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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-19264907-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 23 de Febrero de 2024

Referencia: Binary SA. Sentencia

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Armando Magallón (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el expediente **N° 38.541-I y sus acumulados 38.542-I y 38.548-I**, caratulado ***"BINARY S.A. s/recurso de apelación***",

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 33/48vta., 144/165 y 230/245 la recurrente interpone recursos de apelación contra las resoluciones AFIP N° 117/2013, 116/2013 y 115/2013 (DV MRR2), todas de fecha 30/10/2013, en las que se determinaron obligaciones del impuesto a las ganancias periodos fiscales 2006 y 2007, salidas no documentadas periodos fiscales 12/2006 y 01/2007 a 05/2007 (ambos inclusive) y al impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 12/06 a 05/07 (ambos inclusive) y otorgándole un saldo a favor de la contribuyente.

Asimismo, liquidaron intereses resarcitorios y se aplicaron sendas multas, una de ellas exclusivamente por el periodo 2007 respecto al impuesto a las ganancias, por los meses 12/2006, 01/2007, 02/2007, 03/2007, 04/2007 y 05/2007 sobre el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas y el impuesto al valor agregado, las tres en los términos del art. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683.

Explica que su actividad abarca la producción de diversos productos y servicios tecnológicos para sistemas de información, entre otros, dirigidos a prestaciones sanitarias, sistemas sanitarios y dispensa farmacológica.

Reseña la fiscalización efectuada, la que comenzó a partir del cuestionamiento de operaciones efectuadas con el proveedor Promotora Alvisa S.A. Expone los fundamentos tenidos en cuenta para impugnar las facturas de aquellas operaciones. Luego, brinda detalles de cada acto administrativo apelado.

Menciona que era la responsable integral de los procesos de auditoria, grabación, control visual, liquidaciones y análisis de comportamiento de poblaciones de la seguridad social y medicina prepaga; y prestaba

servicios principalmente a la Federación Argentina de Cámaras de Farmacias (FACAF). En esa tarea, dice, recibía las recetas que mensualmente eran auditadas, siendo algunas intervenidas por la misma recurrente y otros procesos eran realizados por terceros proveedores. Por cuestiones operativas contrató los servicios de Promotora Alvisa S.A. Esta empresa realizó las tareas de auditoría, organización y clasificación de recetas. Siempre le abonó con cheques emitidos a su nombre.

Cuestiona que a partir de los indicios, el ente fiscal le atribuyó responsabilidad por las irregularidades de su proveedor.

Considera que ha acreditado debidamente la existencia de la operación (lo que no fue puesto en duda por la inspección), las facturas emitidas y los pagos con cheques; y dado que las falencias formales encontradas por el organismo recaudador no son cuestiones sobre las que estaba obligada a constatar ni tampoco tuvo a disposición un sistema para hacerlo, por lo que no se lo puede considerar responsable por el accionar de un tercero desconocido como el proveedor cuestionado.

Precisa que la actitud del Fisco es errónea, ya que debe investigar a los proveedores y no a la recurrente, lo que violaría los artículos 1177 y 1329 del Código Civil por haber contratado con el proveedor de buena fe y los artículos 5 a 8 de la ley 11.683, por no tener conexión con la relación jurídica entre el proveedor con el Fisco Nacional.

Acredita el cumplimiento de la totalidad de las disposiciones que regulan cada uno de los impuestos ajustados. En cuanto a las ganancias y salidas no documentadas, manifiesta que la deducibilidad de los gastos prevista debería reunir los tres requisitos i) ser necesario; ii) estar destinado a obtener, mantener o conservar la fuente productora; iii) estar documentado. Y dado que, dichos conceptos se encuentran relacionados con la actividad desarrollada, manifiesta que las impugnaciones devienen nulas por ser improcedentes las determinaciones efectuadas. Sostiene que lo ajustes efectuados tuvieron en cuenta el criterio de razonabilidad. Asimismo, reitera que las erogaciones cuestionadas estarían debidamente documentadas y fueron realizadas para obtener, mantener y conservar ganancias.

En cuanto a las salidas no documentadas, manifiesta que se verificó la presentación de la mayoría de DDJJ, la efectiva contraprestación del servicio, el pago con cheques cobrados por los prestadores del servicio y la coincidencia de los débitos y movimientos declarados con los facturados.

Invoca jurisprudencia para justificar la necesidad del ofrecimiento y ponderación de la prueba para demostrar la improcedencia de la consideración de salidas no documentadas o facturas apócrifas. Destaca que acreditó la existencia de las operaciones a través de las facturas y del respaldo de las erogaciones. Agrega que el propio Fisco pudo comprobar la legitimidad de las facturas involucradas en la investigación.

Efectúa luego el análisis de la normativa vinculada al instituto de salidas no documentadas. Dice que las erogaciones cuestionadas están debidamente documentadas y fueron realizadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Entiende que la Administración no puede aplicar el argumento de la apocrificidad de las facturas para la aplicación de la figura.

Sobre las tres multas aplicadas, analiza los arts. 46 y 47 de la ley 11.683 para concluir que se instruyó sumario sin enumerarse los elementos de cargo y circunstancias de hecho imputadas que hubieran permitido el ejercicio de su defensa, lo que en cualquier caso encuadraría en la conducta tipificada en el art. 45 de la ley de rito.

A su criterio, existe ausencia de los aspectos objetivo y subjetivo necesarios para encuadrar la sanción. Su proceder no generó perjuicio alguno ni fue una maniobra u obrar negligente ni malicioso para engañar, lo que acredita la ausencia del elemento objetivo. En cuanto al elemento subjetivo, expresa que no hubo intención dolosa de su parte e incluso su conducta ha sido colaborativa durante el proceso de inspección. Cita doctrina y jurisprudencia para fundar su postura.

Alega la falta total y absoluta de fundamentación por parte del organismo fiscal, dado que no se hizo una evaluación seria y sustentada de su conducta y la documentación respaldatoria que aportó. En concordancia, se agravia por la excesiva graduación de la sanción aplicada en tres tantos de cada uno de los impuestos respecto al mínimo legal sin consideración, por lo que concluye que son nulas por falta de fundamentación.

Por otro lado, destaca que no corresponde la aplicación de la multa sobre salidas no documentadas ante el incumplimiento del ingreso del art. 37 de Ley de Impuesto a las Ganancias.

Ofrece prueba informativa y pericial y efectúa reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 64/78, 179/194vta. y 259/272vta. contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones recurridas, con imposición de costas. A su vez, introdujo la cuestión federal.-

III.- Que a fs. 89 se abre la causa a prueba. A fs. 334 fue clausurado el periodo probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “A”. A fs. 335 se ponen los autos para alegar, habiendo alegado la representación Fiscal a fs. 346/348 y no habiéndolo hecho la actora.

Finalmente, a fs. 350 se llaman los autos para dictar sentencia.-

IV.- Que conforme se desprende del informe final (obrante a fs. 33/36 del cuerpo del impuesto a las ganancias, 89/92 de salidas no documentadas y 170/173 del impuesto al valor agregado de las actuaciones administrativas) y las resoluciones apeladas, la recurrente se encuentra inscripta bajo la actividad “Procesamiento de datos” y al detectarse operaciones con la firma Promotora Alvisa S.A., incluida en la Base E-Apoc con la condición de “sin capacidad económica”, se inició la fiscalización pertinente.

Frente a los requerimientos, la contribuyente aportó detalle de las facturas emitidas por el proveedor Promotora Alvisa S. A., con el detalle de los cheques librados para la cancelación de las mismas, retenciones y recibos oficiales; copia de las facturas emitidas por el proveedor mencionado, recibo oficial de pago y comprobantes de retención; y libro diario e IVA Compras donde se encuentran registradas las facturas por las operaciones realizadas con el proveedor Promotora Alvisa S.A. y la registración de los pagos respectivos.

Las facturas emitidas por Promotora Alvisa S. A. correspondían al servicio de auditoría de recetas médicas.

La recurrente presentó copia de extractos bancarios del BankBoston y Standard Bank por los períodos en que se debitaron los pagos efectuados a su proveedor. A su vez, se circularizó al Standard Bank, que aportó el mismo anverso y reverso de los cheques debitados, los cuales fueron emitidos a nombre de Promotora Alvisa S. A., endosados por el Sr. Alberto Almozny en carácter de vice presidente y cobrados por el Sr. Carlos Alberto Zuñiga.

- Se solicitó documentación que avale fehacientemente los servicios prestados por Promotora Alvisa S. A. y a su

vencimiento no se presentó ninguna persona.

- Se le requirió los EECC por los períodos fiscales 2006 y 2007, no habiendo constancia de la presentación de los mismos en relación a lo solicitado en dicha dependencia ni se registró transmisión electrónica de los mismos.

- Con respecto a Promotora Alvisa S.A. se efectuaron las siguientes observaciones:

No pudo ser localizado en su domicilio fiscal y/o alternativo, así como tampoco sus integrantes. Se observó que su director, José Almozny -que fue localizado-, transfirió su paquete accionario 07/2004, desconoció sobre operaciones posteriores y no aportó nuevos accionistas, mientras que el síndico Saúl Halperín se desvinculó en 2006 y tampoco aportó información de la empresa.

No posee bienes registrables ni tampoco se constató la existencia de algún lugar físico donde desarrollara sus actividades.

Con relación a la actividad se encuentra inscripta bajo la actividad de Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas. Sin embargo, facturó distintos conceptos tales como: Desarrollo de Software, desarrollo de sistemas contables, Cobranza de morosos, estudio de factibilidad de mercado en zona portuaria, auditoría de recetas médicas, entre otras.

Tal como surge de la modificación al estatuto y de las facturados brindadas por los clientes circularizados, la consignación de conceptos de toda índole y disímiles entre sí, distan de la actividad declarada ante esta AFIP-DGI.

No posee personal en relación de dependencia desde el año 2004.

Tuvo acreditaciones bancarias por período fiscal: $64.080.- en 2005, $233.511.- en 2006 y $29.000.- en 2007.

Realizó pagos por el IVA y no se detectaron pagos por el impuesto a las ganancias.

La firma tenía diferente facturación con el mismo número de CAI.

Se constató factura N° 503 emitida a Binary coincidente con la matriz de las realizadas por la Imprenta.

Se pudo detectar de la información proporcionada por los clientes que algunos números de facturas se encontraban duplicados y en otras triplicadas, advirtiéndose diferencia entre los modelos aportados y la matriz aportada por la imprenta correspondiente.

En cuanto al comportamiento fiscal, se observó, en el Impuesto a las Ganancias que la última declaración jurada presentada se correspondía con el período fiscal 2006 y respecto del Impuesto al Valor Agregado si bien registra presentaciones, respecto de los periodos 04/2006 a 05/2007 las mismas se presentaron sin movimientos, y las correspondientes a los períodos 11/2005 a 03/2006, exterioriza saldo a su favor, en tanto los montos declarados de débitos fiscal son inferiores al crédito fiscal.

En cuanto al circuito de pagos, conforme se desprende de los cheques emitidos por Binary S.A., se pudo observar que los fondos no fueron depositados en cuenta alguna del supuesto proveedor, así como tampoco en los casos endosados, el cobro por parte de terceros que tuvieran alguna vinculación comercial con aquella, advirtiéndose que las firmas del Sr. Alberto Almozny consignadas al dorso de los cheques difieren ampliamente entre sí.

- Respecto al impuesto a las ganancias, la declaración jurada del año 2006 fue presentada con fecha 24/04/2007 con un resultado impositivo de $ 25.211,63, el cual fue absorbido mediante quebrantos computables de ejercicios anteriores, con respecto a la D.J. Del período 2007, fue presentada con fecha 25/04/2008 arrojando un resultado impositivo de $24.673,27 computándose el saldo mediante quebrantos computables.

Con sustento en los elementos colectados, los funcionarios fiscales concluyeron que se estaba frente a una empresa sin capacidad operativa y que no encuadra dentro de los parámetros razonables para considerarla como empresa en marcha.

Así, se confeccionaron papeles de trabajo con el detalle de las facturas impugnadas y su incidencia en el impuesto al Valor Agregado, a las Ganancias y la aplicación del concepto de salida no documentada, que sirvió de base para llevar adelante el procedimiento determinativo que concluyó con los actos en crisis.

V.- Que de acuerdo con el relato efectuado en autos, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas inconsistencias que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones impugnables con el proveedor mencionado, en atención a que éste no poseía capacidad económica conforme los elementos mencionados.

En virtud de lo expuesto, el tema en debate queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

Oportuno es recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

VI.- Que resulta pertinente destacar que la defensa de la actora respecto al ajuste del impuesto al valor agregado consiste -fundamentalmente- en sostener que no debió responsabilizarlo por la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales de su proveedor, las operaciones existieron, las facturas son válidas y los pagos fueron efectuados con cheques.

En puntual contestación, cabe señalar que si bien, de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones de los proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes mencionados, elementos que en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

En esa inteligencia cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re “Vialbo Construcciones S.A.”, 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que *“…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras*

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

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

VII.- Que, en cuanto a la impugnación de los créditos fiscales cabe recordar la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en la que explicó que "de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la doctrina de la concurrencia de los elementos material- formales del crédito fiscal" (vid. por todos, "Impulso S.A.", 27/3/98). En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Este criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal entre otros, en las causas "ADM Argentina SA" y "Molinos Rio de la Plata S.A." de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció que "...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), resulta indispensable que sea legítimo. 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".

En esta inteligencia, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales.

VIII.- Que sentado lo que antecede, debe ahora este Tribunal apreciar la prueba ofrecida y producida por la recurrente, la que se limitó a pruebas de informes y pericial contable.

El ICBC informa a 94/vta. que para obtener la información solicitada (cheques) debían dirigirse al Bank Boston. Asimismo, informó que en el oficio no se acompañó el anexo con la copia de los cheques sobre los que se pedía información.

A su turno, la IGJ informó que con fecha 09 de abril de 2010 se canceló la sociedad Promotora Alvisa S.A. (vid. fs. 106/110)

En tanto, la AFIP manifestó que la información solicitada no podía brindarse por vulnerar el secreto fiscal (Vid. fs. 111/vta.).

Sin embargo, de lo detallado por Federación Argentina de Cámaras de Farmacias (FACAF) a fs. 112, surge que, si bien la recurrente no presta más servicios a la entidad, durante los años 2006 y 2007 prestó servicio de procesamiento de recetas de medicamentos dispensadas en las farmacias, con resultados de las auditorias concluyentes y determinativos, al igual que los informes y liquidaciones realizados. Información que brinda detalles de las tareas efectuadas por la recurrente para aquella entidad.

Por otro lado, los puntos contestados en la pericia contable producida a fs. 327/333, refieren a formalidades de la contabilidad de la firma y están vinculados a la actividad de la recurrente, lo que nunca fue puesto en duda por el organismo fiscal.

Ante lo expuesto, la actividad probatoria de la actora no persiguió la realización de medidas que acrediten la realización de las operaciones con el proveedor impugnado y –en definitiva- no aportó elementos que pudieran destruir los fundados y probados hechos tenidos en cuenta para determinar la falta de capacidad económica del proveedor.

En esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que *"... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012)"*.

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

En consecuencia, los agravios de la recurrente -sobre la que reposaba la carga probatoria- resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos, por lo que corresponde confirmar los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en las resoluciones determinativas por el impuesto a las ganancias -periodos 2006 y 2007- y el impuesto al valor agregado -periodos fiscales 12/06 a 05/07-. Con costas.

IX.- Que toda vez que la impugnación de resolución determinativa de la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias se sustenta en idénticos agravios, sólo cabe arribar a la misma solución, por lo que corresponde su confirmación.-

X.- Que corresponde ahora analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que el contribuyente impugna invocando que se presentaron la mayoría de declaraciones juradas, está acreditada la existencia de las operaciones, que las erogaciones están debidamente documentadas y que fueron realizadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

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

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

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

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

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

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

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

En el mismo sentido, el Más Alto Tribunal ha dicho que *"…para que el contribuyente pueda deducir un*

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

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

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

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

XI.- Que bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme lo dicho, cabe destacar que las facturas impugnadas respecto a las operaciones con el proveedor Promotora Alvisa S.A. fueron canceladas con cheques emitidos por Binary S.A.

Más allá que de la prueba producida no evidenciamos copia de los mismos en autos, corresponde remitirnos a las copias de los cheques del Bank Boston aportadas en sede administrativa (vid. fs. 123/134 del cuerpo del impuesto al valor agregado y fs. 66/76 de salidas no documentadas).

De sus constancias, los números finales y montos pagados coinciden con la planilla aportada en el Anexo 2 de la pericia contable, en la que también está faltante la factura 001-00000479 y su respectivo cheque.

Ahora bien, de los reversos de los cartulares surge que fueron endosados por Alberto Almozny en su carácter de vicepresidente de Promotora Alvisa S.A. y cobrados por el señor Carlos Alberto Zuñiga, quien no tendría vinculación comercial con la firma.

De lo expuesto, cabe colegir que los aspectos requeridos para que no proceda la aplicación de la norma

en estudio, esto es, la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación, no han quedado demostrados en autos. Y ello por cuanto no alcanzan –a mi modo de ver- las firmas que obran en los anversos de los cheques para tener por probado que esté individualizado el verdadero receptor de los pagos. A ello, cabe agregar, que no ha quedado acreditada la causa de tales erogaciones en tanto como se concluyó supra, no se ha logrado probar la real existencia y materialidad de las operaciones que originaron los movimientos de fondos.

Por ende, corresponde confirmar lo resuelto por el ente fiscal en cuanto sustentó adecuadamente su pretensión objetiva y encuadró dichas erogaciones en las previsiones del precitado artículo 37 de la ley del gravamen.

XII.- Que ahora corresponde analizar la procedencia de las sanciones aplicadas frente a cada impuesto, las que el ente fiscal subsume en el art. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683

En primer lugar, cabe analizar las correspondientes al impuesto al valor agregado y a las ganancias.

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

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

XIII.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de las conductas del recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe

voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado, la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es –generalmente- el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre (“presumtio sumitir ex so quo prelumque fit”), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

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

XIV.- Que analizados los antecedes administrativos, el informe del inspector actuante y las resoluciones dictada en consecuencia, se desprende que el Fisco Nacional actuó diligentemente en razón de las consideraciones que paso a exponer.

En los actos administrativos impugnados se imputa al recurrente la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas *“cuando en la documentación indicada...se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible”*.

Conforme se desprende de las actuaciones llevadas adelante, el organismo fiscalizador efectuó las observaciones que conllevaron a considerar el accionar de la actora en una conducta dirigida a defraudar al Fisco Nacional, originándose un mayor impuesto a ingresar; y en consecuencia encuadró sus conductas en las previsiones del art. 47 inciso b) de la ley 11.683 al presumir una conducta dolosa que permite extraer la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

Su fundamento en el impuesto al valor agregado radicó en que *“el ajuste de crédito fiscal representó el 58% de los créditos fiscales declarados en los periodos fiscales 12/2006 a 05/2007, con las operaciones reputadas inexistentes respaldadas con facturas que resultan a todas luces carentes de sinceridad”*.

Mientras que, en cuanto al impuesto a las ganancias, el juez administrativo concluyó encuadrar la conducta a partir de la detección de facturas registradas en el Libro Diario emitidas por el proveedor impugnado, computando gastos improcedentes que incidieron en la materia imponible a partir de las declaraciones juradas presentadas.

De allí, se extrajo la conclusión que se cometió intencionalmente el ilícito en cuestión, al presumir una conducta dolosa que permite extraer la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, lo que generó un perjuicio a la Hacienda Pública.

Por lo expuesto, considero que las multas aplicadas frente al impuesto al valor agregado y a las ganancias, en los términos del art. 46 de la ley 11.683, han sido correctamente ajustadas a derecho.

XV.- Que resta entonces tratar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que se sustenta en los artículos 46 y 47, inc. b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

La recurrente alega tanto la inaplicabilidad de sanciones al instituto de las salidas no documentadas como la inexistencia del elemento subjetivo en su accionar e invoca la presencia de error excusable para excluir su culpabilidad.

Cabe otorgarle razón a la recurrente en que no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descripto en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósitos contempladas para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el artículo 46 requiere.

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

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

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

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

criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

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

Por ello, corresponde revocar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas.

En mérito a lo expuesto, voto por: 1°) Confirmar las resoluciones N° 117/2013 y 115/2013 en todos sus términos, con costas; 2°) Confirmar parcialmente la resolución N° 116/2013, en cuanto determina la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas y revocarla en cuanto aplica multa. Costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

El Dr. Porporatto dijo:

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

Con respecto al Considerando XIV voto en el mismo sentido, excepto en lo que se refiere a la graduación de las multas aplicadas en el Impuesto a las Ganancias -período fiscal 2007- y el IVA -períodos fiscales 12/2006 a 05/2007- las que deben reducirse a su mínimo legal, atento a no existir constancias de antecedentes infraccionales en las presentes actuaciones. Las costas se imponen en la parte que se confirman, y por su orden en la proporción en la que se reducen.

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

Que, en materia de sanciones derivadas el impuesto sobre salidas no documentadas, tal como lo sostuvo la Sala "B" de este Tribunal -en su anterior composición- al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A." sentencia del 25/10/04 y "Translavial S.A." del 21/11/2005, el instituto previsto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme el criterio sustentado por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Radio Emisora Cultural S.A.", del 9/11/00, y "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, 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 N° 11683.

Que, por otra parte, la cuestión ha sido recientemente tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-1) c/ DGI", compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el Organismo Fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el periodo 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

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

III.- Que en el caso, no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la respectiva resolución y que particulariza en el acto apelado, a la luz de los elementos que surgieron de la fiscalización de la que se da cuenta en el Considerando IV del Vocal preopinante, todo lo cual llevó a considerar que comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. Cabe destacar, en este orden de ideas, que la conducta de la recurrente constituye una maniobra por la que se perjudicó al Fisco Nacional, por lo que ha sido correctamente subsumida en la figura prevista en el citado artículo 46, por lo que corresponde su confirmación, reduciendo la misma a su mínimo legal, en razón de que no surge del Informe Final de Inspección ya mencionado en este decisorio que la recurrente presentara antecedentes infraccionales, con costas en la parte que se confirma y por su orden en relación a la reducción de las mismas.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiero a los considerandos I y III del voto del Dr. Porporatto, votando en el mismo sentido, debiendo dejar aclarado que, a diferencia de otros supuestos en los que he votado por la revocación de la imputación defraudatoria en el impuesto sobre las salidas no documentadas, entiendo que en el presente caso dicha imputación no se basa en la falta de presentación de declaraciones juradas del tributo -como ocurría en aquellos supuestos- sino en la existencia de una ocultación maliciosa de materia imponible, situación fáctica expresamente contemplada en el texto del art. 46 a partir de la reforma introducida por la Ley 25.795.

Esta relevante diferencia que señalo, a la que se adiciona la verificación en el sub lite de los presupuestos de hecho que evidencian la existencia en el caso de una deliberada conducta defraudatoria, abona la confirmación del acto sancionatorio y la atribución de costas que propone el Dr. Porporatto.

Por lo expuesto, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones N° 117/2013, 116/2013 y 115/2013, con costas; y reducir las multas aplicadas a su mínimo legal, con costas en la parte que se confirma, y por su orden, en relación a la reducción de las mismas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.22 17:48:07 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.02.22 18:44:38 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.23 12:30:41 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.23 12:30:42 -03:00