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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-98145350-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Agosto de 2023

Referencia: Sentencia: SALA A VOC 1° - "L.R.F. GROUP S.A." N° 47.538-I

En el día de la fecha se reúne la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por las Dras. Agustina O’Donnell (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante Titular de la 3° Nominación) para resolver el **Expte. Nº 47.538-I y su acumulado**, caratulado **“LRF GROUP S.A. s/recurso de apelación”**.

La Dra. Agustina O’Donnell dijo:

I. L.R.F. GROUP S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 306/2016, 307/2016 y 308/2016, emitidas el 4 de noviembre de 2016 en la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la Administración Federal de Ingresos Públicos, por las cuales se determina de oficio sus obligaciones en el impuesto a las ganancias, por los períodos fiscales 2010 a 2013, en el impuesto a las salidas no documentadas por los períodos fiscales de enero 2010 a agosto 2010, octubre 2010 a septiembre 2011 y octubre 2011 a enero 2012, y en el impuesto al valor agregado, por los períodos fiscales de enero 2010 a enero 2012, respectivamente, en todos los casos, más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

Asimismo, en esta última se le aplicó una multa de defraudación por los períodos fiscales de enero a 2010 a enero de 2012, de conformidad con los arts. 46 y 47 inc. c) de la ley 11.683 (t.v.).

L.R.F. GROUP S.A. también interpone recurso de apelación en idénticos términos, contra la Resolución N° 32/2021, emitida el 5 de marzo de 2021, que le aplicó multa de omisión en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2012 y 2013, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.v.), luego de la sentencia de sobreseimiento dictada por el Juzgado Federal de Quilmes en la causa penal tributaria que se le instruyera por la evasión de dichas obligaciones.

En su presentación ante este Tribunal, resalta que su actividad principal es la explotación de juegos de azar y apuestas y que actúa bajo el nombre de fantasía “Golden Jack Bingo”, explotando la concesión de una sala de juegos ubicada en el Partido de Quilmes, Provincia de Buenos Aires.

Se refiere a continuación a los ajustes notificados en las Resoluciones recurridas.

Dice, por un lado, que parten de la presunción de que las empresas prestadoras de servicios de publicidad en autos de competición deportiva, Conde Marketing S.R.L. y The Gambler S.A., no tenían capacidad económica para realizar tales operaciones y ante ello, sostiene que tales indicios no tienen entidad suficiente para poner en duda su existencia. Agrega que:

1) los proveedores estaban inscriptos;

2) la totalidad de las facturas poseían su CAI oportunamente aprobados y se encontraban vigentes a la fecha de su emisión;

3) ninguno de los proveedores se encontraba bajo la condición de "apócrifo" en la base de datos de la AFIP al momento de efectuarse las operaciones;

4) las operaciones estaban documentadas en facturas y recibos exigidos por la normativa fiscal y con cheques librados, así como con las constancias de retenciones practicadas en ocasión de cada uno de los pagos realizados;

5) fueron canceladas mediante la entrega de cheques "no a la orden" librados a nombre de las firmas proveedoras;

6) sostiene que no se le puede imputar los incumplimientos de los proveedores;

7) las operaciones fueron debidamente registradas en su contabilidad;

8) en relación a la impugnación del crédito fiscal IVA, considera que el actuar del Fisco Nacional es arbitrario al intentar trasladar de manera discrecional a L.R.F GROUP S.A. las presuntas obligaciones fiscales incumplidas por los propios proveedores a título de responsabilidad solidaria;

9) en referencia a la intimación a ingresar el impuesto a las salidas no documentadas, indica que el reclamo es improcedente puesto que no se reúnen los requisitos previstos por el art. 37 de la ley 20.628, ya que los beneficiarios están debidamente individualizados e identificados y el circuito de pago se encuentra acreditado;

10) respecto al impuesto a las ganancias, considera improcedente que se le impida la deducción de los gastos de las facturas extendidas por los proveedores por los servicios de publicidad y propaganda deportiva que recibió.

Por otro lado, se refiere al criterio de imputación que adoptó en el impuesto a las ganancias en relación a los gastos de renovación de licencia de explotación y alega que se trata de un gasto y que la deducción la hizo íntegramente en el período fiscal en el que la renovación de la licencia tuvo lugar, por ser el único hecho generador; ello, de acuerdo a lo previsto en el art. 18 de la ley de impuesto a las ganancias.

Además, plantea la nulidad de las Resoluciones, considerando que el rechazo total de la prueba en sede administrativa se encuentra en oposición al art. 7°, incs. b) y d) de la ley de procedimiento administrativo; y por último, se agravia de las sanciones allí aplicadas por improcedentes.

Por todo lo expuesto, solicita que se revoquen las Resoluciones en todas sus partes, con costas.

II. A fs. 159/187 Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, solicitando que se confirmen las Resoluciones, con costas.

A fs. 195 se abre la causa a prueba, haciéndose lugar parcialmente a la prueba informativa ofrecida cuyo resultado obra a fs. 205/223. A fs. 224 se hace lugar a la prueba pericial contable, obrando el informe pericial a fs. 238/252.

A fs. 283/287 la recurrente denuncia como hecho nuevo que el 30 de septiembre de 2019 se dictó sentencia en la causa penal “LRF Group S.A. S/INF. LEY 24.769”, en la cual se decidió el sobreseimiento del Presidente, del Vicepresidente y demás cargos directivos de la firma en relación a los delitos de evasión simple y agravada previstos en los arts. 1° y 2° de la ley 24.769. Adjunta constancia expedida por Secretaría del Juzgado Federal de Quilmes que la sentencia se encuentra firme.

A fs. 448/448 el Tribunal en Pleno decidió acumular el EX-2021-26532180-APN-SGAI#TFN al Expediente N° 47.538-I.

III. A fs. 459 se hace saber a las partes la integración de la Sala A a partir del 30 de noviembre de 2022, a fs. 460 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a su consideración; a fs. 461 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 468/487 el escrito de L.R.F. GROUP S.R.L. y a fs. 488/499 el de la representación fiscal; por último, a fs. 508 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV. En primer lugar, corresponde referirse a la defensa de nulidad que opone la recurrente al calificar de arbitraria e infundada la denegatoria de la prueba ofrecida en la instancia administrativa previamente sustanciada, la que debe ser rechazada por cuanto en su escrito se limita a manifestar dicha vulneración sin mencionar en forma concreta las defensas de las que se vio impedido, ni señala concretamente en qué medida las mismas hubieran incidido para eventualmente arribar a una solución distinta a la adoptada por la autoridad administrativa al fundar la pretensión fiscal. Ello, sin perjuicio de señalar que tuvo la oportunidad de producir las pruebas en la instancia de este Tribunal en la que se hizo lugar a la producción de la prueba informativa dirigida a la Asociación de Corredores de Turismo Carretera, a la Comisión Deportiva Automovilística del Automóvil Club Argentino y a Audit Sport Latam, así como también la prueba pericial contable.

Cabe recordar, asimismo, que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido. Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Cámara que ejerce como tribunal de alzada de este tribunal al decir que “…cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa “Cooperativa de Trabajo AEI “Colonia Barraquero” LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)”, pronunciamiento del 3 de febrero de 2012). También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa “EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI”, “Cachape SRL c/ DGI” y “Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI”, pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)” -conf. ”Bringas Raul”, sentencia del 1.10.2020-.

Por ende, invalidar lo actuado en sede administrativa carece de finalidad práctica y trascendencia e importaría declarar la nulidad por la nulidad misma, solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (conf. Fallos 320:1611; 325:1649; 324:1564; 322:507; entre muchos otros).

V. Corresponde establecer ahora si las Resoluciones se ajustan a derecho.

Surge de sus Considerandos que durante la fiscalización efectuada a L.R.F. GROUP S.A. –cuya actividad consiste en “Servicios de esparcimientos relacionados con juegos de azar y apuestas”- se detectaron:

Por un lado, irregularidades en relación a los servicios de publicidad contratados con las firmas Conde Marketing

S.R.L. y The Gambler S.A.

En referencia a Conde Marketing S.R.L., el Fisco Nacional incorporó a la misma en la base-Apoc a partir de julio de 2008 teniendo en cuenta las siguientes circunstancias: 1) resistencia a la fiscalización; 2) falta de capacidad operativa suficiente; 3) falta de ecuanimidad entre los montos facturados y los movimientos bancarios que se desprenden de las cuentas que posee; 4) incierto destino final de los fondos cobrados a sus clientes para cancelar las facturas emitidas, que se diluyen en transacciones financieras/bancarias, destinadas a la creación de créditos fiscales fictos.

Con relación a The Gambler S.A., el Fisco Nacional observó las siguientes irregularidades que llevaron a su inclusión en la base-Apoc bajo la consideración “Usina de única actividad venta de facturas”: 1) no reúne las características de una empresa en marcha; 2) no se la localiza en su domicilio fiscal ni en el domicilio que consta en las facturas aportadas; 3) igual resultado respecto al cotitular de las cuentas bancarias.

Consecuencia de ello, a partir de los elementos colectados por la fiscalización el juez administrativo impugnó las declaraciones juradas presentadas por L.R.F. GROUP S.A. en el impuesto al valor agregado en las que computó los créditos fiscales y en el impuesto a las ganancias en las que dedujo gastos por las operaciones con dichos proveedores; además intimó el impuesto en concepto de pago definitivo por las salidas no documentadas previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias.

El principal argumento que se esgrime para ello es que la documentación existente no respalda operaciones verídicas, por lo que correspondía a la recurrente probar la real existencia de las mismas y de los proveedores que le prestaron los servicios (de publicidad y marketing).

Cabe tener en cuenta, sin embargo, que a fs. 284/287 obra la sentencia penal dictada el 30 de septiembre de 2019 en los autos “LRF Group S.A. S/INF. LEY 24.769”, por el Juez a cargo del Juzgado Federal de Primera Instancia de Quilmes, Dr. Luis Antonio Armella, en la cual se resolvió sobreseer a los directivos de L.R.F. GROUP S.R.L. – Sres. Hector Osvaldo Hernandez, Juan Miguel Zelechowski, Angel Bernardo Cavanna y Jorge Luis Pieruzzini- de los delitos de evasión tributaria simple y agravada previstos en los arts. 1° y 2° de la ley 24.769, respecto de las obligaciones determinadas en las Resoluciones Nros. 306/2016 -impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2010 a 2013- y 307/2016, - impuesto a las salidas no documentadas de los períodos fiscales enero a agosto de 2010; octubre de 2010 a septiembre de 2011 y octubre de 2011 a enero de 2012, por las operaciones realizadas con los proveedores The Gambler S.A. y Conde Marketing S.R.L.

Llega a tal decisión el juez penal a partir de las pruebas rendidas en su sede, en particular una prueba pericial contable a cargo del CPN. Hugo Fernández Dos Santos. De sus resultados, concluye:

1.- Tener por acreditado que los servicios contratados por L.R.F. Group SA efectivamente se cobraron, los asientos contables fueron correctamente registrados y que al momento de las operaciones cuestionadas, no eran denominadas apócrifas ni se hallaban incluidas en las bases de datos del propio Fisco Nacional;

2.- La firma tomó los recaudos necesarios para contratar con los proveedores de los servicios de publicidad, The Gambler S.A. y Conde Marketing S.R.L., resaltando que esta última estuvo involucrada en otra denuncia penal en la que se dictó sobreseimiento -causa FLP 74000767/2018- atento a que se certificó la real existencia de las mismas, constatando que se hallaban inscriptas y que no se encontraban, al momento de prestar servicio en la base APOC.

3.- Pudo verificar la vinculación comercial de L.R.F. GROUP S.A. con las otras empresas que acreditan que los

servicios de publicidad fueron efectivamente prestados.

Lo expuesto debe ser analizado a la luz del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.) y la jurisprudencia de la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal, en “Agroferia S.R.L.”, sentencia del 15 de julio de 2008, entre otras, en el sentido que: “… en atención a la clara referencia que el art. 20 de la ley 24.769 hace a las “declaraciones de hecho” contenidas en la sentencia penal, cabe concluir que el Tribunal Fiscal de la Nación deberá hacer mérito de las cuestiones consideradas en la sentencia penal siempre que éstas se relacionen con el tipo objetivo de la norma, sin y presuponer valoraciones jurídicas a la luz de la norma extrapenal”.

Y más adelante afirma que: “… resulta imposible desatender declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal. Una solución contraria a la aquí propiciada transformaría el efecto de la sentencia penal tributaria en una expresión meramente declarativa; en claro desmedro de la garantía constitucional del “non bis in ídem”, y en franca violación a la intención preclara del legislador de mantener la coherencia respecto de la plataforma fáctica común la proceso penal tributario y al procedimiento administrativo de determinación del tributo”.

Del mismo modo resolvió en fecha más reciente en “Edesa S.A.”, sentencia del 3 de marzo de 2021, entre otras.

En el caso, no puede soslayarse que la sentencia penal que se refiere a los mismos proveedores y mismas operaciones, períodos y gravámenes proyecta directamente sus efectos en la sentencia a dictarse en esta instancia en la que se dirime la legitimidad de las Resoluciones Nros. 306/2016, 307/2016 y 308/2016, que además se citan en dicho decisorio,; máxime en virtud de la prueba pericial contable producida en dicha sede, no en esta instancia, en cuanto allí se concluyó en la efectiva existencia de las operaciones con éstos, es decir, con Conde Marketing S.R.L. y The Gambler S.A.

Por lo tanto, en virtud de la jurisprudencia antes citada, corresponde revocar parcialmente la Resolución N° 306/2016–únicamente respecto al ajuste referido a la deducción de los gastos por los comprobantes de los proveedores cuestionados- y la N° 307/2016; con costas según los respectivos vencimientos.

Respecto al impuesto al valor agregado (Res. N° 308/2016), corresponde señalar que no integró la plataforma fáctica objeto de investigación penal, ni fue tratada en la sentencia penal ya que el monto de las obligaciones determinadas eran inferiores a la condición objetiva de punibilidad prevista en el art. 1° de la ley 24.769 vigente a la fecha de la denuncia.

Por ello, deben analizarse los agravios y la prueba producida sobre los mismos a efectos de analizar su legitimidad.

En dicho acto, el Fisco Nacional impugnó los créditos fiscales computados por L.R.F. GROUP S.R.L por los comprobantes de sus proveedores The Gambler S.A. y Conde Marketting S.R.L.

Así, surge de las actuaciones administrativas comprobantes de Conde Marketting S.R.L. en concepto de servicios de publicidad por $7.898.870 en el año 2009, $7.458.000 en el 2010, $7.813.696 en el 2011, por parte de una empresa cuya capacidad operativa y financiera la Administración no pudo comprobar, ni tampoco la de sus dirigentes, ya que a pesar de la entidad de las operaciones no aportar documentación alguna. Respecto a The Gambler S.A., si bien los montos facturados fueron menores, la conclusión del ente fiscal fue que directamente no era una empresa en marcha, al no poder ser localizada en su domicilio fiscal, ubicado en la Ciudad de Buenos Aires, ni nadie conocerla en el mismo.

En este contexto de antecedentes y de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación,

correspondía a L.R.F. GROUP S.R.L. probar que las prestaciones fueron recibidas por dichos proveedores y no por otros. En efecto, para la procedencia de los créditos fiscales computados en el impuesto al valor agregado debe estarse a la interpretación realizada por dicho Tribunal de las disposiciones del art. 12 de la ley en la causa: "Ferretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI", del 10 de marzo de 2015, al sostener: "Que el último párrafo del art 12 de la ley del 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…".

Resulta claro que dicha norma subordinó el derecho de cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, que es lo que la recurrente tenía que demostrar, esto es que los proveedores y no otros sujetos, fueron los que prestaron el servicio de publicidad, prueba que, conforme a lo que seguidamente se expone, no fue rendida.

Así, a fs. 205 obra la contestación del oficio que se le librara a Audit Sport Latam Marketing Deportivo para que expidiera sobre la autenticidad del informe de evaluación, control, medición y análisis de Patrocinios Deportivos de la marca "Golden Jack Bingo", pero la generalidad de su respuesta nada contribuye a afirmar que efectivamente la aquí recurrente contrató con los proveedores cuestionados; idénticas consideraciones puede hacerse de la respuesta dada por el Comisión Deportiva Automovilística a fs. 206/223.

A mayor abundamiento, en la pericial contable obrante a fs. 238/252, el perito designado por la recurrente da cuenta solamente de la instrumentación formal y de la registración de las operaciones -con conclusiones divergentes al designado por el Fisco Nacional-, por ejemplo, respecto a la forma de llevar los registros contables-más no de su efectiva existencia, que es lo que tenía que probar, de conformidad con la ley y jurisprudencia como ya se dijo.

En el caso, la defensa se centra en justificar las operaciones a partir de su debida instrumentación formal y su registración, que es lo que revela el informe pericial producido en autos, aspectos que no fueron los controvertidos sino que realmente contrató los servicios de los proveedores que le extendieron los comprobantes generadores del crédito fiscal. De cualquier modo, es relevante señalar las observaciones que el perito a propuesta del Fisco Nacional hace al contestar los diferentes puntos de la pericia en cuanto a las anomalías detectadas en las registraciones de la empresa y los papeles de trabajo que se utilizaron para la labor pericial (planillas de Excel aportadas por la propia empresa, por ejemplo), lo cual, huelga decirlo, resta validez y seriedad a sus conclusiones.

Dijo la Corte también al fallar en la causa "Molinos Río de la Plata S.A.", del 25 de agosto de 2015, que la procedencia del cómputo del crédito fiscal depende de que éste sea legítimo para lo cual se requiere el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente, y esa es precisamente la prueba que estaba a cargo de la recurrente producir, no siendo suficiente la prueba pericial contable producida en autos, por lo que debe concluirse que las impugnaciones formuladas por el Fisco Nacional que reposan en los elementos colectados en el procedimiento de fiscalización, no han sido desvirtuados.

Por lo precedentemente expuesto, corresponde confirmar la Resolución N° 308/2016, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ella que son por imperio de la ley accesorios (art. 37, ley 11.683).

VI. Queda analizar el restante ajuste practicado en la Resolución N° 306/2016, referido al "cargo fijo

extraordinario", originado en la erogación realizada por L.R.F. GROUP S.A. para renovar de licencia de explotación de juegos de azar con el Instituto Provincial de Loterías y Casinos, en los períodos fiscales 2012 y 2013.

El criterio del juez administrativo es que se trata de un bien intangible que debió amortizar en el plazo de vigencia de la licencia de explotación (15 años), por aplicación del art. 81, inc. f) de la ley del impuesto a las ganancias y el art. 128 de su reglamentación (t.v.); para L.R.F. GROUP S.A., en cambio, se trató de un gasto vinculado a su actividad que se devengó en ocasión de realizarlo, es decir, al momento de la renovación de la licencia en cada uno de los períodos 2012 y 2013.

Aquí la discusión se sintetiza en la manera en que el concepto "Cargo fijo extraordinario" debe ser imputado, si la erogación de la recurrente resulta ser un gasto directo o si se está frente a la incorporación de un activo intangible, deducible vía amortización conforme las específicas disposiciones que rigen este tipo de bienes.

Para su análisis debe estarse a la normativa que rige el Cargo en cuestión.

Para empezar, la ley provincial 11.018 autoriza la explotación y funcionamiento en la Provincia de Buenos Aires del juego de azar, entre ellos el bingo, a través de Salas de juego habilitadas especialmente. Por su parte, la ley provincial 13.063, dispone en su art. 3° que la Dirección Provincial de Lotería, como autoridad de aplicación de dicha norma, puede explotar por sí el juego de máquinas tragamonedas en la jurisdicción provincial o bien autorizar a otras personas humanas o jurídicas mediante convenios firmados al efecto que deben cumplir determinados requisitos (art. 4°). Cabe ya decir aquí que uno de los requisitos es el pago de los cánones establecidos por la autoridad de aplicación, el Instituto Provincial de Loterías y Casinos.

En lo que aquí interesa, en la Resolución N° 456/2006 –"Régimen para la Renovación de Licencias de Juegos de Azar –Leyes 11018 y 13063"-, el Instituto estableció que los titulares de autorizaciones para la explotación de juegos de azar, como L.R.F. GROUP S.R.L. desde el año 1998, podían renovar las mismas. Para ello, como requisito, en el art. 10 de dicha norma se dispuso:

"Los adherentes al presente régimen deberán abonar por la renovación de las autorizaciones dispuesta por la presente, y en concepto de cargo fijo no reembolsable, un cargo fijo extraordinario que se calculará sobre la base del promedio del canon mensual ingresado al IPL y C durante el año 2005 por la modalidad Bingo Tradicional más Máquinas Tragamonedas, multiplicado por la cantidad de años o fracción de años por los cuales se renueva cada licencia".

Acreditado el pago del cánon y el cumplimiento de los restantes requisitos dispuestos en dicha normativa, "…el Instituto Provincial de Loterías y Casinos emitirá el acto administrativo definitivo que otorgue la renovación de la licencia, indicando en forma expresa el término por el cual se renueva la autorización" (art. 15), que en el caso de la aquí recurrente, no está en discusión, fueron 15 años más.

El propósito del Cánon surge también de los Considerandos de la Resolución N° 456/2006: "Que siendo una de las responsabilidades del Estado Provincial, la de procurar el mejor aprovechamiento de los recursos, es que deviene necesario establecer un cargo fijo extraordinario por única vez por la totalidad del período renovado, como contraprestación que deberán abonar los autorizados y/o terceros contratantes interesados en renovar sus licencias".

Se trata entonces de un pago vinculado estrictamente a la renovación de la licencia para la explotación de las salas de bingo y del mantenimiento al derecho de ejercer la concesión durante 15 años más. Para su cálculo, también se

desprende de los Considerandos de la Resolución y del propio texto del art. 10, se tiene en cuenta el nuevo plazo otorgado de la renovación de la misma, así como también la ecuación económica financiera del negocio.

No se trata, entonces, de un gasto más de la actividad de L.R.F. GROUP S.R.L. que pueda ser deducido bajo el régimen general de gastos del art. 80 de la ley del gravamen, sino de un pago directamente vinculado a la actividad de explotación del juego que lleva a cabo y que solamente puede ser ejercida por autorización del estado provincial.

Asiste, así, razón al juez administrativo cuando encuadró al pago realizado en cada uno de los ejercicios, 2012 y 2013, en el art. 81, inc. f) de la ley del gravamen entonces vigente como un costo de la actividad ejercida bajo la forma jurídica de concesión o licencia, sujeto por ende al régimen de amortizaciones de los bienes intangibles por el tiempo que dure la posibilidad de ejercer el derecho, que en el caso no está en discusión son 15 años, de acuerdo también a lo dispuesto en el art. 128 de la reglamentación.

Por ello, debe confirmarse en este aspecto la Resolución N° 306/2016, con costas, tanto en cuanto al capital como los intereses y la sanción aplicada en la Resolución N° 32/2021.

Esto último, en razón a configurarse a su respecto los elementos objetivo -la presentación de declaraciones juradas inexactas- y subjetivo -la culpa en su confección- requeridos por la figura culposa, sin que las explicaciones dadas hayan tenido la convicción suficiente para tener por justificado el error excusable alegado.

En efecto, era a LRF Group S.A. a quien le correspondía demostrar, pruebas mediante, la falta de la culpa o de la negligencia en su obrar (conf. CNACAF “Velocidad Tiempo Cero S.A., del 28.06.2007; “La Rueca Porteña” del 27.10.1998 “Italcred SA”, del 28.04.2016, entre muchos otros), deber que no cumplió.

La Dra. Laura Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos y a la solución a la que arriba la Vocal Instructora en lo que refiere a la defensa de nulidad de la resolución determinativa del impuesto al valor agregado y en el Considerando VI, en lo que atañe al tratamiento que debe dispensarse al cargo fijo extraordinario en el impuesto a las ganancias.

II.- Que no comparto, en cambio, la solución propiciada respecto a las determinaciones de oficio del impuesto a las ganancias y a las salidas no documentadas, que reposan en la impugnación de operaciones con determinados proveedores, que la Dra. O’Donnell sustenta en la sentencia penal recaída en la causa “L.R.F. GROUP S.A. s/Inf. Ley 24.769”, con base en las consideraciones que paso a exponer.

Es necesario precisar que el artículo 20 de la ley 24.769 dispone que *“La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad, ni de los recursos administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos.*

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, la que deberá ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al Organismo Fiscal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Asimismo, una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la autoridad administrativa respectiva y esta aplicará las sanciones que correspondan, ***sin alterar las declaraciones de hecho contenidas en la sentencia***

judicial".

Es conteste la doctrina y la jurisprudencia en sostener que de una correcta interpretación de dicho precepto se concluye que establece un claro deslinde entre las atribuciones de la justicia penal, la administrativa y la contencioso administrativa. En efecto, es competencia exclusiva de la justicia penal decidir si hubo o no delito en orden a las figuras establecidas en la ley penal tributaria, lo que viene a significar que en dicha sede sólo se indaga sobre la posible comisión de un ilícito dentro de ese marco represivo, ya que sólo es competencia del organismo fiscal, el Tribunal Fiscal de la Nación, y en su caso, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, delimitar el encuadre fiscal (cfr. Entre otros, C.N.A.C.A.F., Sala I, "MASCARDI, Carlos Gustavo", 30/11/04"). Es clara la norma, en el sentido de permitir que aun cuando se radique una denuncia penal por la presunta comisión de un delito previsto en la ley 24.769, se sustancien los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y cobro de la obligación tributaria o previsional.

Mas establece un límite, cual es el de impedir que se dicte un acto administrativo sancionatorio hasta tanto haya quedado firme la sentencia judicial en sede penal, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos. Límite que tiene el claro objeto de evitar el escándalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos, ya que resultaría un dislate que, por un lado, la sentencia judicial afirmara que el hecho imputado no existió, y que por otro, la resolución administrativa decidiera la existencia de ese mismo hecho (cfr. C.N.A.P.C.A.F., Sala V, "Almeida, Nora Mabel", 18/3/06, entre otros).

En idéntica dirección, la norma establece la limitación a la causa administrativa, cual es la de **no alterar las declaraciones de los hechos contenidas en la sentencia penal.**

En ese sentido, este Tribunal no debe prescindir de las valoraciones jurídicas contenidas en la sentencia penal sino que es obvio y razonable que las tenga en cuenta. Debe considerar, pues, los hechos materialmente probados en sede penal.

III.- Que es sobre la base de tales pautas hermenéuticas que debe analizarse la sentencia recaída en los autos caratulados: "LRF GROUP S.A. s/INF. LEY 24.769", que de acuerdo con la constancia que obra a fs. 283, se encuentra firme.

En dicho decisorio se resolvió sobreseer a Jorge Luis Pieruzzini, en su carácter de Presidente de la recurrente, del delito de evasión tributaria agravada en el impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2010, 2011, 2012 y 2013) y a las salidas no documentadas (períodos fiscales enero a agosto de 2010; octubre de 2010 a septiembre de 2011 y octubre de 2011 a enero de 2012).

Es dable señalar que para así resolver el juez penal efectuó un análisis de los hechos imputados y las pruebas colectadas durante la fiscalización y la causa penal y –en lo que interesa- concluyó que: "…de la valoración de la prueba producida podemos afirmar, en concreto, que no se puede exigir a los responsables de la firma LRF GROUP S.A. constatar más allá de lo estipulado por las normas contables y fiscales la existencia física de sus proveedores, la capacidad económica de aquellas para prestar los servicios contratados y/o cuestionar los comprobantes autorizados –CAI y CAE- por la Administración Federal de Ingresos Públicos". Agrega que "…se encuentra acreditado que los servicios contratados por LRF GROUP efectivamente se cobraron habiendo sido correctamente registrados en los asientos contables de la firma, y que al momento de las operaciones hoy cuestionadas por el organismo de recaudación impositiva las facturas no eran denominadas apócrifas por parte de la AFIP, ni se hallaban incluidas en las bases de datos, sino que ello ocurrió con posterioridad".

Finalmente, se explaya sobre la conducta desarrollada por el imputado a fin de merituar si corresponde enrostrarle la conducta que se le atribuye y expresa que: "…de las constancias de la causa se desprende que mientras la hipótesis delictiva que se manejaba en primer término justificó el diligenciamiento de medidas de prueba tendientes a verificar los hechos denunciados y el impulso de la acción por parte de la Sra. Fiscal Federal de Quilmes, el posterior desenvolvimiento de la investigación y la realización del informe pericial contable **permiten concluir que no se ha constatado la existencia de conducta delictiva alguna** que autorice la prosecución de las actuaciones" y aclara que "de las constancias arrimadas a la investigación surge que los responsables de la firma…, **tomaron los recaudos necesarios para contratar con las firmas proveedoras mencionadas** –una de las cuales resulta ser la misma que la involucrada en otra denuncia penal en la que también se dictó el sobreseimiento del imputado…, **certificaron su real existencia constatando que se hallaban inscriptas ante el fisco, como así también que no se encontraban al momento de prestar el servicio de publicidad en la base APOC…"** y concluye afirmando que "…los elementos incorporados al sumario con el devenir investigativo permiten verificar la vinculación comercial de la firma denunciada con las otras empresas (proveedoras) que prestaron servicios de publicidad".

Ello así, y teniendo en cuenta los claros límites fijados en el artículo 20 de la ley 24.769, y ante las manifestaciones y conclusiones a las que se arribara en el decisorio citado, no corresponde acoger los agravios de la recurrente. En efecto, no puede afirmarse que en sede penal se haya concluido que las operaciones fueron realizadas dado que el juez penal claramente efectuó un análisis de la conducta del imputado, más no puede extraerse de sus argumentos que las operaciones se realizaron con los proveedores cuestionados. Adviértase que refiere que no es obligación de los contribuyentes controlar el cumplimiento fiscal de sus proveedores o que "los servicios contratados se abonaron" en tanto se encuentran registrados contablemente, manifestación de la que no puede extraerse –a mi criterio- que las operaciones se realizaron. No empece la solución que propicio el hecho de que los proveedores impugnados no se encontraran incluidos en las bases apoc de la administración o que existiera una vinculación comercial con aquellos.

De allí que no pueda concluirse que ha quedado comprobada la realización de las operaciones porque las mismas se encuentren registradas o porque se haya probado la vinculación comercial y que ello implique revocar las resoluciones determinativas de impuesto a las ganancias y a las salidas no documentadas.

IV.- Que sentado lo que antecede y teniendo en consideración que las razones que llevaron al ente fiscal a impugnar las operaciones de la recurrente con sus proveedores CONDE MARKETING S.R.L. y THE GAMBLER S.A. en la resolución que determinó la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias son idénticas que las analizadas en la resolución vinculada con el impuesto al valor agregado, corresponde su confirmación.

A esta altura, cabe destacar que la impugnación de las operaciones con los mencionados proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como la no localización en los domicilios, falta de capacidad operativa de los mismos, la falta de acreditación del circuito financiero, etc, elementos que en su en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes destinadas a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales o de gastos, 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.

V.- Que corresponde ahora analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que ente otras razones el contribuyente impugna por entender que el instituto no es aplicable a supuestos de facturas apócrifas y que se encuentran identificados los perceptores de los pagos.

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 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 mismo 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 cuanto 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 más recientemente por el Alto Tribunal in re "Interbaires S.A.", de fecha 27/9/2011.

VI.- Que bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme lo resuelto supra, la impugnación de las facturas vinculadas con las operaciones de los proveedores cuestionados se ajusta a derecho. Con respecto al circuito financiero, de la prueba obrante en las actuaciones administrativas y de la aportada y producida en esta instancia no se ha podido identificar al verdadero receptor de los pagos. Obsérvese que en el reverso de los cheques obra una firma de quien dice actuar como "apoderado" sin indicar nombre y apellido o suscribe una persona que no aclara su nombre. Ello así, entiendo que corresponde confirmar lo resuelto por el ente fiscal en cuanto sustentó adecuadamente su pretensión objetiva y encuadro dichas erogaciones 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.

VII.- Que resta tratar las sanciones aplicadas en el impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2012 y 2013, que el ente fiscal subsume en la conducta reprimida por el artículo 45 de la ley ritual.

Cabe recordar que el artículo 45 de la ley 11.683 –tv. a la sazón- tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que

requiere –en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. Siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de "declaraciones engañosas", además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó explicado, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que el recurrente presentó declaraciones juradas inexactas, lo que originó el ingreso de impuesto menor al correspondiente.

En ese contexto, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo.

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que *"… surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen.*

8º) Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997).

9º) Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme - de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas" ("Elen Valmi de Claret", del 31/3/99").

Ello así, los argumentos esgrimidos por la recurrente, que se sustentan en el error excusable, no pueden ser acogidos favorablemente. En efecto, la jurisprudencia es conteste en sostener que el error de hecho o de derecho, para ser excluyente de culpabilidad, debe ser acreditado. La ausencia de culpa debe ser probada en tanto la presencia de error exculpable exige su prueba. Así lo ha sostenido nuestro Máximo Tribunal al sostener que "quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta" (vid. F. 319:1524). Asimismo, dicho error debe ser esencial, esto es decisivo.

Estas circunstancias no han sido acreditadas en autos, limitándose la recurrente alegarlas, sin brindar las razones por las cuales entiende incurrió en error excusable.

En ese contexto, corresponde confirmar las sanciones apeladas, las que –a mi criterio- lucen correctamente

encuadradas y cuantificadas.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar los actos venidos en recurso, con costas.-

El Dr. Pablo Alejandro Porporatto dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Guzmán.

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

Confirmar las Resoluciones Nros. 306/2016, 307/2016, 308/2016 y 32/2021, en todas sus partes, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas acompañadas y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.22 17:14:34 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.23 11:17:00 -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: 2023.08.23 11:36:50 -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: 2023.08.23 11:36:51 -03:00