Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-15721016-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 14 de Febrero de 2024

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) PETRUZZIELLO HNOS. S.R.L. - 37.042-I y acum. - SENTENCIA

En el día de la fecha, se reunen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expediente **37.042-I y sus acumulados 37.044-I y 37.046-I,** caratulados: **“PETRUZZIELLO HNOS. S.R.L. s/ recurso de apelación”**:

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 14/27, a fs. 114/127 y a fs. 246/257 se interpusieron recursos de apelación contra las siguientes resoluciones de la AFIP-DGI:

a) Res. 449/2012, que determinó el impuesto al valor agregado (en adelante IVA), por los períodos 12/2005 a 01/2009, intimó su pago con más los intereses resarcitorios; aplicó una multa equivalente a 2 veces el gravamen defraudado por los períodos 12/2005 a 01/2006 y 02/2007 a 01/2008 (cfme. arts. 46 y 47, inc. b, ley 11.683), y suspendió la aplicación de la multa correspondiente a los períodos 02/2006 a 01/2007 y 02/2008 a 01/2009 (cfme. art. 20, ley 24.769 entonces vigente).

b) Res. 448/2012, que determinó el impuesto a las ganancias (en adelante IG) de los ejercicios 2006 a 2009, intimó su pago con más los intereses resarcitorios, aplicó una multa equivalente a 2 veces el gravamen defraudado por el ejercicio 2008 (cfme. arts. 46 y 47, inc. b, ley 11.683), y suspendió la aplicación de la multa correspondiente a los ejercicios 2006, 2007 y 2009 (cfme. art. 20, ley 24.769 entonces vigente).

c) Res. 450/2012, que determinó el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas (en adelante ISND), por los períodos 01, 03 a 06, y 09 a 11/2006, y 05 y 08/2008, intimó su pago con más los intereses resarcitorios; y aplicó una multa equivalente a 2 veces el gravamen defraudado por dichos períodos (cfme. art. 46, ley 11.683).

II.- Que la recurrente explicó el procedimiento de compra de cuero crudo que se realiza en mayor parte a través de barraqueros e intermediarios que compran a los frigoríficos y venden a las curtiembres. Destacó que generalmente para los traslados se contratan a terceros.

Planteó que los proveedores cuestionados no estuvieron incluidos en la base APOC durante los períodos cuestionados y que en todos los casos se practicaron las retenciones correspondientes.

Hizo hincapié en que ninguna norma fiscal exige la verificación de la capacidad operativa de los proveedores.

Argumentó que el propio fisco, a pesar de contar con diversas herramientas, necesitó más de 5 años para verificar la ausencia de capacidad económica de los proveedores e incluirlos en la base APOC.

Por su parte, destacó que le resultó llamativo que se haya cuestionado la existencia de pérdidas operativas en la actividad, pues ello permite sostener que la industria se encontraba en crisis por la pérdida de valor, menor capacidad operativa y concentración en las grandes industrias.

Advirtió que en la medida en que se acredite que los bienes que pagó efectivamente fueron vendidos, no puede practicarse ajuste en ninguno de los tributos determinados.

Resaltó que de acuerdo con las facturas emitidas por otros proveedores, el valor abonado se ajustó a las pautas de mercado vigentes en los períodos fiscales cuestionados, por lo que mal puede pensarse en la erogación de un gasto superfluo o irrazonable en el IG.

Afirmó que en la contabilidad de Petruzzielo Hnos. S.R.L. están registradas todas las operaciones de compra reputadas inexistentes por el fisco, que cada uno de los pagos está respaldado por la factura correspondiente recibida del proveedor, con la consignación de los cheques, remitos y acreditación del circuito de pagos por los “servicios prestados” (sic), que —en todos los casos— contaban con CAI vigente y que se efectuaron las retenciones de IG correspondientes de modo bancarizado.

Adujo que no puede admitirse que la Administración contradiga sus propios actos, al autorizar a funcionar a los proveedores sin verificar la existencia de la capacidad económica que le requiere a Petruzziello Hnos. S.R.L. que acredite.

Destacó que en lo que respecta al cargo por incremento patrimonial no justificado, el fisco no demostró que Petruzzielo Hnos. S.R.L. haya obtenido rentas de fuente oculta para sostener la existencia de tales incrementos. Relató que el fisco cuestionó el pasivo de la sociedad que se generó en el ejercicio 2006 y que se incrementó hasta el 2009, con fundamento en la supuesta falta de capacidad económica de los aportantes, pero sin advertir que las pérdidas que declaró durante dichos ejercicios reflejan la particular situación que vivió la industria del curtido. Consideró que si la AFIP entendió que los aportantes no poseían capacidad económica suficiente debió solicitarles las justificaciones correspondientes y ajustarles a ellos. Hizo hincapié en que la Sra. Pallares, contaba con los fondos suficientes para efectuar el préstamo, por lo que debió solicitarle a ella las justificaciones del caso.

Con relación al aspecto sancionatorio, expresó que el fisco no verificó la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo requeridos por el tipo defraudatorio y agregó que tampoco acreditó los elementos habilitantes para la utilización de la presunción aplicada. En este orden de ideas, destacó que los funcionarios actuantes reconocieron que aportó las copias de las facturas y recibos por operaciones realizadas con los proveedores cuestionados, que se exhibió el libro IVA Compras, dejándose constancia del registro de las operaciones, no habiéndose cuestionado los deberes a su cargo. En subsidio, solicitó el reencuadre de su conducta en la figura del art. 45 de la ley 11.683.

Asimismo, peticionó el rechazo de la aplicación de los intereses resarcitorios calculados, por no concurrir —según su criterio— el elemento subjetivo que autoriza su aplicación.

Finalmente, citó abundante doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba y peticionó que se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

III.- Que a fs. 69/93, a fs. 202/223, y a fs. 324/339 el fisco contestó los traslados de los recursos interpuestos, acompañó los antecedentes administrativos de las causas (en adelante aa) y solicitó que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

IV.- Que a fs. 228/228vta. y a fs. 344 obran las sentencias del Tribunal en Pleno y de Sala por las cuales se acumularon los expedientes que originariamente tramitaron bajo los números 37.044-I y 37.046-I al que lleva el N° 37.042-I.

V.- Que a fs. 392/392vta. se abrió la causa a prueba, a fs. 547 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “C”. A fs. 555 se pusieron los autos para alegar, haciendo uso de su derecho sólo el fisco a fs. 564/566. A fs. 572 se llamaron autos a dictar sentencia.

VI.- Que primeramente debo señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes sino sólo aquéllos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros), ni tampoco se encuentra obligado a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que se arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

VII.- Que del informe final de inspección (v. fs. 637/643, Cpo. IVA, aa), de los legajos de los distintos proveedores que obran en los antecedentes administrativos de la causa y de las resoluciones apeladas, surge que la actora se encuentra inscripta en la actividad de "Curtido y terminación de cueros".

La fiscalización tuvo su origen en la inspección practicada al contribuyente Horacio Cardozo, proveedor de Petruzzielo Hnos. S.R.L.

A pedido de la fiscalización, se aportaron las facturas impugnadas, el detalle de la forma de pago (v. fs. 221/339, fs. 411/415 y fs. 482/557, Cpo. IVA, aa) y se verificó su inclusión en el libro IVA-Compras (v. fs. 2/190, Cpo. XIII IVA, aa).

Del análisis de la información y de las tareas desarrolladas por la fiscalización, se observaron los siguientes proveedores:

***Horacio Aníbal Cardozo:** Se encuentra inscripto en la actividad de “venta al por menor de artículos de ferretería”. No se encuentra inscripto como empleador, no posee domicilios de explotación conocidos, ni instalaciones comerciales. Los valores emitidos por sus clientes no fueron acreditados en su cuenta. Tampoco pudo constatarse la registración de operaciones comerciales, en atención al hurto de los libros y documentación sufridos por el Sr. Cardozo, hecho acontecido con posterioridad al inicio de la fiscalización que se le iniciara. Fue localizado por la fiscalización en un domicilio particular y manifestó desconocer a la actora, no haberle entregado mercadería alguna, pero sí 2 facturas a través de una tercera persona, por una comisión (v. fs. 561/569, Cpo. IVA, aa).

***El Resueño S.A.:** Posee como actividad la intermediación de carne excepto consignatario directo. No pudo ser localizada en sus domicilios, nunca declaró personal en relación de dependencia, no posee domicilios conocidos, no informa consumos relevantes, presenta declaraciones juradas (en adelante DDJJ) de IVA sin movimientos a partir de 03/2009, no posee bienes registrables, posee acreditaciones en una cuenta en el Banco de la Provincia de Buenos Aires, no figura como cliente de las empresas proveedoras de energía eléctrica. Por todo ello, se entendió que este supuesto proveedor no posee capacidad económica alguna (v. Cpo. "El Resueño S.A.", Cpos. IVA XVI y XXVIII, aa).

***Silney S.A.:** Posee como actividad la venta al por menor de prendas de vestir de cuero. No pudo ser localizada en sus domicilios, tampoco su presidente ni apoderados, nunca presentó DDJJ del IG; las DDJJ de IVA arrojan una relación débito/crédito cercana a uno, la última ddjj con tres empleados en relación de dependencia fue presentada en 11/2005, no posee bienes registrables, no registra consumos relevantes. Por todo ello, se entendió que este supuesto proveedor no posee capacidad económica (v. Cpo. "Silney S.A.", Cpo. XXXIX y 40, aa).

Luego de requerirse a la actora que indique la forma de entrega de la mercadería/servicios, el transporte utilizado y la forma de pago empleada, el contribuyente aportó copia de algunos remitos de El Resueño S.A. y de Silney S.A., observándose que no surge la identificación del transportista, ni sus CUITs, ni la firma de la empresa recibiendo la mercadería, por lo que no se consideró válida dicha prueba (v. fs. 482/534, Cpo. III, IVA, aa).

Respecto del transporte de la mercadería, se circularizó a la empresa La Espuela S.A., única identificada en los remitos aportados por El Resueño (v. por ejemplo fs. 504, 532, etc., Cpo. III, IVA, aa) para que informe acerca de las operaciones realizadas que originaron la entrega de mercadería. Ello así, el presidente de aquélla, Sr. Norberto Garayalde, ratificó que los remitos fueron efectuados para El Resueño y que se realizaron sin cargo, pero que no poseía documentación respecto de operaciones bonificadas.

Teniendo en cuenta el circuito de pagos de los movimientos comerciales, se determinó que la forma de cancelación de las operaciones señaladas fue efectuada mediante la entrega de 681 cheques, de los cuales 10 resultaron propios y 581 de terceros. De estos últimos, 328 se corresponden a 328 CUITs distintos, y 76 a números de CUIL. Se circularizó la totalidad de los cheques propios y una muestra de los de terceros, y se confeccionaron papeles de trabajo en los que se relacionó el circuito de pagos (v. fs. 466/476, Cpo. IVA, aa), no pudiendo concluirse que hayan sido depositados o cobrados por los supuestos proveedores, por lo que no pudo comprobarse la veracidad de las operaciones que surgen de las facturas emitidas.

En conclusión, el fisco entendió que la actora utilizó facturas de proveedores sin capacidad económica para disminuir sus obligaciones impositivas (cómputo de crédito fiscal en el IVA y deducción de gasto en el IG). En efecto, sostuvo que dichos proveedores nunca tuvieron capacidad operativa para llevar a cabo las ventas que instrumentan las facturas, y sí habrían tenido como objetivo emitir facturación falsa a terceros "usuarios". Asimismo, teniendo en cuenta que no quedó acreditada la real existencia de las operaciones que surgen de la facturación, se consideró que los egresos efectuados relacionados con éstas representan *salidas no documentadas*, resultando de aplicación el art. 37 de la LIG —texto y numeración vigente al momento de los hechos—.

A su vez, la fiscalización detectó un pasivo en el período 2006 que fue incrementado anualmente, cuyo origen —según la apelante— se correspondería con préstamos recibidos de los socios de Petruzziello Hnos. S.R.L. (Cuentas Particulares). En este sentido, se constató que los socios presentaron sus DD. JJ. del

IG por los períodos 2007 a 2010 durante la fiscalización (08 y 11/08/2011), intentando justificar los fondos aplicados con préstamos otorgados por los Sres. Ángel Ramón Pallares y Alfredo Osende, quienes no surgen de la base del fisco ni del VERAZ. Se observó que los socios no poseían créditos que se correspondan con los montos impugnados y, si bien se solicitó tanto al contribuyente como a cada uno de los socios de la empresa que aporten documentación de los préstamos, la actora manifestó que no contaba con más respaldo que las DD. JJ. presentadas (v. Cpo. IVA XIV, aa).

Con posterioridad, la actora aportó multinota adjuntando fotocopia certificada de Actas de Manifestación (Escrituras Nro. 140 del 11/06/2007 y Nor. 110 del 15/05/2008), por las que la Sra. Silvia Beatriz Pallares, esposa del Sr. Carmelo Petruzziello, manifesta con carácter de declaración jurada tener en su poder -a esa fecha-, por haber recibido con anterioridad de manos de quienes en vida fueron su abuelo, Sr. Alfredo Osende y su padre, Sr. Ángel Ramón Pallares, la suma de $1.650.000 y de $1.960.000, respectivamente, en dinero en efectivo y en moneda de curso legal. Asimismo, la Sra. Pallares manifestó que dichas sumas las ingresó a la sociedad conyugal que mantiene con su marido, Carmelo Petruzziello para que éste disponga de las mismas aportándolas a la sociedad Petruzziello Hnos. S.R.L.

El fisco desconoció la eficacia probatoria de dichas escrituras e impugnó el pasivo, considerándolo un incremento patrimonial no justificado al que se le adicionó un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida y no lo admitió como gasto deducible (cfme. art. 18. Inc. f, ley 11.683), presumiéndose la existencia de ventas omitidas.

VIII. Que entrando al análisis del fondo del asunto, se analizarán por separado los ajustes troncales de las resoluciones apeladas.

VIII.1. El relativo a la impugnación del crédito fiscal en el IVA y del gasto en el IG por haber contratado con proveedores considerados apócrifos:

En este sentido, no puede olvidarse que el art. 80 de la LIG, vigente al momento de los hechos, disponía 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 y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina"*. Mientras que el último párrafo del art. 12 de la ley del IVA (t.o. en 1997 y sus modif.), establece que: *"…en 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..."*.

Al respecto, la CSJN tiene dicho que: *"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 aquel les adjudicó"* (Fallos 338:169, considerando 9°).

Cabe recordar que en esta instancia resulta aplicable la regla del *"onus probandi incumbit et qui dicit"* (la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos), receptada por el art. 377 del CPCCN que dispone que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. En este sentido debe recordarse que si bien este Tribunal -cfme. art. 164, ley 11.683- tiene *"...amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y*

resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes...”, es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de igualdad procesal.

En suma, correspondía a la recurrente acreditar fehacientemente que las operaciones fueron efectivamente realizadas y con los proveedores impugnados, única situación que le permitiría deducir el gasto correspondiente en el IG y computarse el crédito fiscal en el IVA.

En relación a ello, a fs. 435 obra el testimonio del Sr. Norberto Rubén Garayalde, quien afirmó haber tenido una relación comercial con la actora a través de un familiar que los vinculó. Indicó que realizaba la logística en traslados (de cueros) y cobranza por los años 2006 a 2008 en su empresa “La Espuela S.A.”. Informó que realizó fletes a El Resueño S.A. perteneciente a su cuñado, Ángel Antonio Romagñoli, quien hasta 2008 se dedicó a la compraventa de cueros vacunos. Afirmó no estar seguro de haber transportado mercaderías a Petruzziello Hnos. S.R.L., pero sí que hizo cobranzas a esa firma. Sin embargo, a continuación aseveró que entre los años 2005 a 2009 transportó mercaderías comercializadas (cueros vacunos, aproximadamente 300 cueros por viaje —dos viajes al mes—) entre El Resueño S.A. y Petruzziello S.R.L. desde diversos lugares hacia la firma con domicilio en Valentín Alsina (Petruzziello S.R.L.). Al respecto, se advierte la contradicción entre las respuestas brindadas por el testigo, quien en un primer momento niega haber efectuado traslados de mercaderías hacia la firma actora, para luego no sólo afirmarlo sino brindar un detalle preciso de la cantidad de mercadería trasladada y la supuesta frecuencia de los viajes. Este hecho, junto con la ausencia total de prueba documental que respalde los dichos del testigo, mella su valor probatorio.

Por su parte, a fs. 421/424 obra agregado el informe pericial contable ordenado en autos, en el que se destaca —como punto de partida— que los libros rubricados no se encuentran en la empresa y que la misma no pudo localizarlos. Sólo se localizaron el libro copiador sub diario compras Nro. 3 rubricado al 21/11/2000 y el sub diario Ventas Nro. 3, rubricado al 21/11/2000, los que se encuentran llevados en legal forma. De la lectura de dicho informe se desprende que las operaciones cumplieron con los recaudos formales, pero sin embargo los profesionales designados no pudieron contestar varios de los puntos periciales ofrecidos por no contar con la información necesaria para su evacuación. Por su parte, con relación al punto 2 de los propuestos por el fisco relativo a identificar la entrega de la mercadería por parte de los proveedores, el ingreso según los registros contables, identificando lo entregado contra lo facturado, sea por código de producto o por identificación del mismo; los peritos informaron que solo pudieron aportar los datos que surgen de los remitos que acompañan las facturas, donde observaron el producto entregado y en algunos casos diferencias respecto a los kilos, dado que al tratarse de cueros salados su unidad de medida es el kilo, información que nada aporta ni controvierte a la obtenida en sede administrativa. En lo tocante al punto relativo a brindar información sobre el cobro, modalidad de pago, cheques, quién endosó o percibió los mismos, sólo ratificaron la información brindada por la inspección en el sentido de que los pagos se efectuaron con cheques de cartera propia y de terceros.

Por su parte, en el primer punto de la prueba pericial técnica obrante a fs. 504/517 se describió en forma detallada la actividad productiva de la recurrente y el perito de la actora indicó que las mermas del curtido oscilarían entre un 10 y un 15% en peso, aclarándose que al momento de la confección del informe la firma se encontraba inactiva. Por ello, cobra relevancia la afirmación del perito propuesto por el fisco en cuanto a que por dicha razón *“… sólo se han constatado los procesos factibles de llevar a cabo en base a las instalaciones y maquinarias existentes en la misma no pudiéndose verificar los mismos y la magnitud de las mermas reales, así como tampoco se han tenido a la vista los comprobantes de venta para los períodos*

bajo análisis, como para verificar en qué estado se comercializarán los cueros producidos en dichos períodos, las potenciales mermas de proceso indicadas sólo surgen de la manifestación del propietario de la Curtiembre." (el subrayado es propio).

Asimismo, el perito de la actora contestó que teniendo en cuenta las mermas que informó, Petruzziello Hnos. S.R.L. podía procesar entre 201.555 y 213.412m2 para todo el período, a lo que habría que adicionarle las ventas, los descarnes obtenidos a partir de esas pieles compradas y procesadas, información con la que los peritos no contaron. Por su parte, el perito técnico propuesto por el fisco, destacó que *"…. los únicos valores ciertos disponibles para el análisis técnico fueron las cantidades de pieles presuntamente adquiridas a los proveedores cuestionados, existiendo la posibilidad de que los mismos fueran adquiridos a otros proveedores y facturados por los cuestionados. Con esa información incompleta, es imposible llevar a cabo un Balance de Masa entre Inventarios Físicos (existencias) de materias primas, productos en proceso y productos terminados al inicio y fin de cada año, compras totales (no solo de los proveedores impugnados) y ventas, a fin de establecer si estas compras impugnadas existieron y si fueron factibles de procesar en cada período, de acuerdo a las capacidades productivas de la Planta visitada. Al no contarse con información completa, resulta solo una presunción o estimación sin mayor fundamento, determinar unos [m2] teóricamente obtenibles' (usando un promedio de rendimiento) a partir de compras que fueran impugnadas, no pudiéndose calcular las cantidades efectivamente factibles de producir que, descontándose la variación de existencias, darían las cantidades realmente vendidas, que bien podrían cotejarse en su veracidad con las cantidades facturadas que habrían sido relevadas por los Peritos Contadores.."*

Al respecto, cabe reiterar que no se les exhibió ni a los peritos contadores ni técnicos información ni documentación relativa a las compras a otros proveedores, ni en relación a las ventas efectuadas durante los períodos impugnados, motivo por el cual no pudieron relacionar el ingreso de la presunta mercadería ingresada con la venta de la misma (en iguales condiciones o procesada) como adelantó la actora en su recurso de inicio que acreditaría. En este sentido, la actora no propuso ningún punto pericial con el fin de mostrar la necesaria simetría que debió existir entre las cantidades presuntamente compradas (como resultado de las operaciones impugnadas por el fisco) y las cantidades efectivamente vendidas, considerando –por supuesto- el proceso productivo detalladamente descripto en la pericial técnica. Nótese que el perito técnico del fisco señaló que *"…considerando la Máxima Capacidad de Producción (informada por la empresa) de 3.500 cueros/mes que representan 42.000 cueros/año, durante los años 2007 y 2008, habría "ingresado" a Planta 52.534 y 54.018 pieles exclusivamente provistas por El Resueño S.A.; unidades que, aun no existiendo compras a otros proveedores (lo cual se desconoce), superan la capacidad productiva máxima, por lo que no fueron factibles de procesar en su totalidad en tales períodos, pudiendo haber incrementado los stocks finales en materia prima, o revenderse en la misma condición que ingresaron, pero esto también se ignora"*.

Con relación a la prueba informativa a la Cámara Industrial de las Manufaturas del Cuero y Afines de la República Argentina (v. fs. 417/419) y a la Asociación Argentina de los Químicos y Técnicos de la Industria del Cuero (v. fs. 461), ninguna de las entidades oficiadas pudieron dar respuesta a la información requerida relacionada principalmente con el proceso productivo del sector de curtiembres durante los períodos ajustados.

Recuérdese que la actividad en la cual el juzgador valora la prueba producida se la denomina como método reconstructivo de apreciación conforme las reglas de la sana crítica. Así, del análisis de los elementos probatorios colectados durante el procedimiento ante el organismo recaudador y plasmados en los actos

apelados; y de los producidos en esta instancia, se vislumbra un razonamiento congruente sobre la inexistencia de las operaciones comerciales. Si bien las facturas impugnadas en apariencia formal y/o extrínsecamente pueden parecer correctas, ello no implica que las operaciones que reflejan hayan sido efectivamente realizadas y por proveedores que surgen de tales instrumentos.

En tales condiciones, cabe concluir que los agravios de la actora, al no encontrar respaldo en probanza suficiente y fehaciente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el fisco respecto de la impugnación de las operaciones supuestamente celebradas. El fisco reunió serios indicios que condujeron a concluir en la inexistencia misma de las operaciones, lo que no fue rebatido por la actora con prueba contundente ante esta instancia, a pesar de la amplitud probatoria que impera ante este Tribunal.

En efecto, de la lectura de las resoluciones apeladas se observa que el fisco constató que las facturas emitidas por los proveedores observados no merecen fe alguna, toda vez que la realidad indica que éstos no pudieron realizar operación alguna (los cheques no fueron cobrados por los proveedores, los proveedores desconocieron a la actora, uno de ellos reconoció haberle entregado facturas por una comisión a través de un tercero, existieron contradicciones entre las declaraciones de los supuestos transportistas, no poseen bienes, ni empleados en relación de dependencia, etc.). Además, la actora no arrimó prueba fehaciente e indubitable que permita afirmar que las operaciones fueron efectivamente realizadas y con esos proveedores.

Por todo lo expuesto, **corresponde confirmar los ajustes practicados en el IG y en el IVA (Res. 448/2012 y 449/2012) respecto de los proveedores impugnados, con costas.**

VIII.2. Con relación al ajuste relativo al incremento patrimonial no justificado (cfme. art. 18, inc. f de la ley 11.683) y a fin de contestar los puntuales agravios de la actora respecto del método empleado por el fisco para efectuar la determinación de autos, cabe adelantar que a los fines de seguir el procedimiento de determinación de oficio, el fisco puede utilizar dos modalidades: practicarla sobre base cierta o en forma directa, o bien, sobre base presunta o por estimación.

En este sentido, la ley 11.683 fija un orden de prelación cronológico, en el que sólo puede recurrir a la determinación sobre base presunta en los supuestos en que no disponga de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que origina la obligación tributaria, tanto en cuanto a su existencia, como respecto de su significación económica (vgr. inexistencia de registros contables, o cuando los mismos presentan notorias deficiencias, documentación inexistente o no fehaciente, etc.), tornando imposible su apreciación inmediata. En estos supuestos, al fisco sólo se le permite presumir la existencia y magnitud de la obligación tributaria cuando le resulte imposible hacerlo sobre base cierta y precisa. En suma, la Administración debe agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo, para recién –frente a los supuestos antes enunciados- recurrir al método indiciario/presuntivo, expuesto como subsidiario del anterior.

De los antecedentes administrativos de la causa que fueron relatados en el considerando anterior, se desprende que el fisco dio acabado sustento al mecanismo presuntivo utilizado para practicar las determinaciones de oficio, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 18 de la ley 11.683, al detectar inconsistencias en los pasivos que la actora pretendió hacer valer, llevándolo a presumir un incremento patrimonial no justificado, con más el 10% de renta dispuesta, teniendo el contribuyente la posibilidad de acompañar, en esta instancia, la prueba conducente que haga a su derecho, para desvirtuar los dichos de la

Administración, resultando dicha presunción *iuris tantum.*

Con relación a las escrituras presentadas por la actora en sede administrativa denominadas “Actas de Manifestación” de la Sra. Silvia Beatriz Pallares (Escrituras Nro. 140 del 11/06/2007 y Nor. 110 del 15/05/2008), las mismas resultan insuficientes para acreditar la existencia y origen del préstamo impugnado, pues en las mismas el escribano no fue testigo de los hechos que la la Sra. Pallares intentó hacer valer como tales —existencia del dinero, trasmisión del dinero, etc.— ni tampoco surge de las mismas que el escribano actuante haya tenido a la vista documentación alguna (declaratoria de herederos, testamento, donación) que avale los dichos de aquélla. Al respecto, asiste razón al representante fiscal al contestar el traslado del recurso, al afirmar que el instrumento público normalmente utilizado para demostrar la recepción de dinero a título gratuito por parte de familiares es la donación, en la que el tenedor manifiesta su voluntad de donar, y no al revés, como aquí se pretende (v. fs. 210vta.).

Por su parte, de los puntos 7 y 8 de la prueba pericial contable obrante a fs. 421/424 se desprende que los peritos no pudieron informar respecto de la pertinencia de las pérdidas sufridas por la sociedad ni respecto de la necesidad financiera de los aportes de los socios al momento en que supuestamente fueron efectuados, por no contar con los libros de Inventarios y Balance ni el Diario, necesarios para poder evaluar los hechos invocados por la actora.

En este sentido, debo recordar que si no se logra cumplir con la carga de probar lo que se invoca, se corre el riesgo de que el reclamo sea denegado (Fallos 332:1367). En efecto, es a cargo de quien afirma un hecho la prueba de su existencia cuando pretende fundar en él un derecho (Fallos: 217:635), toda vez que la carga de la prueba es el imperativo que pesa sobre cada uno de los litigantes para que acrediten la verdad de sus afirmaciones, mediante su propia actividad, si quieren evitar la pérdida del proceso.

En consecuencia, **corresponde confirmar el ajuste relativo al incremento patrimonial no justificado, con costas.**

VIII.3. Que en relación al ajuste relativo al ISND, cabe recordar que con la finalidad de asegurar la íntegra percepción de la renta pública, la ley del impuesto a las ganancias (LIG) crea una *ficción* al establecer un impuesto especial a las *salidas no documentadas*, consistente en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el IG, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación, a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto del cobro. Tal como lo señaló la CSJN al referirse a la figura “… *debe partirse de la base de que no grava las ganancias obtenidas por el obligado a su pago, …en realidad lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúa 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"* (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987).

Tal como se observa, desde el sujeto pagador no hay duda que se trata del impuesto de un tercero –beneficiario oculto-, no modificando tal conclusión el hecho de que el ingreso lo haga a título propio; porque es dicho perceptor del pago *“...a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto...”* (cfme. la transcripción efectuada en el párrafo precedente).

En consecuencia, resulta correcto el criterio del fisco en cuanto aplicó sobre el monto de las erogaciones efectuadas a favor de los supuestos proveedores Horacio Aníbal Cardozo, El Resueño S.A. y Silney S.A. la tasa del 35% (cfme. última parte del art. 37 de la LIG s/ numeración vigente al momento de los hechos), no existiendo en el caso el supuesto eximente del arts. 37 y 38 de la LIG (numeración vigente al momento de los hechos y 55, Dto. Reg. 1344/1998); ya que aun tratándose de bienes, la actora no pudo acreditar la real existencia de las operaciones de compra.

Por ello, **corresponde confirmar el ajuste practicado en el ISND, con costas.**

IX.- Que con relación a los intereses resarcitorios intimados, cabe señalar que en esta materia 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.

Al respecto, la CSJN revisó la doctrina de Fallos 304:203 y expuso que: *"…si bien en el precedente de Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario…que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente, entonces, que la conducta de la contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello, es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley lo puntualizó la Corte en otros precedentes…se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas"* (cfr. CSJN, Fallos 323:1315).

Ello así, debe **confirmarse la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en los actos recurridos, con costas, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683.**

X.- Que con relación a las multas por defraudación en el IG e IVA, cabe destacar que el artículo 46 de la ley 11.683 (vigente al momento de los hechos) en su parte pertinente disponía que: *"…el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"*.

La figura se construye con un "elemento objetivo", consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un "elemento subjetivo", consistente en *"una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco"* (Fallos 323:2172 considerando 4).

Ello así, demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario. En el caso, el ente fiscal aplicó la presunción del inc. b del art. 47 que establece: *"Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la*

materia imponible;...”

En efecto, las constancias agregadas en las actuaciones y que fueron relatadas en los considerandos anteriores, dan cuenta de que el fisco practicó la determinación sobre base mixta, nutriéndose no sólo de prueba directa sino también de información brindada por terceros, pues lo cierto es que los hechos constatados evidenciaron que en la documentación impugnada se consignaron datos inexactos que incidieron gravemente en la determinación del gravamen.

Como se afirmó, las presunciones que establece el art. 47 de la ley 11.683 admiten prueba en contrario, siendo la apelante quien debió demostrar la falta del “elemento subjetivo” requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que la aplicación de dichas presunciones ocasiona procesalmente. Sin embargo, la actora no aportó ningún elemento probatorio fehaciente que avale su postura.

Como se observa, quedó evidenciado con los elementos hasta aquí analizados que el contribuyente incurrió en irregularidades que revelan la intención de ocultar su realidad impositiva, lo que -claramente- no fue puesto en conocimiento por la actora, sino evidenciado por el fisco en su tarea fiscalizadora, sin que aquella parte haya acompañado -ni en sede administrativa ni en la presente instancia- prueba alguna que avale sus dichos.

En definitiva, encontrándose configurados los elementos correspondientes para aplicar las **sanciones previstas en el art. 46** de la ley 11.683, no existiendo elementos que justifiquen una dispensa, o un reencuadre de la conducta de la actora o para modificar la graduación dispuesta en los actos por el que se aplican las sanciones, **corresponde su confirmación, con costas.**

XI.- Que ahora corresponde resolver si se ajusta a derecho la aplicación de la multa impuesta en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, con origen en el ISND.

A fin de establecer el encuadre efectuado por el organismo recaudador y con el objeto de esclarecer los elementos necesarios para la configuración del ilícito que se le imputa a la recurrente, ha de tenerse presente que las infracciones materiales reguladas por la ley procedimental requieren por su indiscutida naturaleza penal, en primer término, de la configuración del “elemento objetivo”; y en segundo término de la configuración del “elemento subjetivo”.

1.- Que respecto del “elemento objetivo” debo anticipar que no se cumple en la especie la tipicidad exigida por la figura infraccional invocada por el Fisco Nacional, ante la imposibilidad de otorgar a los conceptos volante o comprobante de pago el carácter de declaración jurada.

El concepto declaración jurada implica la cuantificación de los presupuestos del hecho imponible, materializados por el sujeto pasivo y sujeta a la verificación fiscal y como expone el Profesor Damarco *"es un acto de conocimiento porque a través de ella el contribuyente informa al Fisco su situación fiscal y éste toma conocimiento de ella y en cuanto a su contenido es un acto voluntario y el contribuyente queda obligado patrimonial y penalmente por los datos que ella contiene. Desde el punto de vista patrimonial es la misma ley 11.683 la que determina que el contribuyente está obligado al pago del impuesto que declaró y desde el punto de vista penal, en razón de su contenido puede quedar configurado alguno de los ilícitos materiales descriptos por aquella ley, dolosos o culposos y eventualmente alguno de los delitos tipificados por la ley* 24.769.”(Tratado Jurisprudencia 1 y Doctrinario. Procedimiento Tributario Tomo 1 pág. 85).

Por otra parte, tampoco es posible atribuirles a los comprobantes en cuestión naturaleza de declaración jurada por invocación del artículo 15 de la ley procedimental, pues ello es pretender otorgarles un alcance del que carecen. En efecto, las boletas de depósito y comunicaciones de pagos contempladas en dicha normativa son confeccionadas por el responsable **con datos que él mismo aporte** (el destacado el propio), situación que no acontece en la especie, toda vez que la calificación de no documentada de la salida de fondos es efectuada por el fisco con posterioridad a su tarea de verificación, razón por la que los instrumentos que pretenden asimilar integran una etapa posterior que es la referida al cumplimiento de la obligación tributaria mediante el pago.

2.- Que por otro lado, respecto del "elemento subjetivo" corresponde señalar que el artículo 40 –antes 36- de la LIG crea una ficción al establecer un *impuesto especial* a las salidas no documentadas, con base en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el impuesto a las ganancias, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin documentación o con una reputada apócrifa, a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto de ese cobro (Fallos 323:3376 considerando 7°; 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987). Tan impuesto de un tercero es, que la propia LIG en su actual art. 41, dispone que no corresponderá el pago de dicho impuesto cuando se presuma que los pagos "no llegan a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario".

Dicho esto, cabe recordar que el derecho penal tributario se conforma con el *derecho penal infraccional* –con las figuras punitivas previstas en la ley 11.683- y el *derecho penal delictual* –con las figuras actuales del régimen penal tributario creado por el art. 279 de la ley 27.430, aplicándose en ambos los principios propios del derecho penal, entre los que se encuentra el de *personalidad de la pena*. Sobre la naturaleza "penal" de las infracciones tributarias –y más allá de la vasta doctrina y jurisprudencia existente sobre la materia- es inveterada y pacífica la doctrina de nuestro Máximo Tribunal desde el precedente de Fallos 271:297.

En tal inteligencia, luego de configurado el llamado "elemento objetivo" de la figura, corresponderá analizar el "elemento subjetivo", a fin de establecer si la conducta antijurídica reprochada le es imputable al presunto infractor en función del principio de *personalidad de la pena*, al tratarse del impuesto de un tercero.

3.- De los antecedentes de la causa y todo lo expuesto, surge que no se encuentra configurado el "elemento objetivo" de la figura en los términos descriptos en el punto 1 del presente considerando, ante la imposibilidad de otorgar a los conceptos volante o comprobante de pago el carácter de declaración jurada exigido por la norma, deviniendo, por ende, inoficioso el tratamiento del "elemento subjetivo" de la figura.

Por ello, corresponde **revocar la sanción aplicada en la Res. 450/2012, con costas.**

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1°) Confirmar en todas sus partes las Res. 448/2012 y 449/2012, con costas.

2°) Confirmar el ajuste practicado en el ISND (Res. 450/2012), con más intereses resarcitorios, con costas.

3°) Revocar la sanción aplicada en la Res. 450/2012, con costas.

Se deja constancia de que suscriben este pronunciamiento dos Vocales de la Sala C conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683 por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.09 15:20:58 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 15:13:52 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.14 15:13:53 -03:00