República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-96848367-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 18 de Agosto de 2023

Referencia: HARKEN GROUP S.A - Sentencia. IVA. IGA. Salidas

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma 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.° 34.271-I y acumulados n.° 34.272-I y 34.273-I, caratulados "**HARKEN GROUP S.A s/ Apelación**".-

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que fs. 32/48 se interpone recurso de apelación contra la Resolución n.° 210/2010 (DV RR II P) de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2005 y se dispone una disminución del saldo a favor de dicha parte en concepto del impuesto.

Asimismo, a fs. 138/160 obra recurso de apelación contra la Resolución n.° 211/2010 (DV RR II P) de la AFIP-DGI por la cual se determina de oficio la obligación frente al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas por las erogaciones efectuadas en los meses de mayo y diciembre del 2004. Asimismo, se liquidan intereses resarcitorios y se aplica una sanción al efecto, de conformidad con lo establecido en el artículo 46 y 47 inciso d) de la ley de rito.

A su vez, a fs. 233/246 se interpone recurso de apelación contra la Resolución n.° 845/2010 (DJRPM) de la AFIP-DGI, mediante la que se aplica una sanción equivalente a dos (2) veces el impuesto omitido de conformidad con lo dispuesto por el artículo 46, con la reducción prevista por el artículo 49, ambos de la Ley n.° 11.683, por los montos no condonables de los periodos 01/05 a 04/05 del impuesto al valor agregado.

Expone en su escrito de recurso contra la Resolución n.° 210/2010 que los indicios y elementos recabados durante la fiscalización y tenidos en cuenta para impugnar los gastos derivados de operaciones celebradas con proveedores son insuficientes para verificar y comprobar la existencia de aquellas. Más dice que resulta irrazonable y arbitrario que el Fisco intente responsabilizar a la firma por incumplimientos y circunstancias atribuibles y vinculadas exclusivamente a los proveedores, cuya actividad y relación con el Fisco

resulta ajena a la actora.

Asimismo, plantea que el organismo recaudador no ha logrado controvertir la improcedencia de la deducción de los gastos en relación con las operaciones celebradas, a los efectos de la Ley del Impuesto a las Ganancias. En este sentido, advierte que el Fisco Nacional no cuestiona los comprobantes respaldatorios de las operaciones concertadas, cuya validez fue verificada por la actora, incluso, al momento de contestar la vista del artículo 17 de la ley de rito y además por el ente fiscal al informar que reúnen los requisitos exigidos por la Resolución General n.° 1415 y complementarias. Afirma que si es el propio Fisco quien avala la existencia y legitimidad de los proveedores y de los comprobantes que emiten, luego no puede ir contra sus propios actos afirmando que dichos comprobantes no resultan suficientes para dar fe de las operaciones celebradas.

Manifiesta que respecto a la utilización de los medios de pago, dio riguroso cumplimiento a lo establecido por la Ley n.° 25.345 y modificatorias, cancelando las sumas a pagar devengadas por las operaciones celebradas mediante el libramiento de cheques al efecto. En torno a ello, argumenta que el cumplimiento de dichas formalidades debe tener el suficiente valor probatorio para tener por acreditada la celebración de las operaciones en cuestión que, en suma, el organismo recaudador reconoce a los fines de autorizar la deducción como gasto.

Destaca que si bien los proveedores cuestionados se encuentran actualmente registrados en la base APOC, no lo estaban al momento de concretarse las operaciones, siendo incorporados a dicha base de datos a partir del año 2007.

Dice que la rectificación de las declaraciones juradas presentadas en concepto del impuesto al valor agregado con motivo de reducir la litigiosidad que mantiene con el organismo recaudador, no tiene relación alguna con el ajuste por impugnación de los gastos en virtud de que, al amparo del artículo 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, son las compras, costos y gastos efectivamente realizados los que resultan computables, más allá del respaldo documental que posean.

En relación con el recurso interpuesto contra la resolución n.° 211/2010, la actora reproduce idénticos fundamentos a los expuestos en su escrito de recurso contra la resolución n.° 210/2010 –en virtud de que las determinaciones de oficio tienen como antecedente idénticas órdenes de intervención y operaciones celebradas- y agrega en el caso particular que no se hallan reunidos los requisitos legales a fin de la configuración del instituto de las salidas no documentadas del artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, siendo el primer requisito que las erogaciones carezcan de respaldo documental, lo cual no ocurre en el caso según manifiesta.

Asimismo, en cuanto a la sanción aplicada en los términos del artículo 46 manifiesta que el Fisco realiza una extensión analógica del instituto establecido por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en virtud de que no surge de la norma que quien efectúe una erogación documentada resulte obligado al pago de salidas no documentadas. Expresa que el instituto en cuestión fue creado por el legislador a fin de resguardar el crédito fiscal ante la falta de individualización del real beneficiario de la operación y no de reprimir un ilícito. Así también, se agravia de que en el caso de la presunta infracción enrostrada por el ente fiscal, no se ha acreditado el dolo requerido por la figura infraccional sino que dicho organismo lo presume a partir de presuntas maniobras que parten de indicios para arribar al ajuste, citando jurisprudencia de la C.S.J.N al efecto.

Por último, en relación con el escrito del recurso contra la resolución n.° 845/2010, en primer lugar plantea su nulidad en razón de que el artículo 2° del acto apelado dispone suspender el decisorio en relación con

los periodos fiscales 01 a 04/05 (parcial), 05/05 a 08/05, 12/05,02/06, 04 a 05/06 y 07/06 a 08/06 hasta tanto se cumpla con la totalidad del plan de facilidades de pago suscripto en virtud de lo establecido por la Ley n.° 26.476, lo cual resulta contrario a derecho en virtud de disponer esta última la condonación de pleno derecho de las multas por aplicación del artículo 4° y concordantes.

Manifiesta que a fin de fundamentar la pretensa suspensión del decisorio respecto de los periodos señalados el Fisco Nacional no ha invocado ni hecho mención de normativa alguna al efecto. Más dice que el ente fiscal pretende realizar una aplicación analógica de lo dispuesto por el artículo 3° de la Ley 26.746, que solo se circunscribe a la suspensión de las acciones penales en el marco de la Ley n.° 24.769 desde el momento del acogimiento al plan de facilidades de pago en cuestión y hasta tanto sea cancelado totalmente.

Seguidamente, en subsidio se agravia de la resolución que impone la multa en el sentido de no fundamentar el Fisco Nacional la concurrencia de los elementos tenidos en cuenta para la configuración de la infracción. En este sentido, menciona que la presentación de declaraciones juradas *inexactas* no guarda relación con la conducta que tipifica el artículo 46 de la ley de rito, siendo en todo caso el medio comisivo previsto en el artículo 45 de dicha normativa aplicable al caso, el cual sanciona la omisión de pago del importe en concepto de impuesto mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o inexactitud obrante en las presentadas, razón justamente por la que se instruyó en primer término el sumario respectivo y que culminó en el dictado de la resolución apelada, enrostrándole la conducta prevista en el artículo 46, utilizando las presunciones del artículo 47 inciso b) de la ley ritual.

La actora destaca que el organismo recaudador no indica cual es la conducta llevada a cabo que considera disvaliosa o infraccional y las pruebas en su contra recabadas a tenor del dictado del acto apelado. Agrega que tampoco el ente fiscal ha podido demostrar cual fue la presunta ocultación o engaño en el que incurrió la actora.

Asimismo, plantea la improcedencia de la sanción aplicada en virtud de la inexistencia del elemento subjetivo requerido por el artículo 46 de la ley de rito, limitándose el Fisco Nacional a invocar la presunción del artículo 47 inciso b), cuya aplicación resulta incorrecta y a toda luz carente de fundamentación probatoria, y de esta manera pretender invertir la carga de la prueba en cabeza de la firma.

Arguye que al caso en cuestión es plenamente aplicable la figura del error excusable prevista en el artículo 5° de la Instrucción General n.° 04/1997 por cuanto la diferencia de impuesto involucrada representa un porcentaje menor al indicado por la citada normativa, cristalizándose así la posibilidad de la configuración de dicha figura.

Finalmente, la actora solicita de manera supletoria el reencuadre de la sanción en el primer párrafo del artículo 45 de la ley de rito en tanto el Fisco Nacional no actuó diligentemente en lo que hace la acreditación de la conducta dolosa imputada. Además, solicita en igual carácter la aplicación de la reducción dispuesta por el artículo 49 de la ley de rito en merito a la inexistencia de conductas agravantes imputables a dicha parte como tampoco antecedentes sumariales firmes por otras sanciones, circunstancias todas reconocidas por el ente fiscal en la resolución apelada.

Ofrecen prueba y hacen reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 60/83, fs. 175/211 y fs. 256/279 contesta los recursos la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone solicita se confirmen los actos venidos en recurso. Con costas. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 296 se resuelve la acumulación de los Expedientes n.° 34.272-I y n.° 34.273-I al que lleva el n.° 34.271-I.

A fs. 320 se abre la causa a prueba por el término de sesenta (60) días.

A fs. 365/368 los peritos contadores designados presentan informe pericial contable respecto a los puntos de pericia propuestos en el Expediente n.° 34.273-I. Asimismo, a fs. 380-386 presentan el informe pericial contable respecto a los puntos de pericia propuestos en los Expedientes n.° 34.271-I y n.° 34.272-I.

Asimismo, a f. 916 se da por decaído el derecho de la recurrente a producir la prueba testimonial y la pericial contable ofrecida en las actuaciones acumuladas.

A fs. 391 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a conocimiento de la Sala “A”.

Puestos los autos para alegar, a fs. 400/412 obra el alegato de la actora y a fs. 413/419 el presentado por el Fisco Nacional.

Finalmente, a fs. 420 pasan los autos a sentencia.

IV.- Que procede efectuar el análisis de las cuestiones de fondo, siendo necesario efectuar un relato del accionar fiscalizador. Según se desprende de las actuaciones administrativas, la firma HARKEN GROUP S.A registra como actividad la de “Servicios Empresariales n.c.p (Cód. 749900)”. Con motivo de la falta de presentación de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado por los periodos 08/2004 a 12/2004, se da inicio mediante las Órdenes de Intervención n.° 3529/7 a la fiscalización que tiene como resultado un ajuste por los periodos 01 a 12/2004 en tanto el Fisco Nacional entiende que las operaciones celebradas por la fiscalizada con los proveedores SHEPPERTON S.A, GOUDGE S.A, DROVEL S.A, CONSULTORA DRAYER S.A, LAUSEY S.A, LEONTIEV S.A y ALL MARKETING SOLUCIONES S.A no fueron efectuadas y por consiguiente no resulta procedente el computo del crédito fiscal vinculado a ellas.

Así, la fiscalizada procede a conformar parcialmente el ajuste por el periodo fiscal 10/2004, iniciándose el procedimiento de determinación de oficio por los periodos no conformados e instrucción de sumario por el impuesto omitido. Posteriormente, y previo al dictado de la resolución determinativa, mediante presentaciones efectuadas con fecha 23/09/2009 y 01/10/2009 la contribuyente comunica su acogimiento parcial al Régimen de Regularización de obligaciones tributarias establecido mediante Ley N.° 26.476 por el impuesto y periodos reclamados, lo cual el Fisco Nacional entiende que tiene efectos de una declaración jurada para la contribuyente y de una determinación de oficio parcial para dicho ente fiscal. Seguidamente, por el saldo restante no incluído en el mentado plan de facilidades, la firma procede a conformar y cancelar dichas diferencias fuera del marco de la ley moratoria.

Informa el Fisco que el acogimiento al régimen de regularización en cuestión tiene como beneficio la condonación de las multas y demás sanciones atento a los requisitos que establece la propia normativa. En dicho sentido, la concesión de dicho beneficio estará supeditada al cumplimiento del plan de facilidades suscripto, por lo que el Fisco dispone la suspensión de la tramitación del sumario respectivo hasta tanto se cancele la última cuota del plan de facilidades de pago respectivo, y luego la clausura del procedimiento en virtud del allanamiento a la pretensión fiscal por parte de la contribuyente.

Asimismo, en virtud de los datos recabados en las inspecciones iniciadas mediante Órdenes de Intervención n.° 3529/7 se da curso a una nueva inspección mediante Orden de Intervención n.° 303945 con fecha

27 de marzo de 2008 por los periodos fiscales 2005 y 2006 del impuesto a las ganancias y los periodos 01/2005 a 12/2006 del impuesto al valor agregado, dando como resultado un ajuste en concepto del impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2005 por constatar el Fisco Nacional que la firma dedujo en forma improcedente gastos y/o compras en relación con operaciones realizadas con los proveedores SHEPPERTON S.A, GOUDGE S.A, DROVEL S.A, CONSULTORA DRAYER S.A y LEONTIEV S.A, y por salidas no documentadas por los meses de mayo y diciembre del 2004, en el entendimiento de que respecto a dichas erogaciones no quedó demostrado que las firmas que anteceden hayan realizado las operaciones comerciales que dan cuenta las registraciones y comprobantes respaldatorios observados por el ente fiscal.

Sentado lo que antecede, corresponde referirse a la actuación del organismo fiscal y a los elementos que recolectó con motivo de las fiscalizaciones precitadas a fin de impugnar las operaciones con algunos de sus proveedores, siendo los consignados en las resoluciones determinativas correspondientes: SHEPPERTON S.A, GOUDGE S.A, DROVEL S.A, CONSULTORA DRAYER S.A y LEONTIEV S.A.

1) SHEPPERTON S.A: el ente fiscal observa que según se desprende de las facturas analizadas, los conceptos detallados en ellas refieren a artículos cuya comercialización difiere con la actividad declarada por la firma ante el organismo recaudador. Asimismo, la firma no pudo ser localizada en su domicilio fiscal ni en su domicilio comercial, como tampoco los socios en los respectivos domicilios declarados. Se verificó a través de la consulta efectuada en la Inspección General de Justicia que no existen presentaciones de balances comerciales. No se encuentra inscripta como empleador en el Registro Nacional de la Seguridad Social. A lo expuesto, se suma que la firma no presentó la declaración jurada respecto al impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2005 y que se encuentra registrada en la base de facturación apócrifa del organismo fiscal bajo la condición de “sin capacidad económica”.

2) GOUDGE S.A: el ente fiscal detecta y recaba similar información en lo que hace a la discrepancia entre los conceptos facturados y la actividad declarada, la no localización tanto de la empresa como de los socios en los respectivos domicilios declarados, la no inscripción de la firma como empleador en el Registro Nacional de la Seguridad Social, que no posee bienes registrables, no presentó la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al periodo fiscal 2005 y que se encuentra registrada en la base de facturación apócrifa del organismo fiscal bajo la condición de “sin capacidad económica”.

3) DROVEL S.A: en el informe de fiscalización se destaca que la firma no pudo ser localizada en su domicilio fiscal, como tampoco su presidente en el domicilio respectivo. No presentó la declaración jurada respecto al periodo fiscal 2005 del impuesto a las ganancias. Se pudo constatar que la firma no está registrada como empleador en el Registro Nacional de la Seguridad Social y que no posee bienes registrables, además de estar registrada en la base de facturación apócrifa del organismo recaudador bajo la condición de “usina de única actividad venta de facturas”.

4) CONSULTORA DRAYER S.A: en el caso de este proveedor, el Fisco Nacional indica que no pudo localizarse a la firma en el domicilio fiscal declarado, como así tampoco al socio de la entidad. Además, señala que atento al análisis de las facturas observadas se desprende que los conceptos facturados difieren con la actividad declarada por la empresa. La sociedad no se encuentra inscripta como empleador en el Registro Nacional de la Seguridad Social y presentó su declaración jurada correspondiente al periodo fiscal 2005 del impuesto a las ganancias con resultado impositivo igual a cero. Asimismo, se informa que la firma no posee bienes registrables y que se encuentra registrada en la base de facturación apócrifa del organismo bajo la condición de “usina de única actividad venta de facturas”.

5) LEONTIEV S.A: en relación con este proveedor, los funcionarios fiscales informan que del análisis de las facturas observadas se desprende que los conceptos facturados difieren de la actividad declarada por la firma. Asimismo, se indica que la fiscalizada no se encuentra inscripta como empleador atento a la información que surge del Registro Nacional de la Seguridad Social, como tampoco registra la presentación de la declaración jurada correspondiente al periodo fiscal 2005 en concepto del impuesto a las ganancias. La sociedad no posee bienes registrables y que se encuentra registrada en la base de facturación apócrifa del organismo bajo la condición de "usina".

Debe mencionarse, por último, que pudo constatarse que las empresas Shepperton, Drovel y Goudges comparte el mismo socio (Sr. Julio César Busto) y en la constitución de las dos primeras y la empresa Leontiev participó el mismo escribano.

Con sustento en esos elementos, el ente fiscal arribó a la conclusión que no pudo constatarse la efectiva realización de las operaciones cuestionadas, iniciándose en consecuencia el correspondiente procedimiento determinativo que concluyó en los actos en crisis.

V.- Que con relación a los agravios vertidos contra la Resolución n.° 210/2010 (DV RR II P) de la AFIP-DGI, la actora manifiesta que se encuentra acreditada la existencia de las operaciones comerciales en su faz sustancial, el circuito de pago en concepto de las mismas, no siendo suficientes los elementos colectados por el Fisco Nacional para cuestionar consecuentemente las compras y gastos a tenor de su deducción del impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2005. Asimismo, menciona que es inadmisible que se coloque en cabeza de la firma controles que sólo puede ejercer la administración fiscal respecto a terceros en carácter de proveedores, desconociendo la actora la relación de aquellos con dicho organismo recaudador y su situación fiscal.

En apoyatura a sus argumentos de defensa cita jurisprudencia al efecto y ofrece prueba pericial contable, cuyo informe pericial se acompaña a fs. 380/386.

VI.- Que en principio y en puntual contestación a los agravios expuestos por la recurrente y como ya se ha explicado en numerosos pronunciamientos de esta Sala, si bien de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones con ciertos proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como la no localización de alguno de sus proveedores, falta de capacidad operativa, falta de acreditación del circuito financiero, etc., elementos que en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas (vid. por todos "Grancer S.A. s/apelación", 5/7/2019)

En esa inteligencia cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re "Vialbo Construcciones S.A.", 11/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que *"…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero*

hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés".

Aclarado ello, el tema en debate queda circunscripto a una cuestión de hecho y prueba, a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente. En efecto, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, en orden a destruir los fundados elementos colectados por la Administración.

A dicho tenor, es menester destacar, tal como se desprende de los hechos relatados en los informes de inspección, que el organismo fiscal impugnó las operaciones con sus proveedores sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como, la no localización de las empresas y contribuyentes en sus domicilios, inexistencia de oficinas comerciales, inexistencia de empleados registrados a fin del desarrollo de las actividades, inexistencia de bienes registrables, falta de capacidad operativa y financiera y la falta de presentación de declaraciones juradas y pago de impuestos, todos ellos analizados en su conjunto lo llevaron a sostener fundadamente que aquellos no pudieron desarrollar la actividad económica alegada.

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes destinados a evadir el impuesto debido a través del cómputo de compras y gastos por operaciones inexistentes, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

VII.- Que sentado lo que antecede, debe ahora este Tribunal apreciar la prueba, particularmente en referencia a la prueba pericial contable respecto a la resolución en cuestión.

El informe pericial respecto del cual en varios de sus puntos de pericia contestados los profesionales por parte del Fisco y de la actora están en desacuerdo, no aporta mayores elementos que coadyuven a verificar los hechos alegados por la actora ni destruir los contundentes elementos tenidos en cuenta por el organismo recaudador para impugnar las operaciones realizadas con los proveedores mencionados. De esta forma, dichos elementos tenidos en cuenta por el ente fiscal para sustentar sus cuestionamientos se enmarcaron en un cúmulo de circunstancias que conformaron un plexo probatorio razonable para fundar su acto administrativo.

En tal sentido, preciso es recordar lo sostenido por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Romane SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo" de fecha 29/10/2015 en donde señaló que "*...ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf.*

esta Sala, Causa N.°43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa N.° 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa N.° 32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012).". "....que no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento", del 3-7-12; y "Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)".

En consecuencia, los agravios de la recurrente —sobre la cual reposaba la carga probatoria— resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la resolución apelada N.° 210/2010 en autos, por lo que resulta su confirmación. Con Costas.

VIII.- Que seguidamente corresponde expedirse sobre los agravios esgrimidos por la actora contra la Resolución n.° 211/2010 (DV RR II P) mediante la cual el Fisco Nacional determinó de oficio a la actora en concepto del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas por las erogaciones efectuadas en los meses de mayo de 2004 y diciembre de 2004.

En principio, cabe tener presente que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto, que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las disposiciones legales y reglamentarias exigen, además, que la erogación considerada como gasto este respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

En ese sentido, el artículo 37 de la ley del gravamen –texto ordenado en 1997 y modificatorias– establece que: "Cuando una erogación carezca de documentación y no se prueba por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35 %) que se considerará definitivo".

A su turno, el artículo 38 del citado texto legal dispone que "No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) cuando la Dirección General Impositiva presume que los pagos han sido efectuados b) cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos –por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario".

Es menester destacar que tanto la doctrina como la jurisprudencia han delineado el instituto de las salidas no documentadas.

Así, nos enseña el Profesor Reig, "*Esta es una de las excepciones que hace nuestra legislación al carácter subjetivo del tributo, sobre el importe de las salidas no documentadas. De modo que allí no interesa la calidad de sujeto: si se trata de persona física, cuáles son sus cargas de familia; si se trata de persona jurídica, si es una empresa nacional o extranjera, etc; simplemente el hecho de ser una salida no documentada y no justificable, está dispuesto que se deba tributar el impuesto como si el desconocido beneficiario se hallare en la escala máxima del tributo"* (Reig, Enrique J y otros, "Impuesto a las Ganancias", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2006, pág. 408).

Por su parte, el Dr. Torres explica que la disposición en estudio, consiste en una presunción *"iuris tantum"*, que la erogación es íntegramente ganancia neta gravada para el beneficiario oculto, con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas, configurándose un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota máxima en todos los casos. *"Consecuencia de ello es, también, que el impuesto a ingresar por éste concepto lo sea en forma de pago definitivo, que lo configura así como un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota marginal máxima para todos los casos"* (cfr. Torres, Agustín, "Salidas no documentadas", DTE, X, pág. 5 y 6).

Asimismo, cabe entender que ante una salida indocumentada, se presume *"iuris tantum"* que el gasto no es necesario, quedando en cabeza del sujeto que efectuó la erogación la carga de la prueba.

Conforme lo ha señalado la doctrina y receptado la jurisprudencia, la finalidad de la norma no es otra que poder gravar en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de la documentación, no puede localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal. En esa dirección, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que *"…lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio"* (C.S.J.N., Radio Emisora Cultural S.A., 9/11/2000).

En el mismo sentido, el Más Alto Tribunal ha dicho que *"…para que el contribuyente pueda deducir un gasto no documentado y eximirse del pago del impuesto a los réditos sobre el monto correspondiente a este gasto, debe probar no sólo que la erogación tuvo que ser efectuada para obtener, mantener y conservar réditos, sino quien recibió realmente el pago, de donde la posibilidad de que probado lo primero sin llegar a demostrarse lo segundo, la exención del pago del impuesto no sea admitida a pesar de reconocerse la deducibilidad…"*.

Y, agrega, *"…de las verificaciones pertinentes y posibles impugnaciones con los consecuentes efectos en su caso, la documentación de un gasto permite comprobar, por de pronto, la realidad de la erogación y apreciar si por su naturaleza corresponde al concepto del artículo 5º de la ley de réditos, como asimismo individualizar al beneficiario para controlar si éste cumplió con las obligaciones impositivas que le incumben a raíz del pago recibido"* (cfr. Fallos T 262:518, Cons. 4º y 5º).

Ahora bien, cabe agregar que cuando la norma se refiere a la carencia de documentación, ello debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando éstos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

En efecto, como lo aclaró la C.S.J.N. in re "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", de fecha 26/8/2003, *"18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario" y "21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta -en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las "salidas no documentadas" ha sido adoptado 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 (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente)". Criterio éste que fuera ratificado por el Alto Tribunal in re "Interbaires S.A.", de fecha 27/9/2011.

Por lo expuesto, bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme lo resuelto supra, la impugnación de las operaciones y comprobantes vinculados con las operaciones de los proveedores cuestionados, corresponde confirmar lo resuelto por el ente fiscal en cuanto sustentó adecuadamente su pretensión objetiva y encuadró dicha erogación en las previsiones del precitado artículo 37 de la ley del gravamen, máxime cuando se descarta la presencia de los supuestos previstos en el régimen legal para excluir esa obligación de pago. Con costas.-

IX.- Que debe entonces este tribunal analizar la procedencia de las sanciones aplicadas, debiendo por una cuestión de lógica precedencia, analizar el planteo de nulidad incoado por la recurrente a fin de impugnar la Resolución n.° 845/2010 (DJRPM) de la AFIP-DGI a través de la cual el Fisco Nacional dispone suspender el decisorio sancionatorio respecto a los periodos fiscales 01 a 04/05 (parcial), 05/05 a 08/05, 12/05,02/06, 04 a 05/06 y 07/06 a 08/06 que fueron objeto de la resolución determinativa de oficio en concepto del impuesto al valor agregado hasta tanto se cumpla con la totalidad del plan de facilidades de pago suscripto en virtud de lo establecido por la Ley n.° 26.476 y su reglamentación mediante Resolución n.° 2650/2009.

A dicho tenor, es menester tener en cuenta que el artículo 4° de la Ley n.° 26.476 que estableció el plan de facilidades de pago reza: "Se establece, con alcance general, la exención y/o condonación: a) De las multas y demás sanciones, que no se encontraren firmes…". Seguidamente, el artículo 6° in fine de dicha norma establece que: "Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales vencidas y cumplidas al 31 de diciembre de 2007, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes.". En la misma línea, el artículo 8° dispone que "El beneficio que establece el artículo 4º, procederá si los sujetos cumplen, respecto de capital, multas firmes e intereses no condonados, algunas de las siguientes condiciones: Cancelación total mediante el plan de facilidades de pago que al respecto disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos…".

Atento a la normativa delineada y de lo informado por el Fisco Nacional es menester resaltar que el acogimiento suscripto por la actora oportunamente resulta de carácter parcial respecto a los periodos 01 a 04/2005, razón por la cual el Fisco entiende corresponde imponer una sanción de multa respecto al monto no condonable según lo resuelto en la Resolución n.° DJRPM/845/10.

Ahora bien, corresponde aclarar que en relación con la decisión del ente fiscal de suspender el decisorio sumarial hasta tanto se cumpla con el plan de facilidades suscripto por la actora, ella no encuentra asidero legal alguno en cuanto a que el beneficio de condonación establecido por la normativa del régimen de regularización en cuestión se dispone de pleno derecho, de corresponder su otorgamiento. En dicho sentido, mal podría el Fisco establecer un requisito adicional a los establecidos por la norma a fin de acceder al beneficio de la condonación de la multa respectiva.

A mayor abundamiento, es menester resaltar que el artículo 8° citado y a su vez referido por el Fisco Nacional en su escrito de conteste supedita la procedencia del beneficio de condonación a la "cancelación total mediante el plan de facilidades", refiriendo ello a la inclusión del total de la deuda al momento de la suscripción del plan de facilidades y no así a la cancelación total del plan tal como pretende el ente fiscal en su interpretación. En este punto, va de suyo que el otorgamiento de dicho beneficio está sujeto a la eventual

caducidad del plan suscripto.

En razón de lo expuesto, corresponde hacer lugar parcialmente a la nulidad en relación con el artículo 2° de la resolución apelada en cuanto resuelve suspender el decisorio respecto a los periodos fiscales 01 a 04/2005 –en cuanto a los montos condonados–, 05 a 08/2005, 12/2005, 02/2006, 04 a 05/2006 y 07 a 08/2006. Con costas.

X.- Que siguiendo el orden lógico de análisis, resta entonces tratar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que se sustenta –como quedó dicho- en el artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998), la –que se adelanta- debe ser revocada.

En efecto, a mi criterio no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descripto en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósito, contempladas para el ingreso del gravamen, no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el artículo 46 requiere.

Ello así por cuanto para nuestro sistema tributario, la declaración jurada es aquélla que efectúa el contribuyente o el sujeto obligado a declarar, mediante la cual realiza una operación de interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (conf. Jarach, Dino; “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Abeledo-Perrot, pág. 432 y sgtes.). Es así, que como con justeza lo dice el Profesor Giuliani Fonrouge, la declaración tributaria es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. Es el medio por el cual el contribuyente fija el monto del impuesto, mientras no sea impugnada, regula la existencia y medida de la obligación tributaria. (conf. CNACAF, Sala I, “MOUKAREL S.A.C.I. y F”, 20/5/94).

En definitiva, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta, definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

En ese contexto, y más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893 del 11/9/2000 –aplicable en algunos períodos discutidos en autos-, que contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta –a mi criterio- una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos –según se vio- es distinta. (vid. doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, “Gaseosas La Tablada S.A.”).

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11683. En efecto, de consuno con dicho precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los artículos 39, 45 y 46 de la LPT, las boletas de depósito, deben cumplir con los siguientes elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte” (conf. CNFED. CONT. ADM., Sala I; “Smurfit Kappa de Argentina S.A.”, 17/5/2016). Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que aquellos fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

A mayor abundamiento, debe tenerse presente que la multa se aplica con relación a la salida

documentada en sí misma y no en función del impuesto a las ganancias o al valor agregado que pudiera haber omitido la actora en virtud de la deducción indebida en su respectiva declaración jurada. (conf. Entre otros, T.F.N., Sala A, “Vaccaro, Néstor J”, 17/12/2003).

XI.- Que resta entonces tratar la sanción aplicada por medio de la Resolución Nº 845/10, correspondiente al impuesto al valor agregado, períodos no condonados, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, inc. b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

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 serle 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).

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

XII.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta del recurrente, además del artículo 46, 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.

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 cómo 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).

Desde ya, que las presunciones así definidas y contenidas en el artículo 47 dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ella, pero pueden ser refutadas por el contribuyente mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y de acuerdo a lo expuesto en los Considerandos precedentes entiendo que se encuentra acreditado en la litis el elemento material de la infracción achacada.

En cuanto al elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, éste surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que la prueba producida en autos logre destruir los argumentos tenidos en cuenta por el ente fiscal para aplicar la sanción recurrida y el elemento subjetivo acreditado al efecto.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, voto en el sentido de confirmar la multa aplicada.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere a los relatos y a los Considerandos IV a IX y XI del voto de la Dra. Guzmán.

II.- Que, en cambio a distinta solución arriba respecto de la procedencia de la sanción en materia de salidas no documentadas.

Que, en materia de sanciones derivadas el impuesto sobre salidas no documentadas, tal como lo sostuvo la Sala "B" de este Tribunal –en su anterior composición– al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A" sentencia del 25/10/04 y "Tanslavial S.A" del 21/11/2005, el instituto previsto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme el criterio sustentado por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Radio Emisora Cultural S.A", del 9/11/00, y "Red Hotelera Iberoamericana S.A", del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, sabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley n.° 11.683.

Que, por otra parte, la cuestión ha sido recientemente tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos "D´Ingiantti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI", compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó

confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el Organismo Fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó 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 periodo 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.

Que, en cambio, para los periodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) N° 893 (estos es, 20/10/2000), conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley N° 11.683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben seria pasibles de las sanciones de los artículo 39,45 y 46 de la ley ritual.

Que en el caso, no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la respectiva resolución y que particulariza en el acto apelado, a la luz de los elementos que surgieron de la fiscalización de la que se da cuenta en el Considerando V del Vocal preopinante, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. Cabe destacar, en este orden de ideas, que la conducta de la recurrente constituye una maniobra por la que se perjudicó al Fisco Nacional, por lo que ha sido correctamente subsumida en la figura prevista en el citado artículo 46, encontrándose debidamente fundada su graduación de acuerdo a las circunstancias del caso, correspondiendo la confirmación de la multa aplicada.

La Dra. O´Donnell dijo:

Adhiero a la solución propiciada por la Vocal instructora, salvo respecto del tratamiento de la sanción aplicada en el impuesto a las salidas no documentadas –Considerando X– que se confirma, con costas.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1°) Hacer lugar parcialmente a la defensa de nulidad introducida por la recurrente en relación con el artículo 2° de la Resolución n.° 845/2010 por cuanto resuelve suspender el decisorio respecto a los periodos fiscales 01 a 04/2005 –en cuanto a los montos condonados–, 05 a 08/2005, 12/2005, 02/2006, 04 a 05/2006 y 07 a 08/2006. Con costas.

2°) Confirmar las resoluciones n.° 210/2010 y 211/2010 en todos sus términos. Con costas.

3°) Confirmar la multa aplicada mediante la Resolución n.° 845/2010. Con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.18 13:02:24 -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: 2023.08.18 13:55:45 -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: 2023.08.18 14:31:15 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.18 14:31:16 -03:00