Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-77974514-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 6 de Julio de 2023

Referencia: City Luck. Sentencia. 2da. Nominación

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O´Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el Expediente N° 36.454-I caratulado ***“CITY LUCK S.A.”*** y su acumulado Nro. 36.456-I de igual carátula.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 104/123 vta. y fs. 225/245 se interponen sendos recursos de apelación contra dos resoluciones dictadas por la AFIP-DGI de fecha 13/06/2012, en virtud de las cuales se determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales abril de 2005 a febrero de 2009 e impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2006 a 2008, con más intereses resarcitorios y se aplica una multa en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2008, con sustento en los arts. 46 y 47 incs. b) y e) de la ley 11.683.

En primer lugar, solicita que se declare la nulidad del procedimiento de determinación de oficio con sustento en la utilización por parte del Fisco de documentación obtenida en un allanamiento que resultó nulo. Agrega que también resultó nulo el acto de desintervención de los documentos secuestrados, lo que priva –dice- de efectos legales a las determinaciones de oficio, y a todo ulterior acto de la Administración que sea consecuencia directa de aquellos reputados ilegítimos.

A continuación, procede a detallar las irregularidades que entiende que se habrían verificado respecto del allanamiento referido.

Al respecto, plantea que la solicitud de allanamiento no pudo fundarse en la resistencia a la fiscalización toda vez no había dejado de responder ningún requerimiento de información ni le fue requerido visitar el domicilio en ningún momento.

Concluye que, siendo nulo el auto que ordenó el allanamiento del domicilio de la empresa, todos los

actos posteriores también lo son.

Afirma que no pueden utilizarse los elementos probatorios ilegalmente obtenidos en otra instancia de acuerdo con la teoría del fruto del árbol venenoso.

En cuanto al fundamento del ajuste fiscal, manifiesta, en primer lugar, que la empresa presta servicios de limpieza en la Ciudad de Mendoza y alrededores, contando con una planta de personal de gran envergadura, dentro de la cual se destacaron, desde un primer momento, algunos empleados a quienes se le asignaron responsabilidades y funciones de mayor jerarquía, mientras que adquirían un mayor conocimiento y manejo del negocio.

Explica que, en aras de seguir progresando, algunos de estos empleados formaron pequeñas empresas independientes de la firma actora y se inscribieron ante el Fisco como responsables del Régimen Simplificado.

Agrega que, de todas maneras, tales monotributistas continuaron con vinculaciones comerciales y operativas con la firma, toda vez que se trataba de un vínculo comercial que convenía a ambas partes, a los monotributistas porque accedían al conocimiento sobre potenciales clientes a quienes su envergadura convenía, y a la empresa actora porque cobraba una pequeña comisión por la derivación del potencial cliente.

Aduce que para algunos consorcios de propietarios de viviendas u oficinas, en virtud de su posición frente al IVA, no podían computar como IVA crédito fiscal el gravamen facturado por los servicios de limpieza, y en consecuencia, el canon presupuestado por la empresa actora, les resulta elevado, quedando por ello fuera de competencia. Explica que, en estos casos, se acercaban a estos potenciales clientes a los exempleados independizados, que contaban con un régimen impositivo que no obligaba a los clientes a asumir un costo fiscal que no podían descargar.

Afirma que yerra el Fisco al suponer que los servicios eran prestados directamente por la empresa recurrente. Añade que tales servicios fueron prestados por los monotributistas, quienes pactaban con los clientes, facturaban lo acordado y tributaban en el Régimen Simplificado tal y como las normas pertinentes preveían. Sin perjuicio -dice- de los acuerdos entre ellos y la recurrente por la intermediación y acercamiento del cliente y eventualmente, por el alquiler de cierta maquinaria de limpieza e insumos necesarios para el desarrollo de la actividad cuando los casos lo requerían.

Concluye que la empresa actora no prestó los servicios que fueron facturados por los monotributistas y por lo tanto no puede la AFIP pretender responsabilizar tributariamente a aquélla, cuando éstos ya ingresaron el impuesto resultante de sus operaciones bajo el régimen del monotributo.

Señala que todos los contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado, identificados por la AFIP como empleados o allegado de la recurrente, prestaron los servicios, los facturaron y tributaron el impuesto en tiempo y forma.

Sostiene que el organismo fiscal carece de los elementos documentales mínimos para aplicar el principio de la realidad económica.

Añade que el organismo fiscal no ha logrado demostrar que lo pactado entre los terceros y los contribuyentes monotributistas no se haya adecuado a la realidad económica.

En cuanto a los intereses resarcitorios, manifiesta que resultan improcedentes en su calidad de accesorios de las determinaciones impositivas que, según entiende, deben revocarse.

Respecto de la sanción aplicada, sostiene que resulta imposible sancionar una conducta sin haberse determinado, previa y legítimamente, una obligación tributaria.

Plantea que, no resultando posible la utilización de los papeles y documentos mal habidos en el allanamiento nulo, tampoco puede aplicarse sanción alguna.

Entiende que la obligación tributaria ha sido calculada a partir del abuso del principio de la realidad económica, toda vez que ha sido arbitrariamente determinada en cabeza de la recurrente, con prescindencia del oportuno ingreso del gravamen por los verdaderos responsables, es decir por los monotributistas que prestaron los servicios de limpieza.

Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a 131/141 y fs. 253/264 vta. contesta el Fisco Nacional y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal y acompaña como prueba los antecedentes administrativos.

III.- Que a fs. 284 se abre la causa a prueba. A fs. 314 y 339 se le dio por decaído el derecho a la actora a producir las pruebas informativa y testimonial, respectivamente. A fs. 342 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “A”. Finalmente, a fs. 343 pasan a sentencia.

IV.- Que en primer lugar corresponde expedirse sobre el planteo de nulidad introducido por la recurrente, con sustento en la verificación de vicios graves durante el procedimiento de determinación de oficio llevado adelante por el organismo fiscal.

En este sentido, sostiene que el procedimiento se basó en documentación obtenida en un allanamiento que resultó nulo, de la misma manera que el acto de desintervención de los documentos secuestrados en la sede de AFIP-DGI Mendoza.

Al respecto, sostiene que el auto judicial autorizó el allanamiento con sustento en una norma (art. 35, inc. e) que no resulta aplicable en la especie, al no verificarse en la realidad la hipótesis legal prevista, configurada por la resistencia a la fiscalización. Dice que, en razón de ello, no pueden utilizarse los elementos probatorios obtenidos ilegalmente conforme lo previsto en la teoría del fruto del árbol venenoso.

Sentado ello, preciso es destacar que dicho principio fue acogido por nuestro Máximo Tribunal desde sus inicios (vid. “Charles Hermanos”, 5/9/1891) con sustento en un fundamento ético verdaderamente significativo y trascendente para la época en que fue dictado el pronunciamento. Dijo entonces la Corte: “Que auténticos o falsos, [se refiere a los documentos glosados al sumario] ellos no pueden servir de base al procedimiento ni de fundamento al juicio: si lo primero, porque siendo el resultado de una sustracción y de un procedimiento injustificable y condenado por la ley, aunque se haya llevado a cabo con el propósito de descubrir y perseguir un delito o de una pesquisa desautorizada y contraria a derecho, la ley, en el interés de la moral y de la seguridad y secreto de las relaciones sociales, los declara inadmisibles; y si lo segundo, porque su naturaleza misma se opone a darles valor y mérito alguno”.

Receptando dichos valores, esta Sala en su anterior composición en la causa “Mar Yi SA” de fecha

09/02/10, expresó que “La regla de exclusión es considerada por el Tribunal Supremo como el mejor de los remedios disuasorios frente a los abusos de autoridad, y con respecto a sus aplicaciones se halla entre otras la llamada doctrina del fruto del árbol venenoso, basada en la idea de que una vez que el árbol está envenenado, su fruto (prueba obtenida) lo estará también resultando rechazable.

“Por lo tanto, si el procedimiento inicial es violatorio de garantías constitucionales, tal ilegalidad se proyecta a todos aquellos actos que son su consecuencia y que se ven así alcanzados por idéntica ilegalidad. Al mismo tiempo, no sólo resultan inadmisibles en contra de los titulares de aquéllas garantías las pruebas obtenidas directamente del procedimiento inicial, sino también todas aquellas evidencias que son fruto de la ilegalidad originaria.”

“En este orden de ideas, quienes suscriben han dicho in re "Avícola Humboldt S.A. s/ apelación", de fecha 15/12/2000, que no puede hoy desconocerse la aplicación de la referenciada teoría en el campo del derecho procesal tributario, cuyo fundamento último no es otro que la salvaguarda de los derechos constitucionales del individuo, en particular el resguardo del debido proceso adjetivo”.

Recientemente, y también sobre dicho principio, el fuero penal económico ha señalado que “La invalidez de la prueba obtenida en violación a derechos y garantías constitucionales (regla de la exclusión) así como también la transmisión de este efecto a los que sean su consecuencia (doctrina de los frutos del árbol venenoso), cuya aplicación es requerida por las partes, tiene su origen en la jurisprudencia”. (Conf. Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 11 “H.S.B.C. ARGENTINA S.A. y Otros s/L. 24769. Incidente de nulidad sobre el origen de la Prueba” de fecha 07/03/17.

Bajo esta perspectiva, el planteo de la recurrente no puede tener acogida favorable, toda vez que la documentación que se tuvo en consideración para arribar a las determinaciones de oficio apeladas, se obtuvo en un allanamiento que contaba con la autorización del juez competente, y ante el planteo de nulidad introducido por la apelante en sede judicial, el mismo fue rechazado, conforme lo expone el Juez Administrativo en los actos aquí apelados, circunstancia que no es cuestionada por la recurrente. Cabe añadir que este Tribunal no cuenta con facultades para cuestionar el allanamiento en cuestión, en tanto que se encuentra fuera del ámbito de su competencia. Ello así, no se verifica en el caso un supuesto de aplicación de la teoría del fruto del árbol venenoso, toda vez que la documentación fue obtenida en un allanamiento que contaba con autorización judicial y ante el rechazo de la nulidad planteada judicialmente por la recurrente, fue ratificada su validez por la Alzada.

De la misma manera, corresponde rechazar la nulidad del acto de desintervención de la documentación, toda vez que, se trata de un planteo que también se rechazó en sede judicial, conforme se expone en los actos apelados, circunstancia que tampoco es controvertida por la recurrente.

En razón de todo lo expuesto, corresponde rechazar la nulidad solicitada por la recurrente, con costas.

V.- Que a efectos de decidir sobre el fondo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, corresponde señalar que la empresa actora, que declaraba como actividad principal a la prestación de “servicios de limpieza de edificios y como actividad secundaria al servicio de transporte urbano”, fue fiscalizada por el organismo fiscal, en uso de las facultades que le son propias. En base a la documentación aportada por la empresa, como así también a la obtenida en virtud del allanamiento efectuado en su domicilio fiscal y de administración, los actuantes observaron que la empresa prestaba el servicio de limpieza, facturando, en aquellos casos de clientes no inscriptos en el impuesto al valor agregado, con comprobantes tipo C, a través de contribuyentes monotributistas. En este sentido, se dejó constancia en las resoluciones apeladas que la firma daba

la opción a sus clientes de entregarles facturas tipo C correspondientes a monotributistas o facturas tipo A correspondientes a Responsable Inscripto en el IVA.

Conforme lo expuesto, concluye el Juez Administrativo, de conformidad con el principio de realidad económica instituido por el art. 2 de la ley de procedimiento fiscal, que la totalidad de las operaciones de prestación de servicios de limpieza facturadas con comprobantes tipo C, pertenecientes a los señores ALEJANDRO ERNESTO LUCERO, JOSÉ HERNÁN RODRIGUEZ, BLAS MUÑOZ, EDGARDO ADALBERTO QUIROGA Y JULIO CESAR QUIROGA fueron efectivamente realizadas por la recurrente por lo que debió ser la sociedad la emisora de los comprobantes respectivos y por ello se procedió a ajustar los montos de débito fiscal declarados por la responsable en los períodos fiscales abril de 2005 a febrero de 2009, considerando los importes que surgen de la totalidad de los recibos emitidos a los clientes por los monotributistas arriba señalados.

Se aclara que a los efectos de determinar los importes de débito fiscal, se aplicó la alícuota del impuesto a la sumatoria de los recibos emitidos por los monotributistas en cada período fiscal.

Asimismo, en función de lo dispuesto por el Decreto 814/2001 se computó como crédito fiscal, en los períodos abril 2005 a febrero 2009, al importe de las contribuciones patronales sobre la nómina salarial.

En virtud de lo expuesto, se proyectaron en el impuesto al valor agregado las liquidaciones rectificativas por los períodos abril 2005 a febrero 2009.

En el impuesto a las ganancias, para los períodos fiscales 2006 y 2007 se incrementó el resultado del ejercicio consignado por la responsable en sus declaraciones juradas, considerando los ingresos omitidos que surgen de los servicios facturados por los monotributistas señalados. Asimismo, se detrajeron los montos provenientes del impuesto sobre los Ingresos Brutos devengado en función de los ingresos mencionados precedentemente y las remuneraciones al personal declaradas por la contribuyente en sus respectivos formularios 931.

Por su parte, a los fines de calcular el resultado impositivo del período fiscal 2008, respecto del cual no se había presentado la declaración jurada respectiva, se procedió a adicionar al resultado del ejercicio que surge de los Estados Contables, los importes obtenidos de los recibos emitidos a los clientes por los monotributistas involucrados en la operatoria descripta. Sobre las ganancias impositivas obtenidas por los ejercicios fiscales 2006, 2007 y 2008, se aplicó la alícuota vigente del tributo, calculando así el impuesto de cada ejercicio. Por último, se computaron como pago a cuenta del gravamen, las retenciones y/o percepciones y el impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuenta Corriente Bancaria Ley 25.413, computable conforme a la reglamentación vigente. Ello así, se proyectaron las liquidaciones en el Impuesto a las Ganancias rectificativas por los períodos fiscales 2006 y 2007 y original por el período fiscal 2008.

En base a todo lo expuesto, el organismo fiscal procedió a conferir las vistas de los cargos formulados que culminaron con las determinaciones de oficio que ante esta instancia se apelan.

VI.- Que en virtud del relato efectuado, este Tribunal debe decidir sobre la procedencia de las determinaciones sustentadas en la facturación emitida por contribuyentes monotributistas por servicios de limpieza prestados a distintos clientes que, según lo detectado por el organismo fiscal, en realidad habrían sido realizados por la empresa actora y por ende, debieron ser declarados como ingresos gravados de ésta última.

En este sentido, el Fisco Nacional concluyó que la recurrente es la empresa que en todos los casos

presta el servicio de limpieza, tanto a sus clientes inscriptos en IVA, como aquellos no inscriptos en el impuesto, a los cuales les factura con comprobantes tipo C, a través de algunos empleados inscriptos como monotributistas o a través de otras personas vinculadas a la sociedad.

VII.- Que, sentado lo que antecede, resulta pertinente formular algunas apreciaciones sobre el principio de la realidad económica, invocado por el Fisco Nacional y receptado por el art. 2° de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.).

Como sostuviera recientemente, dicho principio "es una ejemplificación de la figura del abuso del derecho que contempla el artículo 1071 del C.C. Dicho principio interpretativo implica que en el supuesto de divergencia entre las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente y la realidad económica, debe prevalecer esta última, en razón de constituir el hecho imponible el fruto de la voluntad de la ley, con el propósito de valorar la riqueza de acuerdo con una finalidad política y no de seguir a los contribuyentes, atribuyendo efectos a sus manifestaciones de voluntad (vid. Jarach, Curso Superior de Derecho Tributario, pág. 282). Este dogma autoriza a indagar los hechos y su relación con las figuras empleadas por las partes, consagrándose el sustrato económico subyacente en el hecho generador por sobre el ropaje jurídico utilizado por las partes intervinientes en el negocio; es en definitiva la posibilidad de otorgar preeminencia a la intervención empírica (situación de hecho) por sobre la jurídica (situación de derecho)" (vid. Shuberoff Oscar Rubén, 5/10/18).

En derecho tributario, cuando el contribuyente comete un abuso de formas jurídicas, el intérprete está autorizado a desarrollar consideraciones económicas para la exégesis de la ley tributaria y para el encuadramiento del caso concreto frente al mandato resultante no sólo de la literalidad del texto legislativo, sino también frente a su espíritu.

En tal sentido, se ha sostenido que la interpretación que prescinda de las formas jurídicas establecidas entre las partes solo se admitirá, en cada caso concreto, para corregir situaciones anormales creadas artificiosamente por el contribuyente (Araujo Falgo, A: "El hecho generador de la obligación tributaria" – Ed. Depalma Bs. As. – 1964 – Pags. 44, 48 y 49).

Ello se traduce en que, el principio de la realidad económica debe ser utilizado por el Fisco Nacional con el máximo cuidado para no caer por vía interpretativa en la creación de hechos imponibles que niega el contribuyente haber realizado. En definitiva, se debe determinar si en el caso concreto las formas jurídicas utilizadas "no son manifiestamente" las que el derecho privado ofrezca y autorice para asegurar adecuadamente la intención económica y efectiva del contribuyente, para lo cual debe tenerse presente no sólo el texto de la norma sino las circunstancias tácticas del hecho.

Y ello en virtud de que conforme se señalara en el comentario oficial al Decreto 14341/1946 la finalidad otorgada al actual artículo 2 de la ley de rito reconoce como principio dar prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares, siendo su impugnación un temperamento subsidiario, lo que implica la excepcionalidad del apartamiento de tales estructuras cuando las formas jurídicas adoptadas sean "radicalmente inapropiadas" (ver al respecto voto del Dr. Porta, Sala B – "in re" Empresa Provincial de la Energía de Santa Fe" – 9/2/1999).

Al ser ello así, y habida cuenta de que sólo es admisible privar de relevancia a la existencia de una determinada instrumentación, si se demuestra que ésta no refleja la realidad económica (Fallos 326:2989), debe repararse entonces que el principio de la realidad económica (contenido en el citado artículo 2 de la ley 11.683) no puede conducir –per se y sin la acreditación suficiente de los extremos relevantes- a la prescindencia de las

formas jurídicas adoptadas por las partes ni a desvirtuar lo establecido en las normas que regulan una determinada relación tributaria, pues tal proceder sería susceptible de afectar el principio de reserva o legalidad, con serio menoscabo de la seguridad jurídica (Fallos 243:465; 251:78; 253:332; 254:62; 315:820; 316:3231; 317:218, entre muchos otros), (conf. Sala III de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal – 24/08/2007 – "Ferioli, Jorge Oscar").

VIII.- Que en función de lo expuesto, y a efectos de decidir en este caso, corresponde analizar ahora los elementos obtenidos por el organismo fiscal y que lo llevaron a determinar que la totalidad de las operaciones eran prestadas por la empresa actora, y por ende debió declarar en todos los casos el débito fiscal correspondiente, pero que había interpuesto, en el caso de los clientes no inscriptos en el IVA, a determinados monotributistas, para facturarles mediante la emisión de facturas tipo C.

Conforme surge del Informe final de inspección (vid. ant. adm. a fs. 464/491 del cpo. 3 del IVA), durante inspecciones realizadas con anterioridad a los señores Ernesto Alejandro Lucero y José Hernán Rodriguez el organismo fiscal había llegado a la conclusión de que los mismos, aún cuando se encontraban inscriptos como monotributistas, eran en realidad empleados de la empresa actora, la cual los había inscripto como monotributistas para que facturen a determinados clientes.

En razón de lo expuesto, se inició una fiscalización a la recurrente, dentro de la cual se procedió a realizar un allanamiento con fecha 09/09/2010 en su domicilio, verificando los actuantes a través del análisis de la documentación obtenida, que además de las personas indicadas, también emitían facturas tipo C los señores Blas Muñoz, Edgardo Adalberto Quiroga y Julio Oscar Quiroga. Además se observó que todas las personas involucradas habían firmado un poder amplio de administración a favor de Julio Federico Quiroga, quien era apoderado, a su vez, de la actora, y quien firmaba la mayoría de los presupuestos y contratos entregados a los clientes tanto de la firma recurrente como así también de los monotributistas indicados.

Por su parte, cabe señalar que, en el informe final de inspección, el organismo enumera todos los elementos obtenidos en el allanamiento efectuado y que lo llevaron a determinar que la recurrente era en todos los casos la verdadera prestadora del servicio de limpieza.

En este sentido, la fiscalización verificó que la empresa actora tenía en su poder facturas de ventas y recibos con membretes de los Sres. Rodriguez, Lucero y Blas Muñoz y que se habían utilizado en la facturación y cobro de los clientes. Además se encontraron también facturas de ventas y recibos de los señores Edgardo Adalberto Quiroga y Julio Cesar Quiroga. También se encontraron en el domicilio de la empresa actora, facturas y recibos en blanco de las personas señaladas.

Por su parte, se expone en dicho informe final que la mayoría de las facturas emitidas por las personas mencionadas detallan la fecha, el cliente y el concepto facturado, pero no consignan el valor del servicio. En cambio, los recibos sí consignan el monto cobrado y la mayor parte están suscriptos por una persona cuya aclaración reza Claudia Romano, quien es apoderada y empleada de la firma recurrente. Los restantes recibos fueron firmados por personas que, a la fecha consignada en tales documentos, también eran empleados de la recurrente.

Se observaron recibos emitidos por algunos de los monotributistas señalados, que se utilizaron para cancelar facturas emitidas por la recurrente y también recibos emitidos por ésta última, para cancelar facturas de otros contribuyentes, ver el detalle en los ant. Adm. a fs. 473 del cpo. 3 del IVA.

Se verificó la existencia de poderes generales de administración que le conferían los monotributistas

señalados a apoderados y empleados de la actora. Además, se encontraron los libros de ventas de los monotributistas en cuestión, y también recibos de remuneraciones emitidos a los empleados declarados por José Hernán Rodriguez y Alejandro Lucero. Se observaron también notas firmadas que estaban dirigidas a la subsecretaria de Trabajo y Seguridad Social de Mendoza, en la cual se solicita la rubricación de hojas Móviles del libro sueldo de: José Hernán Rodriguez, Edgardo Adalberto Quiroga, Alejandro Ernesto Lucero y Blas Muñoz. Cabe señalar que aquí se detallan algunos de los elementos analizados, pero se deja constancia que se verificó numerosa documentación que surge del pormenorizado detalle efectuado en el informe final, que permite vislumbrar la relación entre los monotributistas con la empresa actora, todo lo cual se expone en los ant. Adm. a fs. 474/477 del cpo. 3 del IVA.

A su vez, del DVD obtenido en el allanamiento se encontraron diversos contratos de prestación de servicios de limpieza celebrados con consorcios de propietarios de edificios que figuraban, conforme la facturación analizada, como clientes de los monotributistas indicados precedentemente. Se analizó también un archivo denominado LISTADO DE CLIENTES 2008, que conforme su encabezado, serían los clientes de la empresa actora, pero que además, incluye a los clientes a quienes les facturaban los monotributistas Julio Oscar Quiroga, José Hernán Rodriguez, Ernesto Lucero y Blas Muñoz. Existe también una planilla de cálculo tipo Excel denominada “LISTA DE PERSONAL POR LUGAR 2008”, en donde cada hoja del archivo tiene por nombre el de los clientes a los que le presta servicios, según las facturas emitidas, tanto la recurrente como el Sr. José Hernán Rodriguez. En el contenido de cada hoja se detallan los nombres de los empleados asignados a realizar el servicio a cada cliente, y puede apreciarse que empleados de la actora prestaron servicios a clientes a los que le facturaba el Sr. Rodriguez. Además de lo aquí señalado, en el informe de inspección se detallaron otros elementos en los que se observa que la actora poseía documentación sobre clientes que no figuraban formalmente como propios, pero que así eran considerados, conforme los elementos analizados (ant. Adm. A fs. 478/482 cpo. 3 de IVA).

A su vez, los actuantes dejan constancia que los empleados van cambiando de empleador dentro del grupo de sujetos bajo análisis, conformado por la actora y los monotributistas analizados.

En razón de todo lo que antecede, se concluye que el organismo fiscal sustentó debidamente las determinaciones de impuesto que se basaron en la omisión de declarar ingresos gravados, al verificarse que parte de la facturación de la empresa se hacía a través de empleados inscriptos como monotributistas (Lucero, Muñoz y Quiroga) y otras personas vinculadas (Edgardo Adalberto Quiroga y Julio Oscar Quiroga), que facturaban a su nombre los servicios prestados a los clientes que no se encontraban inscriptos en el IVA, a quienes se les facturaba con comprobantes tipo C.

La operatoria descripta surge evidente del exhaustivo análisis realizado de la documentación obtenida en el allanamiento efectuado, de la cual se desprende que la empresa actora tenía en su poder documentación y registros, como ser recibos, facturas, libros sueldos, etc, correspondientes a los monotributistas señalados. Cabe añadir que también se verificó que un apoderado de la empresa actora firmaba los presupuestos y los contratos celebrados con los clientes de los monotributistas referidos, circunstancia que denota que la empresa recurrente era en realidad quien celebraba estos contratos para prestar el servicio de limpieza requerido, aún cuando formalmente figuraba otro contribuyente como prestador del servicio. Además de encontrarse en el domicilio de la recurrente facturas y recibos en blanco de tales monotributistas, lo cual indicaría que tal documentación era utilizada por la recurrente para facturar los servicios por ella prestados. Cabe agregar que los recibos de los monotributistas se encuentran suscriptos por empleados de la recurrente. Se deja constancia que en el informe final se detallan numerosos elementos, además de los expuestos, que abonan la tesis fiscal.

En razón de todo lo expuesto, surge evidente que la empresa actora contaba con numerosa documentación que permite inferir que la totalidad de los servicios eran prestados por la recurrente, y por ende debió calcular en todos los casos el débito fiscal correspondiente.

Ello así, y encontrándose correctamente fundadas las pretensiones de impuesto con base en el principio de realidad económica que aplicó el Fisco en este caso, corresponde analizar las defensas expuestas por la recurrente y los elementos probatorios en apoyo de su postura.

En este sentido, y si bien expone que los monotributistas señalados, son ex empleados que formaron pequeñas empresas independientes pero continuaron vinculados comercialmente con la firma, que le derivaba potenciales clientes a cambio de una pequeña comisión, no se acompañó ante esta instancia probanza alguna para acreditar esa circunstancia, debiendo señalarse que se dio por decaído su derecho a producir las pruebas ofrecidas (vid. Fs. 314 y 339).

Por su parte, tampoco surgen de los antecedentes administrativos elementos que resulten hábiles para avalar su postura.

En razón de ello, y ante la magnitud de elementos analizados por el Fisco y que dieron lugar a la conclusión que expone sobre la operatoria llevada a cabo con intervención de personas interpuestas a efectos de que figuren como prestadores del servicio a determinados clientes y que facturen conforme una situación ante el IVA que no es la que corresponde de acuerdo a la realidad de los hechos, deben confirmarse las determinaciones de impuesto apeladas.

IX.- Que en cuanto a los intereses resarcitorios, corresponde que sean confirmados, toda vez que la recurrente no formula agravios concretos, más allá de solicitar que sean revocados.

X.- Que, finalmente corresponde expedirse respecto de la multa aplicada en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2008 con sustento en los arts. 46 y 47 incisos b) y e) de la ley 11.683.

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas

circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas." (conf. Damarco, Jorge H. (Director) "Tratado Jurisprudencial y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones", Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As., 2010, p. 304).

Será entonces el ente fiscal el encargado de probar la existencia de ambos elementos, habiendo recurrido en el caso sub examine al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

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

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

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre ("presumtio sumitir ex so quo prelumque fit"), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, "Metodología Jurídica", Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

XI.- Que así ello y teniendo en consideración lo resuelto supra, se desprende que el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante a tenor de lo dispuesto en el art. 47, incisos b) y e) de la ley 11.683 (t.o. Vigente), pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, siendo evidente que la recurrente contaba con documentación en la que se habían consignado datos inexactos, haciendo figurar como prestadores del servicio de limpieza a personas que en realidad eran empleados (inc. b) y resultando evidente la interposición de personas inscriptas como monotributistas para facturar a determinados clientes, ocultando al verdadero prestador del servicio que en todos los casos resultó ser la recurrente, verificándose la utilización de una estructura inadecuada para ocultar la realidad económica y dejar al margen de la imposición a las operaciones efectuadas con determinados clientes (inc. e). De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y en atención a los elementos de juicio tenidos en cuenta en los Considerandos precedentes, cabe concluir que se encuentra acreditado en la litis tanto el elemento material como el elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, los que surgen de las circunstancias

concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, corresponde confirmar la sanción aplicada al contribuyente, la que -por otra parte- se advierte que ha sido correctamente cuantificada.

En mérito a lo expuesto, voto por: 1) Rechazar la defensa de nulidad, con costas, 2) Confirmar las resoluciones venidas en recurso, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere a los Considerandos I a IX del voto de la Dra. Guzmán, salvo en la imposición de costas respecto del planteo de nulidad (Bolland 336.70).

II.- Que en relación a la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias, comparto los argumentos expuestos por la Vocal preopinante en cuanto confirma la misma, no obstante, no surge del Informe Final de Inspección ya mencionado en este decisorio que la recurrente presentara antecedentes infraccionales, lo cual conduce a reducir la multa aplicada a dos tantos del gravamen dejado de ingresar en su justa medida, con costas en la parte que se confirma y por su orden en relación a la reducción de la misma.

La Dra. O´Donnell dijo:

Adhiero al voto de la Vocal Instructora, salvo respecto de la imposición de las costas por el planteo de nulidad, que adhiero al voto del Dr. Porporatto.

En mérito a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.06 14:06:41 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.06 16:40:10 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.06 16:56:52 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.06 16:56:53 -03:00