Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-99073079-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 24 de Agosto de 2023

Referencia: SENTENCIA. EXPTE N° 37.272-I PETROLERA ARGENTINA S.A.

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 37.272-I –y sus acumulados Expedientes Nros. 37.274-I, 37.275-I y 38.551-I- caratulada: **“PETROLERA ARGENTINA S.A. s/recurso de apelación”.**

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 88/103, 240/255vta., 471/486 y 583/598 la actora interpone recurso de apelación contra las Resoluciones Nros. 195/2010 (DV ORR1), 194/2010 (DV ORR1), 196/2010 (DV ORR1) y 132/2013 (DV ORR1) de la AFIP-DGI mediante las cuales se determinan de oficio las obligaciones tributarias relativas al Impuesto al Valor Agregado –períodos fiscales 11/06 a 10/08- Impuesto a las Ganancias –períodos fiscales 2007 a 2009- e Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas –períodos fiscales 11/06 a 05/07, 12/07 a 06/08 y 08/08 a 10/08- con más sus intereses resarcitorios. Asimismo, se aplica una multa con sustento en los artículos 46 y 47 incisos b) y c) de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) equivalente a tres (3) veces el importe del gravamen presuntamente evadido, por el Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas –períodos fiscales 11/06 a 05/07, 12/07 a 06/08 y 08/08 a 10/08-.

En primer lugar, efectúa una breve reseña de su actividad.

Posteriormente, señala que las resoluciones apeladas resultan nulas, por cuanto el procedimiento determinativo se vio signado por una actitud tendenciosa y arbitraria de los funcionarios intervinientes, traducida no sólo a través de la manipulación del juez natural y la selección arbitraria de prueba, sino también por medio de la interpretación dada a los hechos acontecidos y probados, lo que afecta el derecho de defensa y las garantías constitucionales.

Destaca que de la lectura de los antecedentes administrativos surge que, desde un principio y sin perjuicio de la prueba que se ofreciera y/o aportara, la AFIP estaba resuelta a realizar el ajuste indicado, todo lo cual puso prístinamente en evidencia el criterio tendencioso de los inspectores y demás funcionarios actuantes. Agrega, que

prueba de ello es la inexistente valoración de la cuantiosa prueba documental acompañada, la cual no fue considerada en las resoluciones recurridas.

Siendo ello así, observa que se ha visto conculcado el derecho de defensa en juicio y la garantía del debido proceso.

Manifiesta que el principio de la verdad material no fue tenido en cuenta por los funcionarios actuantes, sino que muy por el contrario, del simple análisis del expediente se desprende que el objetivo impuesto era el de impugnar las operaciones marcadas supuestamente como apócrifas; todo ello sin detenerse a analizar cuáles eran los hechos acontecidos, cuál era la prueba ofrecida, y sin detenerse a considerar si con ese infundado actuar se violentaban o no los derechos constitucionales involucrados.

Reitera que las resoluciones en crisis son nulas, pues fueron dictadas en violación al principio del Juez Natural por un funcionario incompetente. Al respecto, dice que la firma posee domicilio fiscal en la Provincia de Neuquén, siendo improcedente que una repartición de la Provincia de Buenos Aires efectúe una fiscalización.

Concluye que, a través de la delegación efectuada, el Fisco Nacional está contraviniendo sus propios actos, ya que en el Grupo de Enlace de la AFIP-DGI con el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Resumen de la Reunión del 04/07/2002) se manifestó en contra de dicha delegación por violar el domicilio fiscal.

En otro orden de ideas, alega que no sólo contrató los bienes y servicios facturados por los proveedores impugnados, sino que también en el marco de dichas operaciones actuó en forma diligente, cumpliendo con toda la normativa vigente.

Dice que la AFIP limitó su accionar a constatar la efectiva registración de las operaciones realizadas con determinados proveedores, para luego impugnarlas en forma totalmente arbitraria, sin al menos verificar la efectiva adquisición y prestación de los bienes/servicios facturados.

Explica que para impugnar las declaraciones juradas se debe aportar prueba suficiente que demuestre la inexactitud de las mismas, prueba que no consiste –como lo hizo el ente fiscal- en atacar una declaración por las manifestaciones o hechos de terceros, sino en hechos reales, fehacientes y comprobados.

Enfatiza que, con la supuesta falta de localización de los proveedores, la ausencia de presentación de las declaraciones juradas y una hipotética carencia de capacidad operativa de los proveedores observados -sin otra prueba que ratifique el criterio- la inspección sostuvo que las operaciones adolecían de credibilidad. De esta manera, considera que la firma se vería en la obligación de controlar los antecedentes de cada uno de sus proveedores, actividad que resulta muy engorrosa.

Argumenta que las irregularidades que puedan atribuirse a los proveedores no pueden perjudicar la buena fe de Petrolera Argentina S.A. en las operaciones realizadas, y menos aún ser éstas desconocidas por la DGI sin asidero real que las invalide.

Así, afirma que el Fisco pretende suplir su supuesta imposibilidad de fiscalizar a los proveedores por sus propios deberes impositivos, con una determinación sobre las obligaciones tributarias de la sociedad, que siempre cumplió con todo aquello que se encontraba a su cargo en la materia.

En definitiva, sostiene que no le corresponde juzgar el cumplimiento o no de los deberes y obligaciones

tributarias de terceras personas, y menos pagar las consecuencias de ello, ya que la falta de cumplimiento ajeno no puede ser un fundamento válido para sostener una determinación de oficio como la pretendida.

Continúa diciendo, que ello está garantizado por los elementales principios de derecho que impiden que sea responsabilizado por el incumplimiento de otros, como así también aquellos principios que inspiran la responsabilidad tributaria, pues para su configuración es necesario encontrarse con la situación o presupuesto de hecho que origina el supuesto de responsabilidad, y ello en el caso no existe. Además, expresa que desde el punto de vista de la determinación de deuda tributaria, no existe obligación legal alguna de controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales ajenas, y menos aún obligarlos a cumplir con ellas.

Arguye que, en el presente caso, por aplicación del principio de realidad económica y teniendo en cuenta que el Fisco Nacional en ningún momento demostró que no se haya contratado efectivamente los servicios y adquirido los bienes de los proveedores impugnados, no queda más que concluir que nada se adeuda a la AFIP-DGI por dichos conceptos.

En esta línea, resalta que sin la intervención de las firmas cuestionadas no hubiera sido posible el traslado, producción y comercialización del combustible vendido por la firma, por lo que el Fisco Nacional se alejó de cualquier realidad económica, creando una ficción insostenible.

En cuanto a la sanción, aclara que en el caso de Salidas No Documentadas no resulta procedente la aplicación de la figura infraccional prevista en el artículo 46 de la ley de rito.

Desde su perspectiva, comenta que la falta de pago de un tributo por parte de un tercero –como persigue el instituto mencionado- no puede configurar un ilícito en cabeza del contratante del servicio, que pago un precio con más el IVA correspondiente.

Indica que el principio de culpabilidad no fue respetado al momento de juzgar su conducta fiscal dado que, en los hechos, se busca responsabilizar a Petrolera Argentina S.A. por acciones que en todo caso resultan ajenas a su proceder en el ámbito de sus deberes fiscales.

Como corolario de lo expresado, expone que no hubo culpa ni dolo en su accionar; por lo tanto, sin la existencia del elemento intencional no puede existir acción típica y sin la acción típica no hay contravención –menos aun delito- y sin tal no puede haber sanción.

En este sentido, asevera que ni siquiera la presunta constatación objetiva de una hipotética infracción no puede ser suficiente fundamento para la aplicación de pena alguna.

Por otra parte, recalca que los beneficiarios se encuentran debidamente individualizados y cada uno de ellos debió declarar e ingresar el impuesto en su justa medida, cabiéndole solo a ellos la comisión de la infracción de defraudación.

En subsidio, solicita el reencuadre de la conducta imputada, en los términos del artículo 45 de la ley procedimental.

Cita jurisprudencia y doctrina que entiende apoyan su postura.

Finalmente, ofrece prueba informativa y pericial técnica, solicita se revoquen los actos apelados, con costas y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 112/146, 262/294, 491/519 y 605/621 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos que oportunamente le fueran conferidos, y por las razones de hecho y derecho que expone solicita se rechacen los recursos de apelación interpuestos, confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa. Hace reserva del caso federal.

III.- Que, a fs. 366, 528 y 626/626vta. se resolvió acumular los Expedientes Nros. 37.274-I, 37.275-I y 38.551-I a las presentes actuaciones; a fs. 661/661vta. se abrió la causa a prueba; a fs. 674 –punto 1°)- y 692 se dio por decaído el derecho de la actora a producir las pruebas informativa y pericial técnica oportunamente ordenadas, respectivamente; con la PV-2023-90450219-APN-VOCIII#TFN se elevaron los autos a consideración de la Sala "A"; y por último en el IF-2023-94505482-APN-VOCIII#TFN se pasaron los autos a sentencia.

IV.- Que, en primer lugar corresponde expedirse sobre la supuesta manipulación del Juez natural de la causa y el planteo de nulidad incoado.

Al respecto, cabe recordar que las presentes actuaciones tienen como base la documentación obtenida en los allanamientos practicados con fechas 20/04/2010 y 10/01/2011 en los domicilios sitos en Parque Industrial de la localidad de Plaza Huincul, Provincia de Neuquén y en la calle Esmeralda N° 130 Piso 6° de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –respectivamente- en el marco de la Causa Penal N° 49637/2010 (395/08) caratulada "p/Inf. Ley 24.769 Dte. Rémoli Romina AFIP-DGI" que tramita delegada por ante la Fiscalía Federal en lo Criminal y Correccional de Tres de Febrero, la que ordenó se iniciaría el proceso de verificación y determinación de deuda en los términos del artículo 18 de la Ley N° 24.769.

A raíz de ello, los agentes de la División Investigación de la Dirección Regional Oeste consultaron las bases de datos obrantes en el Organismo, de acuerdo a los proveedores enumerados en las planillas de subdiario de Compras, verificándose la existencia de operaciones realizadas por la contribuyente con proveedores tipificados como "apócrifos" e indicados como usinas en la Causa.

Por su parte, la División Investigaciones de la Dirección Regional Oeste, en su informe de fs. 250/254 (vide Cuerpo de Preselección), explica que: *"Con fecha 26 de mayo de 2011 se recibe en la División Jurídica de esta Dirección Regional Oeste Oficio librado el 19 de mayo del mismo año por el Fiscal a cargo de la Fiscalía Federal en lo Criminal y Correccional de Tres de Febrero, en el marco de la Causa 49637/2010 (395/08) caratulada "P/ Inf. Ley 24.769 Dte. Rémoli, Romina AFIP-DGI", antes mencionada, a los efectos de notificar que desde el 20 de diciembre de 2010 este Organismo Fiscal se encuentra autorizado para dar comienzo al proceso de verificación y determinación de deuda (art. 18 de la ley 24.769), aclarando además que el plazo de cumplimiento de tal medida será a partir de la recepción del presente oficio, en este caso y como se expuso al comienzo, el 26 de mayo de 2011. Se señala que en el caso particular, es la Dirección Regional Neuquén la que posee jurisdicción sobre la rubrada. Mas dicha área ha solicitado se tramiten los presentes en el ámbito de la Dirección Regional Oeste, toda vez que conforme el allanamiento practicado en su oportunidad en el domicilio de Esmeralda 130, piso 6°, depto. A Capital Federal (domicilio legal de la empresa), la documentación secuestrada se encuentra a resguardo en la Sección Penal Tributaria de esta última. Invocando la dificultad que es de público conocimiento respecto de la interrupción de los viajes aéreos entre ambas localidades para hacerse de la pertinente documental, la Superioridad ha resuelto la tramitación del presente caso en esta área."*

Como consecuencia de ello, se obtuvieron las conformidades de las áreas correspondientes (Dirección Regional Neuquén, Subdirección General de Operaciones Impositivas del Interior y la Subdirección General de Operaciones Impositivas Metropolitanas) y la expresa aprobación del Director General Impositivo (cfr. fs. 37 del Cuerpo de Disposición N° 666/03 AFIP).

De lo hasta aquí dicho, surge con claridad que la intervención de otra Dirección Regional encuentra su fundamento en las particularidades del caso y la ubicación de la documentación que sirvió de base para la determinación apelada. Sobre este punto, es el propio Fisco Nacional quien en el marco de la reunión con el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de CABA –mencionada por la propia actora en su líbelo recursivo- aclara que *"… en ciertas situaciones y por razones funcionales, se puede establecer la prórroga de la jurisdicción a través de una disposición del Director General de la DGI, en uso de sus facultades de delegación. En este último, la región que fiscalizó al contribuyente domiciliado en otra jurisdicción, tiene atribuciones para realizar el procedimiento de determinación de oficio."* (vide fs. 94vta./95).

Sin perjuicio de ello, cabe señalar que la actora no especifica cuales serían los agravios que afectan su derecho de defensa, ni tampoco se observa un perjuicio concreto derivado de dicha situación, lo que impide que la nulidad pretendida prospere en este sentido.

Por lo demás, tanto de la lectura de los actos apelados, como del análisis de las actuaciones seguidas por el ente recaudador no se vislumbra que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan las resoluciones apeladas, ni que haya incumplido con el procedimiento reglado por la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) para determinar los tributos y/o aplicar las sanciones recurridas en autos, expresándose en forma clara cuales fueron los incumplimientos que dieron origen a las resoluciones atacadas. Es más, en el presente caso la recurrente tuvo conocimiento de las actuaciones seguidas por la investigación fiscal y el juez administrativo, pudiendo presentar su descargo en oportunidad de contestar la vista corrida, lo que evidencia que los agravios vertidos por la apelante como fundamento de la defensa de nulidad intentada, se tratan de una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, pero que no afecta la validez de acto alguno.

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que *"la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima "no hay nulidad por la nulidad misma", receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación" (CNACAF, Sala V, junio 4-997 -Sosa Mirta Elena Impuestos B- 2076).* Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. "Anteurquiza, Mugo Ramón" - CNACAF. - Sala IV - 26/3/1992 - entre otros), circunstancia que no ha sido acreditada en autos.

Por su lado, este Tribunal Fiscal interpreta que*; "...como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal [fallo 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como "in extenso", en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho..."* [in re "Mirror Holding S.A", 15/9/06 expte. N° 20.440-I).

En atención a ello, corresponde rechazar los agravios de nulidad articulados por la apelante, sin costas atento que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (conf. CSJN, "Bolland y Cía S.A.", 21/2/13).

V.- Que, tal como quedaron planteados los hechos, la cuestión a resolver en autos radica en concluir, respecto de la caracterización como apócrifo de ciertos documentos emitidos por los proveedores Combus Oil S.A., Matros S.A., Caeto Favio, Aleso Construcciones S.R.L., Neuquén Transporte S.A. y Constructora Los Cerros S.R.L. Con relación al proveedor Vilo Miguel Ángel, se consideró que también debía ser impugnado por entender la fiscalización que no se pudo verificar la capacidad económica del mismo para el desarrollo de la actividad.

Que, ante tal problemática, este Tribunal ha centrado su atención y análisis, en la actividad desplegada por el Fisco, en el convencimiento que a él le corresponde, en primer lugar, el control de la verificación. En otras palabras, el Fisco debe sustentar su pretensión impugnativa a través de elementos concretos y razonables, lo que le permite suponer el carácter apócrifo de las facturas. Frente a dicha situación, la cuestión fáctica queda desplazada al contribuyente, que en ejercicio de su derecho de contradicción debe acreditar la verdad de sus dichos, esto es, la existencia de los proveedores y de la facturación que supuestamente emitieran a su nombre.

A tal fin, corresponde analizar los elementos colectados y adjuntados en los antecedentes administrativos por el Fisco en la instancia administrativa que motivaron la impugnación de las operaciones (vide informe final de inspección de fs. 382/285 Cuerpo II Impuesto a las Ganancias) para luego considerar las pruebas acompañadas por el contribuyente en autos.

Sobre las inconsistencias detectadas con relación a los proveedores referidos, puntualmente, se destaca que: a) la actividad declarada por los mismos no coincide con los conceptos facturados –en algunos casos-; b) los mismos no fueron localizados en ninguno de los domicilios declarados, al igual que sus autoridades –quienes presentan observaciones similares a las empresas que representan-; y c) no poseen capacidad económica para desarrollar la actividad consignada en las facturas cuestionadas, dado que no se verificaron bienes registrables, acreditaciones bancarias –o las mismas resultan inconsistentes con los montos de la actividad supuestamente ejercida- o empleados en relación de dependencia.

Además, existe una baja relación débito/crédito en las declaraciones juradas presentadas; y de la base de datos del ente fiscal no surgen pagos en los distintos impuestos donde se encuentran inscriptos los presuntos proveedores.

VI.- Que, respecto del Impuesto al Valor Agregado, debe señalarse que las impugnaciones de los proveedores han sido adecuadamente ponderadas por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios graves, precisos y concordantes, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y que los bienes y/o servicios a los que ellas se refieren hayan sido adquiridos a tales proveedores, en cuanto se acredita entre otros, que se trata en todos los casos de sujetos sin capacidad operativa, patrimonial y económica necesarias para efectuar las operaciones comerciales que registran con la actora.

Si bien el organismo fiscal no puede 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, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la existencia de las operaciones, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario, lo que no ha ocurrido en la presente causa.

Conforme a reiterada jurisprudencia, para que se pueda computar el crédito fiscal se deben cumplir una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre discriminado en la factura o documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el

crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad de los sujetos emisores de las facturas en juicio de efectuar tales operaciones, resulta lógico que se observen las mismas por la falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando su impugnación.

Por último, se debe recordar en tal sentido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), que resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) “ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva”, del 10 de marzo de 2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas (CSJ 848/2014 (50-M)/CS1 R.O. “Molinos Río de la Plata SA c/ EN –AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva” del 25 de agosto de 2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015, la C.S.J.N. in re "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI ", sostuvo *"9º) Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base 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 la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó.”*

VII.- Que bajo tales pautas, en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de sus operaciones y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida (cfr. "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007).

Que cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no son obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal dotando a las facturas cuestionadas de un soporte extra fiscal, más propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

Sobre los aspectos mencionados la actora no aportó probanza alguna para acreditar las compras efectuadas a los proveedores cuestionados, sino que, por el contrario- mediante los autos de fs. 674 –punto 1°)- y 692 se dio por decaído su derecho a producir las medidas oportunamente concedidas por este Tribunal.

Es decir que a quien le incumbía la demostración intergiversable de sus invocaciones no lo hizo, ni ha desvirtuado las impugnaciones formuladas por el Fisco Nacional que reposan en los elementos probatorios colectados durante su accionar fiscalizador, tornando incomprobables sus explicaciones retóricas.

En este punto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del CPCCN deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

Cabe añadir que en el examen de las presentes actuaciones no se ha considerado relevante que el proveedor no figurase en la base APOC al momento de las operaciones cuestionadas y que contara con autorización para emitir comprobantes (conf. Excma. Cámara, Sala III, Causa Nº 27618/2013, “Giménez Rosa Martina (TF 29583-I) c/ DGI” del 19-11-13; y Sala II, Causa Nº 17663/13, “Agroservicios Sur SA (TF 33325-I) c/ DGI” del 10-13) pues lo concreto y decisivo es que al demostrarse los extremos que tornan inverosímiles las operaciones, la inclusión o no del proveedor en la citada base, no comporta un factor que permita soslayar los datos obtenidos y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las mismas.

También, vale aclarar que no es vital la oportuna aprobación por parte de la AFIP o de otros organismos estatales para que dichos sujetos, proveedores, se encuentren habilitados o en condiciones de existir jurídicamente, operar comercialmente o emitir facturación, todo lo cual podrá hacer final y eventualmente reprochable y sancionable el incumplimiento de deberes de los funcionarios actuantes. En este estadio de la controversia y a la luz de aquello que consta en el expediente, lo que fundamentalmente debe establecerse es la materialidad y veracidad de la operación desde el punto de vista económico dado que el hecho imponible en crisis, que pudo haber dado lugar al cómputo de créditos fiscales, es un hecho económico más allá de las relaciones jurídicas entre las partes.

En conclusión, dado que la contribuyente no reúne los requisitos necesarios a fin de validar el cómputo de los créditos fiscales correspondientes a las operaciones de compra analizadas, y que además, no ha logrado sustentar la existencia de las operaciones con medios probatorios idóneos, contando con dicha oportunidad, se resuelve confirmar las impugnaciones efectuadas por el Fisco Nacional en la Resolución recurrida sobre el Impuesto al Valor Agregado, con costas.

VIII.- Que en lo que se refiere a la determinación realizada en el Impuesto a las Ganancias, el art. 80 de la ley de dicho tributo (t.o. en 1997 vigente al momento de los hechos) dispone como principio general que *“los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto... ”*. Asimismo, el art. 87 del mencionado texto legal prescribe para las ganancias de tercera categoría aplicable a la especie, que *“se podrá deducir: a) Los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio..."*.

Al respecto, como se señaló, la normativa de este gravamen en lo relativo a la impugnación de gastos prevé un tratamiento y requisitos propios. El principio general de admisibilidad de gastos está incluido en los arts. 17 y 80 de la ley del Impuesto a las Ganancias (aquellos efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas). A su vez, el art. 87 de la mencionada ley, establece los conceptos deducibles para la tercera categoría

cuando sean “inherentes al giro del negocio”.

Bajo estos principios, y considerando que no se ha probado la existencia misma de los conceptos incluidos en las facturas impugnadas, sin la posibilidad de establecer una relación entre los gastos y el giro habitual de la firma ante la inexistente actividad probatoria de la rubrada, corresponde confirmar el ajuste proyectado en el Impuesto a las Ganancias por las deducciones computadas en virtud de las operaciones cuestionadas, con costas.

IX.- Que, en cuanto al ajuste efectuado en base al Impuesto a las Ganancias-Salidas no Documentadas, debe recordarse que el Alto Tribunal ha señalado que “*... debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines del art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.)- 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”* (vide "Red Hotelera Iberoamericana" (Fallos: 326:2987).

Sobre esta base, no puede sino entenderse que la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta -en lo relativo al propósito de la ley- que 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.

Como con acierto lo expresara el Dr. Torres, se trata de “*un impuesto proporcional y real a la renta neta presunta que se atribuye al beneficiario oculto. Pero esta misma ocultación ha llevado al legislador a adoptar un arbitrio técnico de inobjetable razonabilidad, cual es el de indicar como sustituto tributario al pagador de la erogación quien desplaza así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es el beneficiario oculto o sustituido tributario” y recuerda que “el sustituto tributario debe ingresar el pago definitivo por la salida no documentada en el término de quince días desde que la erogación se efectuó (art. 52, último párrafo del decreto reglamentario)”* (Torres, A.; “Salidas no documentadas”, D.T.E., setiembre 1990; pg. 232).

Según surge de las constancias de autos y el análisis realizado ut supra, no se ha probado quienes fueron los reales beneficiarios de los mismos (ni el emisor de las facturas, ni aquel que la actora invoca como real proveedor de los supuestos bienes), razón por la cual corresponde confirmar la determinación de salidas no documentadas, con costas.

X.- Que, en materia de los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

XI.- Que, por otro lado, en lo que hace a la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas, es preciso indicar tal como lo sostuvo la Sala “B” de este Tribunal al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A." de fecha 25/10/04, “Translavial S.A.” de fecha 21/11/2005 y más recientemente con la actual composición de la Sala en “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia” de fecha 26/03/2019, que 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, cabe 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 Nº 11.683.

Por otra parte, la cuestión ha sido tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI", donde 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 período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

En cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) Nº 893 (esto es, 20/10/2000), tal como es el caso de autos, 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 Nº 11683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben serían pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Sentado lo anterior, resta analizar el aspecto infraccional determinado, con sustento en el artículo 46 y 47 –inc. b)- de la ley procedimental.

En primer lugar, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, *"...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado"*.

En este punto, visto la serie de investigaciones que tuvo que llevar a cabo la fiscalización –ver Considerando V- es que se puede considerar que la actora utilizó un ardid o engaño con el objetivo de defraudar al Fisco Nacional.

En el presente caso, en lo que concierne al fondo de la cuestión, la actora no ha podido aportar detalles fehacientes y relevantes sobre la veracidad de las operaciones de compras realizadas con los proveedores cuestionados por la fiscalización, ni elementos que permitan desvirtuar las presunciones contempladas en el artículo 47 de la ley de rito y que fueron utilizadas por el ente fiscal.

Por lo expuesto, se concluye que la sanción aplicada por el organismo fiscal ha sido adecuadamente ponderada y cuantificada de manera acorde a la conducta del recurrente, toda vez que se acreditó no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino que también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

En consecuencia, ante la ausencia de soporte probatorio, tanto en sede administrativa, como ante este Tribunal y por las circunstancias expuestas, corresponde confirmar la multa apelada, con costas.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos y a los Considerandos V, VI, VII, VIII, IX y X del voto del Dr. Porporatto. Con respecto a la excepción de nulidad, si bien adhiero a lo resuelto en el Considerando IV, disiento en cuanto a la imposición de costas.

En efecto, entiendo que las costas deben ser soportadas por la excepcionante toda vez que los argumentos que sustentan su defensa están dirigidos a obtener expresamente la declaración de nulidad prevista en el artículo 171, inc. h) de la ley de rito, pues reposan –como quedó dicho- en argumentaciones tales como la incompetencia del juez administrativo, agravio que acarrea inexcusablemente aquélla declaración. Asimismo, su planteo mereció replica concreta por parte de la apelada, por lo que no advierto razones para apartarme de la aplicación del artículo 68 del C.P.C.C.N.

Resulta oportuno recordar que como señalara la C.S.J.N. in re "Bolland y Cía. S.A." la exención de costas procede cuando el planteo –de haber prosperado- hubiese implicado la revocación de la pretensión fiscal, supuesto que no es el de autos.

II.- Que por su otra parte, disiento también con la solución a la que se arriba en la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias-Salidas No Documentadas, la que entiendo debe ser revocada.

En efecto, a mi modo de ver, no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descriptos en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósitos contemplados 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 a 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 Giulani 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 11/09/2000, 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 3/1278, "Gaseosa La Tablada S.A.").

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11.683. En efecto, de consuno con dicho

precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los artículos 39, 45 y 46 de la Ley de Procedimiento Tributario, 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, tal como lo he expuesto en otros precedentes, la “salida no documentada” no constituye un ilícito tributario tipificado en la figura de la defraudación prevista en la norma represiva que se aplica. En todo caso, aquélla podrá configurarse en la deducción indebida del gasto en el Impuesto a las Ganancias o, eventualmente, en el cómputo improcedente de un crédito fiscal frente al Impuesto al Valor Agregado, al no contar el contribuyente o responsable con los correspondientes comprobantes respaldatorios, pero no por el solo hecho de la existencia de una erogación sin aportar la documentación respectiva (conf. entre otros, T.F.N., Sala A, Interbaires S.A., 28/8/2003).

A tenor de lo expuesto, voto por revocar la resolución sancionatoria, con costas.

En virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar las Resoluciones Nros. 195/2010, 194/2010, 196/2010 y 132/2013, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.24 12:18:02 -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: 2023.08.24 15:25:54 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.24 21:24:34 -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: 2023.08.24 21:24:35 -03:00