declarados a proveedores cuestionados configura el elemento subjetivo exigido por el art. 46 citado (esta Sala, causa Nº 39074/2014, “Álvaro Raúl Omar c/Dirección General Impositiva”, del 3/3/2015)”*.

Y que *“…operada la presunción del art. 47, inc. a) de la Ley 11.683, ya que existieron graves contradicciones en la declaraciones de la sociedad, debe recordarse que “el art. 47 de dicha ley arbitró una serie de hechos que permiten inferir la existencia de una conducta dolosa, sin perjuicio del derecho del contribuyente de desplegar*

todos los medios de defensa para destruir esa presunción (…) El artículo 47 de la ley 11.683 incorpora presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. La consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo (esta Sala, causa Nº 17.372/08, "Andechaga, Jorge Luis (TF 25.401-I) c/D.G.I.", del 15/04/09)" –"Cerealera Tres Arroyos", 27/3/2015-, prueba que, ya se dijo, en el caso no fue rendida.

Por este motivo, dichas sanciones deben ser confirmadas, con costas.

Respecto de la multas aplicadas en las Res. N° 398/2004 y 145/2010, correspondientes a la omisión de ingreso del impuesto a las salidas no documentadas, debe aquí recordarse que la RG AFIP N° 893/00 regló las formas para el ingreso del gravamen, estableciendo en forma clara la documentación y los plazos, por lo que en el caso, los pagos efectuados en períodos fiscales anteriores a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma, no pueden quedar alcanzados por la infracción, es decir, que hasta el pago del 17.10.2000, la multa debe ser dejada sin efecto.

Así fue resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en el precedente "D'Ingianti", el 12.10.2010, al decir que "…el art. 45 de la 11.683 sanciona con multa al que omitiere el pago de impuestos 'mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas'. El aspecto material de la infracción requiere, entonces, de un resultado disvalioso –la omisión en el pago– conseguido a través de la falta de presentación, o presentación inexacta, de declaraciones juradas. Se encuentra fuera de debate en autos que este último requisito presupone que la ley o la autoridad fiscal han fijado la "forma" y el "plazo" para la entrega de las declaraciones juradas, en este último caso en uso de las atribuciones conferidas por el art. 20 de la ley ritual de la materia. En tales condiciones, la controversia queda ceñida a dilucidar si, al momento de perfeccionarse la salida no documentada (año 1995), existían 'forma' y 'plazo' fijados para la entrega de la declaración jurada del tributo autónomo que, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, debe soportar a título propio quien hace la erogación" (Considerando IV del Dictamen de la Procuración General que la Corte hace suyo)".

En cuanto a los pagos efectuados en los restantes períodos, la multa debe ser confirmada.

Para ello recuerdo que la Cámara ha dicho en más de una oportunidad que "Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley" (esta sala, causas: "Vaccaro, Néstor (TF 18.923-I)", "Medio Ambiente SA (TF 22.527-I)", "DGI (autos El Chalet SRL- TF 25026-I)", "Roberto Dromi Consultores Asociados (TF 33782-I)", "PBB Polisur SA" y "Nuevo Sistema SA", pronunciamientos del 3 de mayo de 2007, del 29 de abril de 2010, del 26 de abril de 2012, del 23 de abril de 2013, del 30 de diciembre de 2015 y del 16 de mayo de 2019, respectivamente)" -Conf. "Megamodel S.A.", sentencia del 9.2.2021-.

Dijo allí también que "…la falta de presentación de las declaraciones juradas no puede considerarse como una maniobra fraudulenta per se. Para que resulte procedente la sanción es indispensable que surja de las actuaciones administrativas la prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se atribuye al responsable, que requiere el despliegue de medios hábiles e idóneos para ocultar la real capacidad contributiva del responsable e inducir en error a la víctima —Fisco Nacional— (esta sala, causa, "Hidalgo, Fernando", pronunciamiento del 2 de junio de 2015). En las presentes actuaciones se encuentra acreditado que la contribuyente omitió declarar e ingresar el impuesto ganancias por ciertas salidas no documentadas realizadas en los períodos… En efecto, está probado que

los pagos realizados al proveedor impugnado carecen de documentación válida, ya que no se pudo determinar a partir de los elementos auditados cuál fue la contraprestación que recibió ni identificar al verdadero beneficiario de la erogación, lo que en definitiva selló la suerte adversa de la actora en relación a la determinación de oficio del gravamen", conclusión que es la que también debe adoptarse en el caso ya que Comsoft S.A. tampoco probó la adquisición de la mercadería, ni identificó al real beneficiario de los servicios que motivaron los pagos que dice haber realizado, por lo que debe entenderse que su conducta encuadra en este caso también en la figura del art. 45 de la ley 11.683.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiero a la decisión que adopta la Vocal Instructora en su voto, con excepción de lo resuelto con relación a la multa establecida en la Resolución 145/2010, exclusivamente, que deja sin efecto.

Que tratándose de una multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas cabe hacer las siguientes consideraciones.

Que ha quedado demostrado que la recurrente incorporó en la contabilidad fiscal comprobantes con dos tipos de vicios; recaen sobre operaciones de compras-gastos **inexistentes** y además no se ha podido establecer, quiénes han sido los **verdaderos destinatarios** de las erogaciones que se cancelan.

Ese único accionar, calificado como maniobra en contra del Fisco Nacional, generó dos impactos perfectamente diferenciados pero con idéntico resultado -menor impuesto a favor del Fisco-. Técnicamente en primer lugar se procedió a la impugnación del gasto en la determinación del Impuesto a las Ganancias y en forma simultánea se dispuso la aplicación del Impuesto que prevé el artículo 37 de la LIG.

Si bien pueden existir supuestos en que se consagre el uno sin el otro lo real es que la erogación se realizó en favor de quien emitió el comprobante. Entonces la erogación es la consecuencia de un comprobante sin motivación, tanto desde el punto de vista de la naturaleza del gasto como del perceptor del pago. No hay un segundo comportamiento independiente que haga nacer el gravamen del artículo 37, es un desprendimiento de la única operación plasmada en el comprobante viciado, que se concreta en un momento posterior -con el pago- pero siendo el origen uno solo. El único comprobante incorporado en la determinación del Impuesto a las Ganancias que pretende sustentar una operación inexistente y mediante el cual se reconozca un beneficiario también inexistente es el que resulta motivo de impugnación.

Por ello entiendo que cuando se intenta relacionar este hecho con el encuadre realizado por el Juez Administrativo a los efectos de aplicar la multa sobre salidas no documentadas, no cabe ninguna duda que las declaraciones juradas inexactas y engañosas u ocultaciones maliciosas, necesarias para tipificar la conducta están concretadas con la incorporación de comprobantes en la determinación del gravamen ajenos a la realidad, en cuanto a la motivación y a su beneficiario. En base a lo expuesto considero que las declaraciones juradas para el pago del impuesto especial del artículo 37, son sólo un requisito formal ajeno a la conducta que se está evaluando a los efectos de la aplicación de sanciones.

Por lo expuesto, voto por confirmar la multa aplicada en la Resolución N° 145/2010 aplicable sobre el Impuesto a las Ganancias-Salidas no documentadas, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que comparte en lo sustancial lo expuesto por la Dra. O'Donnell en cuanto rechaza los planteos de nulidad y

confirma los ajustes practicados por el Fisco en el IVA, Impuesto a las Ganancias y Salidas no Documentadas con más sus intereses como también en lo que respecta a la imposición de sanciones en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias, en este último gravamen por los períodos 2000 y 2001, siendo que obra sentencia de este Tribunal a fs. 1098/1104 que declaró prescripta la acción del Fisco para aplicar multa por el período 1999.

II.- Que corresponde referirse a la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias en concepto de Salidas no Documentadas por las operaciones celebradas en el período comprendido entre el 3 de diciembre de 1998 y el 26 de noviembre de 2001 (vide fs. 32/33 y 796/797), conforme el art. 45 de la ley 11.683.

Que para el pago de dicho tributo debe tomarse en consideración lo establecido por la Resolución General N°893/00 (B.O. 13/10/2000), que prevé la forma y plazo para el pago de este gravamen. En este caso en particular y según surge del detalle reseñado se evidencia que existen operaciones cuestionadas con pagos de fecha tanto anteriores como posteriores al dictado de la norma referida.

Que de conformidad con el análisis efectuado por la Sra. Procuradora Fiscal en el dictamen emitido en la causa “D'Ingianti, Rosario Vicente”, resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 12/10/2010, corresponde establecer entonces si al momento de perfeccionarse la salida no documentada “...existían "forma" y "plazo" fijados para la entrega de la declaración jurada del tributo autónomo que, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, debe soportar a título propio quien hace la erogación (Fallos: 275:83; 323:3376; 326:2987)”. Para luego agregar que:

“En efecto, la resolución general (AFIP) 893 tomó vigencia a partir del 20/10/00 y establece un plazo especial de ingreso para los hechos imponibles perfeccionados desde el 25/11/98 hasta el 20/10/00...”.

“Por otra parte, considero que tampoco puede invocarse el art. 15 de la ley 11.683 en apoyo de la tesitura fiscal. No se discute que, como indica el precepto, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. El debate finca en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.”

“En mi criterio, ello tampoco puede ser suplido por el art. 52 del decreto 2353/86 (reglamentación vigente de la ley 11.683 durante el período en juicio), que otorgaba 15 días para el "ingreso" de la obligación pero nada puntualizaba respecto de la "presentación" de la declaración jurada para exteriorizarla.”

Que si bien los pagos efectuados en los períodos anteriores a la fecha de la Resolución N°893/00 están comprendidos en el plazo especial previsto por el art. 4° de dicha normativa, los hechos que se pretenden sancionar en la resolución impugnada se cometieron con anterioridad a la sanción y vigencia de dicha norma y atento el principio de irretroactividad de la ley penal (cfr. art. 18 de la CN, art. 9 del Pacto de San José de Costa Rica y art. 2 del Código Penal) y de conformidad con lo sentenciado por el Cimero Tribunal, en cuanto a esos pagos, entiendo que no se encuentra configurado el requisito material que establece la figura infraccional aplicada y por lo tanto corresponde revocar la sanción impuesta.

Que a diferencia de ello, respecto a los pagos efectuados dentro de la vigencia de la RG (AFIP) 893 al no haberse ingresado el impuesto correspondiente, como tampoco se presentó el volante de pago, el que según la Nota Externa (AFIP) 8/2007 constituye la comunicación de pago a que hace referencia el art. 15 de la ley 11.683, por aplicación a contrario sensu del criterio esbozado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente

antes citado, cabe concluir que los elementos exigidos por el art. 45 de la ley 11.683 se han cumplido.

En tal sentido si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el artículo 45 de la Ley Nº 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998), y es la actora 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 se produce en las infracciones tributarias, no encontrando en el caso elementos que justifiquen una dispensa, un reencuadre o una reducción de la graduación impuesta, corresponde confirmar la sanción aplicada con relación a los pagos efectuados dentro de la vigencia de la RG 893/2000 (cfr. Sala IV de la Cam. Nac. Cont. Ad. Fed. in re “Barraca Imaz S.R.L. c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, sentencia del 25 de marzo de 2014).

III.- Que por lo expuesto corresponde: i) Confirmar la resolución determinativa de IVA en todas sus partes, con costas; ii) Confirmar la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias por los períodos 1999 a 2001 en lo que respecta a gravamen, accesorios y sanción por los períodos 2000 y 2001, con costas, teniendo en cuenta la prescripción decretada para aplicar multa por el período 1999 en la sentencia obrante a fs. 1098/1104; iii) Confirmar la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias- Salidas no Documentadas en cuanto al gravamen, intereses e imposición de sanción por los pagos efectuados con posterioridad a la vigencia de la RG 893/2000, revocándose aquellos que se realizaron con anterioridad a esta, conforme se detalla en el Considerando II de este voto. Costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

Atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría

SE RESUELVE:

1°) Confirmar las Resoluciones Nros**.** 398/2004, 194/2005,202/2005 y 146/2010, en todas sus partes, con costas.

2°) Revocar la Resolución 145/2010 en lo referente a la porción de multa allí aplicada correspondiente a los pagos efectuados con anterioridad a la vigencia de la Resolución General (AFIP) N° 893/2000, y confirmarla en la proporción correspondiente a los efectuados con posterioridad a la misma. Costas según los respectivos vencimientos.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional de la siguiente manera:

1. Por su actuación en el Expediente N° 24.772:

a. $61.937, por la representación procesal y $154.842, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en la primera y segunda etapa, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b. $114.990, equivalente a 7,70 UMA para la representación procesal y $287.475 equivalente a 19,25 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la actividad desarrollada en la última etapa, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la ley 27.423.

2. Por su actuación en el Expediente N° 25.964-I:

a. $62.359, por la representación procesal y $155.898, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en la primera y segunda etapa, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b. $112.098, equivalente a 7,51 UMA para la representación procesal y $280.245 equivalente a 18,77 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la actividad desarrollada en la última etapa, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la ley 27.423.

3. Por su actuación en el Expediente N° 25.965-I:

a. $25.501, por la representación procesal y $63.753, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en la primera y segunda etapa, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b. $45.162, equivalente a 3,02 UMA para la representación procesal y $112.904 equivalente a 7,56 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la actividad desarrollada en la última etapa, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la ley 27.423.

4. Por su actuación en el Expediente N°34.353-I:

a. $9.706, por la representación procesal y $14.933, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en la primera y segunda etapa, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b. $9.706, equivalente a 0,65 UMA para la representación procesal y $14.933 equivalente a 1 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la actividad desarrollada en la última etapa, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la ley 27.423.

5. Por su actuación en el Expediente N° 34.360-I:

a. $47.200, por la representación procesal y $117.999, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en la primera y segunda etapa, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b. $49.086, equivalente a 3,29 UMA para la representación procesal y $122.715 equivalente a 8,22 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la actividad desarrollada en la última etapa, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la ley 27.423.

6. $153.081 al Contador Público Luis Alberto Cortes por su actuación como perito del Fisco Nacional, teniendo en consideración las pautas establecidas por el decreto-ley N° 16. 638/57.

4°) Regular los honorarios del Dr. Daniel Horacio Lamberti en la suma de $52.569 al por su actuación en autos en el doble carácter de patrocinante y apoderado de la recurrente, las que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada en autos en la primera y segunda etapa del Expte. 34.353-I, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

Las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.30 12:41:45 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.30 14:25:51 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.30 15:42:53 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.30 15:42:54 -03:00