**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

**Informe firma conjunta**

**Número:** IF-2024-14158613-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 8 de Febrero de 2024

**Referencia:** EX-2023-58575963- -APN-SGAI#TFN - COMIMPO S.R.L. -SENTENCIA (VOCX)

---

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2023-58575963- -APN-SGAI#TFN, caratulado “COMIMPO S.R.L. s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2023-58568519-APN-DTD#JGM la actora interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 27 de abril de 2023, emitida por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la AFIP-DGI. En dicho acto, se determina de oficio el Impuesto a las Ganancias por los periodos fiscales 2016 a 2018 con más intereses resarcitorios, e impuso una multa equivalente a tres (3) veces el monto del gravamen atribuido como evadido con sustento en lo dispuesto por los artículos 46 y 47 inc. a) y b) de la Ley N° 11.683 (t.o vigente) solamente por el período fiscal 2018, haciendo reserva de la eventual aplicación de sanciones de conformidad con lo dispuesto en el art. 20 de la ley Nº 24.769 respecto de los periodos 2016 y 2017.

En primer término, opone como defensa la falta de legitimación activa por parte del Fisco Nacional y la nulidad del acto administrativo. En cuanto a la primera de ellas, sostiene que el organismo recaudador no puede asignarle las consecuencias fiscales de terceros obligados al pago en la relación jurídica tributaria. Respecto de la segunda, considera que el acto vulnera garantías constitucionales al adolecer del debido sustento fáctico y legal tras la impugnación de determinados comprobantes a partir de ciertas irregularidades detectadas en cabeza de algunos proveedores que el Fisco considera no confiables.

Manifiesta que su actividad principal consiste en la construcción y que en los años 2016 y 2018 llevó a cabo ciertas obras en la Provincia de Salta que requerían de un gran despliegue de proveedores y materiales dada la falta de capacidad de la firma para desarrollarlas y destaca que los gastos fueron necesarios y directos para llevar a cabo la ejecución de las obras.

Plantea la improcedencia del método utilizado por el ente fiscal para determinar el gravámen. Cuestiona así las tareas de fiscalización, argumentando que carecen tanto de equidad como de razonabilidad, en tanto se omitió

efectuar una correcta valoración de los elementos probatorios aportados que reflejan la real conexión entre los comprobantes objetados y las obras ejecutadas, poniendo de relevancia que previo a efectuar las contrataciones, verificó que cumplieran con los requisitos formales exigidos por AFIP, encontrándose inscriptos y activos ante el Organismo y sin hallarse incluídos -al momento de la contratación- en la base e-Apoc. Sin embargo, el ente fiscal ha concluido arbitrariamente que se han computado gastos y créditos inexistentes sin mediar sustento fáctico y lógico.

Se agravia de la multa aplicada por defraudación, alegando que con su accionar no ha tenido la intención de defraudar al Fisco y su conducta se encuentra fundada en información recabada por el propio Organismo. Indica que no existieron declaraciones engañosas, ocultación maliciosa, ni ningún otro elemento que configure el dolo requerido para el ilícito.

Cita jurisprudencia y doctrina en sustento de su postura. Ofrece prueba y solicita se deje sin efecto la determinación practicada. Plantea reserva de caso federal.

II.- Que mediante IF-2023-98411876-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el recurso incoado.

En primer término, solicita el rechazo de la falta de legitimación opuesta por la recurrente. Expone que no caben dudas que el contribuyente resulta sujeto pasivo de la relación tributaria y que sus argumentos no logran conmover los fundamentos expuestos en el acto apelado. Por otra parte, en cuanto a la excepción de nulidad, también pide que se desestime, en tanto sostiene que la resolución administrativa cumple con los requisitos de forma y fondo exigidos por las normas jurídicas que le son aplicables, sin que se observer violación alguna al derecho de defensa de la apelante. Pide que se impongan las costas a la contraria

Sobre la cuestión de fondo en sí, manifiesta que a partir de la labor de fiscalización, se observó la existencia de incrementos patrimoniales no justificados originados por pasivos inexistentes y compras y/o gastos contabilizados en exceso facturados por contribuyentes incluidos en la base e-Apoc, y el cómputo de créditos fiscales improcedentes. Ello así, indica que tras la presentación de las declaraciones juradas rectificativas la citada habría reconocido la procedencia de la pretensión del Fisco, efectuando de esta forma, la devolución de los créditos fiscales contabilizados en exceso. Asimismo, se detectó el cómputo de comprobantes duplicados y facturas de compras ajenas a la actividad comercial declarada.

Señala que la actora reconoció la simulación de las operaciones impugnadas, afirmando que no correspondía su imputación. Resalta que los ajustes practicados no se sustentaron en meras presunciones sino en hechos concretos tales como la no localización de la sociedad, el reconocimiento por parte del socio gerente de la ausencia de movimiento en la facturación o la negación a identificarse y/o contestar los requerimientos fiscales. Asimismo, señala que se ponderaron una serie de hechos tales como inconsistencias entre los montos declarados con las sumas facturadas e incongruencias entre las acreditaciones bancarias con los valores de ventas declaradas.

Que, en cuanto a las erogaciones que se originaron con el fin de ejecutar las obras, pone de resalto que se han comprobado numerosas compras efectuadas a ciertos proveedores con actividades vinculadas a la construcción, quedando cabalmente demostrado que existieron diversos costos provenientes de proveedores pertenecientes a la firma bajo análisis, que no fueron cuestionados por AFIP. Asimismo, indica que en los ejercicios fiscales 2016 y 2017 se detectaron pasivos improcedentes que representan incremento patrimonial no justificado, respecto a los cuales la recurrente no ejerció defensa alguna.

Respecto de los intereses resarcitorios, y habida cuenta de que la quejosa no expresó agravios concretos sobre su aplicación, solicita su confirmación.

Por último, respecto de las sanción aplicada, sostiene que a falta de elementos probatorios por parte de la fiscalizada y sumado a la contundencia de los elementos colectados en sede administrativa permitieron tener por acreditado el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, razón por la cual se encuentra demostrado tanto el elemento objetivo como el subjetivo resultando esta correctamente encuadrada en las normas de rito, lo cual solicita se confirme la misma.

Finalmente, acompaña prueba documental. Plantea reserva de caso federal. Solicita se revoque el acto apelado.

III.- Que mediante la PV-2023-114671836-APN-VOCX#TFN se hizo lugar paracialmente a la oposición formulada por el Fisco Nacional respecto del ofrecimiento de las pruebas periciales contable en lo que hace sólo a los puntoes 5) y 6) y se rechaza la pericia técnica; intimando a la recurrente a que proponga perito contador de su parte. Que atento al tiempo transcurrido y no habiendo cumplido la manda, mediante PV-2023-124175496-APN-VOCX#TFN se hizo efectivo el apercibimiento efectuado y teniendo a la actora por desistida de la prueba pericial contable ofrecida.

Que mediante PV-2023-135721010-APN-VOCX#TFN se eleva la presente causa a conocimiento de la Sala “D” y finalmente, por IF-2024-13270537-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que en primer lugar corresponde expedirse sobre las defensas planteadas por la recurrente.

1- Respecto a la defensa de falta de legitimación activa por parte del Fisco Nacional, cabe indicar que la misma no puede prosperar. En el caso de autos se recurre una resolución determinativa de oficio la cual tiene por objeto establecer la situación tributaria de la actora con relación al Impuesto a las Ganancias en los términos previstos en la norma de procedimiento donde se vislumbran con claridad ambos sujetos de la relación jurídica. Al respecto, queda de manifiesto que el Fisco Nacional actuó dentro de las previsiones que establecen los artículos 33 y 35 de la Ley Nº 11.683 (t.v), sustanciando el procedimiento reglado por los artículos 16 y 17 del mismo cuerpo normativo, razón por la cual el argumento de falta de legitimación activa no solo resulta carente de sustento sino también resulta improcedente con lo cual corresponde su rechazo.

2- Respecto de la nulidad cabe indicar que los argumentos invocados por la actora respecto del método presuntivo utilizado para determinar la materia imponible se entremezclan con los agravios esgrimidos para lograr la revocación del acto apelado , razón por la cual corresponde sean analizados conjuntamente con la cuestión de fondo.

Sentado ello, sostiene que los actos recurridos carecen de la debida motivación. Al respecto, corresponde precisar que no se advierte en el caso que los mismos adolezcan de la falta fundamentación como plantea la recurrente ni que la decisión adoptada sea arbitraria o que el procedimiento se haya visto viciado. Que del examen de las actuaciones se evidencia que los actos no solo fueron emanados por autoridad competente sino que en los mismos se vislumbran los antecedentes de hecho y de derecho que justifican su dictado, razón por la cual no puede considerarse válidamente que se haya visto afectada la garantía del debido proceso adjetivo que invoca la actora ni existe vicio alguno que coloque a la misma en el estado de indefensión que alega. Que tampoco se advierte que el Fisco no haya considerado y ponderado los hechos invocados, toda vez que la apreciación de las circunstancias efectuada por la administración, es un elemento subjetivo cuya valoración puede o no compartirse, lo que eventualmente dará lugar a la confirmación o revocación del acto apelado, pero que en el caso de autos no puede dar lugar a su anulación.

En tal sentido, los argumentos vertidos como fundamento de las nulidades intentadas, resultan ser una mera discrepancia con el criterio fiscal y que, en realidad, integran el fondo de la cuestión que este Tribunal está

llamado a resolver.

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 Cód. Procesal Civil y Comercial de la Nación” (CNACAF, Sala V, sentencia de fecha 4/6/1997, “Sosa Mirta Elena”). En tal sentido corresponde desestimar la nulidad impetrada.

3.- Sobre las defensas analizadas, cabe señalar que no procede la imposición autónoma de costas por no haber sido planteada como de previo y especial pronunciamiento, ni se le dió tal carácter.

V.- Ello así, corresponde resolver si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho, y para ello estimo pertinente realizar una reseña de las diligencias realizadas en sede fiscal.

Que, según surge tanto de la resolución apelada como del informe final de inspección (vde fs. 169/211 cpo Imp Ganancias OI 1893306), la aquí recurrente responde a la forma jurídica de Sociedad de Responsabilidad Limitada, declarando como principal varias actividades, entre las que se encuentran la de “Servicios Relacionados a la Construcción”; “Venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco NCP”; “Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales”; “Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías NCP” -entre otras-, cerrando sus ejercicios comerciales en diciembre de cada año. Surge de las presentes actuaciones que las mismas tiene su orígen en la fiscalizacion practicada con el objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales frente al Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2016 a 2019.

Con motivo de la auditoría fiscal llevada a cabo, se constató que la fiscalizada declaró en los ejercicios fiscales 2016 y 2017, pasivos inexistentes, los cuales constituyen incrementos patrimoniales no justificados. Asimismo, se constató la deducción de costos y/o gastos respaldados en operaciones de compras inexistentes, dejando de ingresar el tributo en su justa medida. Al inicio de la fiscalización, la obligada no había presentado las declaraciones juradas correspondientes a los periodos fiscales 2018 y 2019, y respecto de los ejercicios 2016 y 2017 se detectó que la sociedad tenia declarados pasivos inexistentes al cierre de cada uno de ellos. En consecuencia, se generó un ajuste por incremento patrimonial no justificado en los términos del artículo 18 inc f) de la ley 11683. Ello y según la declaración jurada del impuesto presentada los pasivos inexistentes fueron respecto de SALVADOR MARINARO E HIJOS y VACA SEBASTIAN ANTONIO, en ambos casos por los períodos 2016 y 2017..

Asimismo, de las mismas declaraciones juradas del impuesto a las ganancias 2016 y 2017 la fiscalizacion pudo detectar que la contribuyente computó como costos y/ gastos el valor neto de operaciones inexistentes, y que fueron facturadas por proveedores incluidos en la base de contribuyentes “no confiables”. Ademas se detectaron facturas duplicadas y facturas de compras no vinculadas a la actividad gravada.

Por otra parte, y en relacion al ajercicio 2018, la fiscalizada no tenia presentada la declaracion jurada por dicho período, a partir de los datos recabados en las bases de datos del Organismo, determinó las cifras correspondientes al ejercicio fiscal. Respecto de los ingresos, se señala que del cotejo de los que fueran declarados en el IVA y los Registro de la RG 3865 se efectuó el ajuste correspondiente a las ventas.

Se hace constar que la aquí recurrente fue fiscalizada mediante la OI. N° 1.704.515, con relación al IVA por los períodos fiscales 02/2016 a 02/2018, en la que tambien se impugnaron el computo de creditos fiscales

respaldados en proveedores incluidos en la base de contribuyentes “no confiables”, los cuales fueron detraidos por la fiscalizada en sus declaraciones juradas de IVA, conforme a la pretension fiscal.

VI.- Que, de forma preliminar, estimo pertinente recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso (Fallos: 01:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).

Que la actora centra sus agravios en el método presuntivo aplicado por el Fisco durante las tareas de fiscalización y, que al momento de celebrarse las operaciones discutidas, los proveedores se encontraban validados por el Organismo. Asimismo y en base a ello, las irregularidades detectadas por la administración durante la etapa de inspección no pueden ser imputables a su parte, el cual actuó con buena fe al momento de contratar.

Por su parte el Fisco Nacional, en contraposición, sostiene que en base a la auditoría realizada se pudo cotejar la existencia de incrementos patrimoniales no justificados originados por pasivos inexistentes y compras y/o gastos contabilizados en exceso facturados por contribuyentes incluidos en la base e-Apoc, computando de esta forma, gastos y créditos fiscales improcedentes. Asimismo, sostiene que al ser el mismo contribuyente quien rectificò las declaraciones juradas de IVA, esta misma reconoció la simulación de las operaciones impugnadas. Ello así, es que le corresponde al recurrente arrojar luz sobre sus dichos y acreditar la veracidad de los mismos.

VII- Que tal como se indicara en el acápite anterior, al cierre de los ejercicios 2016 y 2017 la fiscalizacion detectó pasivos declarados como inexistentes respecto de Salvador Marinaro e Hijos y Sebastian Antonio Vaca, por montos por los períodos 2016 y 2017. Ello así, circularizados ambos, uno de ellos indicó que la mercadería entregada era retirada de sus instalaciones, abonada en efectivo y que el saldo con la firma recurrente al 16/04/2019 es $0 (pesos cero),mientras que el restante detalló que no tuvo compras ni ventas con la aquí recurrente durante los periodos 02/2016 a 02/2018;(vide fs. 01 a 03; 06 y 119 cpo legajo anexo de circularizaciones).

Que la fiscalización también desarrolló tareas en el marco de la detección de contribuyentes que registran duplicidad en información de facturas emitidas y posterior análisis de las empresas usuarias de las mismas, entre las que se encontraba la aquí recurrente Comimpo SRL. Ello así, la tarea se abocó a cotejar facturas mellizas o duplicadas para respaldar créditos fiscales provenientes de proveedores incluidos en la base de contribuyentes no confiables. Entre las irregularidades constatadas por la inspección cabe reseñar las siguientes: **1)** Que no poseen bienes suficientes para prestar los servicios facturados; **2)** No poseen capacidad económica, patrimonial ni financiera; **3)** La mayor parte de ellos no pudo ser localizados en sus distintos domicilios declarados o dar con persona responsable de las mismas; **4)** Solo unos pocos registran nominas salariales o no declaran empleados en relación de dependencia acorde a las actividades declaradas; **5)** Muchos de ellos fueron catalogados como “usina duplicadoras de facturas”.

Que atento a las conclusiones arribadas en las distintas verificaciones, se procedido a impugnar el gasto originado en las operaciones efectuadas con los proveedores observados por el Organismo.

VIII.- Que el tema a decidir resulta ser una cuestión de hecho y prueba por lo cual en esta instancia 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 (conf. Art. 377, C.P.C.C.N.), cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su posición jurídica.

Que corresponde señalar que mediante PV-2023-114671836-APN-VOCX#TFN se hizo lugar parcialmente a la prueba pericial contable, y no habiendo la recurrente instado la producción de ellas, se le dió por decaído el

derecho a producir la misma mediante PV-2023-124175496-APN-VOCX#TFN.

Que en lo que respecta los incrementos patrimoniales, cabe indicar que fue circularizada la sociedad Salvador Marinaro e Hijos SRL a fin de que informe los saldos al cierre con la fiscalizada correspondientes a los ejercicios fiscales 2016 a 2019, con el aporte de la documentación respaldatoria pertinente (fs. 113; 114 del legajo de circularización). Dicha firma respondió, "… *que la mercadería vendida a COMIMPO SRL era retirada de nuestra empresa por personal de dicha compañía y abonada en efectivo en la planta. Por último, como se podrá observar en el Resumen Cuenta Cliente, se comunica que el saldo con la firma al 16/04/2019 es de $0.- (pesos cero).*…". (fs. 119 del legajo de circularización). Por otra parte, el proveedor SEBASTIÁN ANTONIO VACA fue fiscalizado mediante la O.I. N° 1.704.515, en la cual se le requirió que aporte detalle y documentación respaldatoria de las operaciones (ventas y/o compras) que habría concertado con la fiscalizada entre los períodos fiscales 02/2016 a 02/2018, señalando en contestación a lo requerido que, "… *no se le efectuaron compras o ventas en el período 02/2016 a 02/2018, por lo tanto no se tuvo ninguna relación comercial con dicho contribuyente*" (fs. 01 a 03; 06 del legajo anexo circularización de Comimpo). Así ello, conforme a la circularización efectuada a dichos proveedores, éstos desconocen dichos pasivos al cierre del ejercicio 2016 (vide fs. 119 y 284 del legajo circularización y fojas 216/7 del cuerpo de ganancias).

Por otra parte, y respecto de la detección del cómputo de facturas duplicadas y de compras no vinculadas a la actividad gravada cabe resaltar que en el caso de los comprobantes registrados e informados por COMIMPO SRL pudo constatarse que uno de ellos fue emitido por el proveedor Gabriel Berrenche a una persona distinta, PAN Solidario Sociedad del Estado. Asimismo, informó que la totalidad de las ventas eran por haría de trigo. En cuanto a la firma Hadzovik SRL, a la misma le fue requerida la documentación de respaldo y, vencido el plazo, la msima fue incluida en la base de contribuyentes no confiables bajo la condición de usina sin capacidad económica, procediéndose a ajustar la operación computada. En el caso de MB ENERGY SRL, circularizada la misma a los fines de que informe si realizó operaciones con la aquí actora, pudo constatarse que el comprobante fuera emitido a otro contribuyente impugnándose, en consecuencia, el gasto neto de la operación. Asimismo, la firma indicó que no realizó operaciones con la recurrente. También, en el caso del proveedor Héctor Ataco, el requerido remitió documentación de la cual de su posterior cotejo pudo comprobarse que cuatro operaciones no fueron declaradas por la aquí recurrente, por lo que se procedió a ajustar el gasto en este punto.

Que no puede pasarse por alto que del relevamiento efectuado durante la fiscalización llevada a cabo –con anterioridad- en el Impuesto al Valor Agregado de los periodos fiscales 02/2016 a 02/2018 a la recurrente mediante la OI N° 1.704.515, que derivó en la Resolución de Vista Previa N° 115/2019 (DV RSAL), mediante la presentación de las correspondientes declaraciones juradas incorporó el crédito fiscal deducido de manera improcedente, incluyendo la pretensión fiscal en el Plan de Pagos N° N014163 (Fojas 468 a 485 del Legajo de IVA y 591 a 622 del Legajo IVA OI N° 1.704.515). Así, los importes netos de tales facturas impugnadas por esta AFIP, representan costos y/o gastos deducidos en exceso en el Impuesto a las Ganancias de los ejercicios fiscales 2016 y 2017. Conforme a lo expuesto, es la propia responsable quien admitió que las operaciones cuestionadas resultaban simuladas y por ende no correspondía su imputación.

Ello así, la recurrente no ha podido contrarestrar mediante prueba fehaciente las conclusiones a las que arribara la fiscalización y lo manifestado por los proveedores circularizados en cuanto estos últimos informan que no han realizado operación alguna con la recurrente y tampoco han podido demostrar el circuito de pagos de la mercadería adquirida, toda vez que esta era abonada en efectivo.

En este sentido, se ha dicho "la carga de la prueba no supone ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante; es una circunstancia de riesgo, que consiste en que quien no prueba los hechos

que debe probar, pierde el pleito" (cfr. CNCiv., Sala C - La Ley T.117:808, 11371-S), correspondiendo concluir que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones (arg. art. 377 del C.P.C.C.N.), al no ser sustentados por actividad probatoria idónea, no logra desvirtuar el ajuste practicado. Cabe poner de resalto que la necesidad de documentar todos los actos que involucren al contribuyente, sólo redunda en su propio beneficio, a los efectos de evitar que pueda llegar a confeccionarse una determinación alejada de la realidad económica. Por ello si el actor no contaba con la documentación respaldatoria correspondiente, resultó válido el proceder del Organismo Recaudador de recurrir a las presunciones establecidas en la ley para determinar su obligación impositiva (conf. CNACAF -Sala IV- in re: "Rodríguez, Luis A. -TF 15.728-I- c/DGI" del 6/8/2002).

Si bien en el escrito de inicio la recurrente se agravia puntualmente del método presuntivo seguido por el Fisco, a tenor de lo expresado en el presente decisorio, no caben dudas que el Fisco Nacional obró con la suficiente diligencia en pos de recabar los elementos necesarios para determinar con exactitud la materia imponible, evitando hacer uso del método presuntivo.

|Al respecto, es importante recordar que la inspección tributaria opera como una colección de datos, es decir, se trata de una actividad administrativa cuyo presupuesto es la atribución de una potestad de comprobación encaminada a la búsqueda de hechos y datos que ignora el Organismo Recaudador, que le permitan establecer la corrección o inexactitud de lo declarado por el contribuyente, ello se corresponde con el sistema de autodeterminación que rige en nuestro país, donde la ley de procedimiento tributario le otorga al Fisco Nacional amplias facultades para verificar los datos contenidos en las declaraciones juradas confeccionadas por los contribuyentes y/o respondables, recayendo sobre los contribuyentes y terceros, el deber de colaboración con el organismo fiscal, puesto que, como sostiene Jarach, todos los administrados tienen un deber general de colaborar con la Administración, de modo tal que esta pueda cumplir con las funciones de interés público que le han sido encomendadas (Dino Jarach, "Curso de Derecho Tributario", Ed. Cima, 1980, pág. 310).

Es así que la ley de procedimiento tributario faculta al organismo recaudador a determinar de oficio la obligación impositiva, cuando el contribuyente no presente las declaraciones juradas o, que las mismas resulten impugnables, y en ese caso liquidar el gravamen correspondiente en forma directa, por conocimiento cierto de la materia imponible, o por estimación, si los elementos conocidos sólo permiten suponer la existencia y magnitud de aquella. En tal sentido, debe tenerse presente que, tal como lo ha dicho la Excelentísima Corte Suprema de Justicia de la Nación no puede omitirse que las resoluciones emanadas regularmente de la AFIP gozan de presunción de legitimidad -cfr. art. 12 de la ley 19549- por lo que no resultaría ajustado admitir de inicio que ellas respondan a un obrar injustificado o abusivo (Fallos: 318:2431; 321:695; 325:2347, entre muchos otros). En consecuencia, recordando que "la carga de la prueba no supone ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante; es una circunstancia de riesgo, que consiste en que quien no prueba los hechos que debe probar, pierde el pleito" (cfr. CNCiv. - Sala C - LL - T. 117 - pág. 808 – 11371-S).

Que de acuerdo con lo apuntado, y teniendo en consideración la orfandad probatoria desplegada por la aquí recurrente no puedo más que concluir que en este caso la recurrente solamente se limitó a afirmar dogmáticamente la realidad de las operaciones efectuadas y objetar el accionar del Organismo recaudador; no siendo aportados elementos tendientes a acreditar esas circunstancias, lo que resultaba un soporte esencial para los planteos del apelante, teniendo en cuenta además que contaba con amplitud probatoria para producirlos tanto en sede administrativa como ante este Tribunal no logran conmover –mediante sus dichos expuestos en el recurso incoado- las conclusiones a las que arriba el juez administrativo, por lo que corresponde confirmar el criterio fiscal en cuanto determina el impuesto a las ganancias por los periodos objetados.

IX.-Que no obstante que la actora no ha expresado agravio alguno contra la imposición de los intereses resarcitorios liquidados en el acto determinativo del impuesto, corresponde disponer su confirmación toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

X.- Que resta pronunciarse respecto de la multa aplicada graduada en tres veces el tributo dejado de ingresar, ello con fundamento en lo establecido en los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la ley de rito.

Que las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, exigen que el Ente Recaudador acredite no solo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, es decir que debe probar el soporte factico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez probado el mentado soporte, luego se infiere la conducta dolosa; empero, la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta (cfr. “Ramazzo, Raúl Enrique s/apelación”, 24/04/98).

Que demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el artículo 47 admiten prueba en contrario y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, las que no fueron debidamente rebatidas en el caso concreto.

Del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Así, corresponde al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales. En definitiva, para tener por configurada la infracción prevista en el artículo 46 resulta necesario la existencia de declaraciones confeccionadas mediante ardid o engaño que, como consecuencia, arrojen una ocultación maliciosa de la liquidación tributaria (CNCAF, Sala I in re “ Mora y Araujo Manuel”, sentencia del 8 de abril de 2014).

Que en tal sentido, a tenor de lo reseñado a lo largo del presente decisorio, se advierten maniobras de parte de la recurrente tendientes a ocultar su realidad impositiva frente al Impuesto a las Ganancias, que no hubieran sido detectadas de no mediar la labor de la fiscalización.

Que por lo expuesto, no habiéndose producido prueba que acredite la falta de dolo en su obrar, cabe concluir que las razones y argumentos expuestos por el juez administrativo para aplicar la multa bajo examen no han sido conmovidos y resultan suficientemente aptos para fundar el encuadre infraccional como la graduación aplicada

XI- Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. O'Donnell y el Dr. Martín dijeron:

Que adhieren al voto de la Vocal Instructora.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $621.373 (pesos seiscientos veintiún mil trescientos setenta y tres) equivalente a 18,07 (dieciocho con 07/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $1.553.433 (pesos un millón quinientos cincuenta y tres mil cuatrocientos treinta y tres) equivalente a

45,18 (cuarenta y cinco con 18/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida en autos, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N°12/2024 (12/02/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.07 16:36:13 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.07 16:36:56 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.08 08:13:53 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.08 08:13:54 -03:00