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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-19265185-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 23 de Febrero de 2024

Referencia: Antonio Esposito 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° 37.311-I y su acumulado 37.564-I**, caratulado ***"ANTONIO ESPOSITO S.A. s/recurso de apelación***",

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 47/70vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución AFIP-DGI N° 54/2012, de fecha 17/12/2012. En este acto se determinó la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 01/2006 a 04/2011.

Por otro lado, a fs. 165/187 se interpuso recurso de apelación contra la resolución AFIP-DGI N° 08/2013, de fecha 26/03/2013, en la cual se determinó de oficio con carácter parcial, la obligación tributaria frente al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas y se impuso la obligación de ingresar la suma correspondiente por las erogaciones de los días 07/12/2006, 23/03/2007, 04/04/2007, 12/12/2007, 23/02/2008, 15/03/2008, 30/09/2008, 05/12/2008, 19/12/2008, 15/01/2009, 28/01/2009 y 08/04/2009.

En ambos casos, se liquidaron intereses resarcitorios y se le aplicaron multas en los términos del art. 45 de la ley 11.683.

Reseña los antecedentes de hecho que dieron lugar a las resoluciones determinativas, a partir de la impugnación de sus operaciones con los proveedores Paz Ángel Amado, El Resueño SA, Silney S.A. y Bustamante Raúl Eduardo.

Dice que en la contestación de vista se explicitó que *"contrató con dichos proveedores de total buena fe, chequeando y verificando, en su oportunidad, la validez y plena vigencia de los comprobantes emitidos, los cuales no presentaban ningún rasgo de que no lo fueran sino que, por el contrario, habían sido debidamente autorizados por el Organismo Fiscal, es decir, obrando de forma completamente diligente y cumplimentando*

todos y cada uno de los recaudos exigidos por las normativas en cuestión." También alegó que las operaciones efectuadas con dichos proveedores existieron material y sustancialmente por lo que el crédito fiscal que surge sería real. A su vez, agregó que se cancelaron todas las operaciones con los proveedores de acuerdo a la normativa vigente y que aquellos proveedores no se encontraban en la base apoc al momento de concertarse las operaciones, al igual que los CAI son válidos.

Plantea como cuestión preliminar el rechazo del análisis de la prueba documental aportada en su oportunidad al declararse que se aportaron *"copias simples de los cuales no se exhibieron los originales para su cotejo"* y las demás pruebas informática, testimonial y pericial ofrecidas, implicaría un cercenamiento de su derecho de defensa y debido proceso adjetivo.

Cuestiona la supuesta falta de capacidad económica y operativa comercial de los diversos proveedores, argumento utilizado por el ente fiscal para impugnar las operaciones. A su criterio, en el acto recurrido no se cuestiona la validez formal de los comprobantes emitidos, la existencia material de las operaciones y el pago efectuado. Por lo tanto, la fundamentación surge –agrega- de indicios que escapan a su esfera de conocimiento al no tener forma de conocer su falta de capacidad y sobre todo porque cumplieron con las prestaciones de servicio y/o entrega de mercadería correspondientes, lo que lo llevó a concluir que tenían capacidad económica para desarrollar la actividad.

Considera que los comprobantes emitidos por los proveedores cuestionados son válidos y las operaciones impugnadas están respaldadas por comprobantes Clase "A", que cumplen con los requisitos formales y otorgan una fuerte presunción de validez por los controles que deben cumplir los emisores antes la Administración Federal.

Entiende que dichos documentos son válidos por i) estar emitidos por sociedades anónimas o personas físicas debidamente inscriptas, ii) contaban con CAI vigente, iii) a la fecha de las operaciones no existían registros que minaran la credibilidad y legitimidad de los comprobantes. Ante ello, razona que su comportamiento resultó plenamente diligente y adecuado jurídicamente a las normas en vigor, no pudiendo imputársele reproche que hacen a la esfera fiscal del proveedor.

Agrega, en cuanto al pago de las operaciones, que los medios de pago utilizados para cancelar las operaciones cuestionadas son los exigidos por la normativa anti-evasión vigente, de acuerdo a la debida documentación respaldatoria conforme surge de los antecedentes administrativos.

Luego, analiza las particularidades de cada uno de los proveedores impugnados que acreditarían que sus respectivas operaciones existieron.

Con respecto a Silney S.A. señala que la mercadería fue controlada a través de balanzas por las que pasan los camiones de los transportistas. Sus empleados visitaron la planta comercial de Bellville, Provincia de Córdoba y contaba, además, con una planta conjuntamente con la firma Ñonque San Luis S.A. Afirma que tuvo intercambio epistolar entre los directivos de ambas firmas.

Sobre Paz Ángel Amado, explica que sólo se realizó una operación, en diciembre de 2006, que consistió en la compra de Cueros Bovinos Salados, la que fue trasladada desde Santiago del Estero a la empresa, siendo recibida por personal de seguridad encargado de su pesaje.

Con Bustamante Raúl Eduardo, asegura que contrató en diversas oportunidades servicios de reparación de bombas sumergibles, las que fueron concretadas por su encargad, el Sr. Roque Koria.

Sobre El Resueño S.A. explica que las operaciones corresponden a la adquisición de cueros vacunos frescos, que facturó por cuenta y orden de Frigorífico Fricarnes Pat S.A. y Frigorífico Junín S.A.

Expone luego sus agravios sobre las sanciones aplicadas. En cuanto a la multa correspondiente al Impuesto al Valor agregado, plantea que no ha existido infracción alguna por ser reales y materialmente existentes las operaciones cuestionadas, la inexistencia del elemento subjetivo y solicitó la aplicación de error excusable. A su vez, peticiona su reducción a un tercio del mínimo legal.

Impugna la improcedencia de los intereses resarcitorios por ser un supuesto de inexistencia de mora culpable. Asimismo, sostiene que la tasa aplicada resultó exorbitante.

Considera que el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas es improcedente por encontrarse identificados los beneficiarios de los pagos realizados y por tratarse de operaciones para adquirir bienes.

Plantea la inconstitucionalidad del instituto, con sustento en que se encuentra ausente el elemento temporal dentro de los elementos esenciales del hecho imponible, lo que no daría lugar a obligación tributaria alguna.

En particular sobre la multa aplicada, se agravia con similares argumentos, agregando que es improcedente dado que el instituto de Salidas No Documentas no permite la aplicación del art. 45 de la ley 11.683 al no poseer un sistema de presentación de declaraciones juradas que pueda reputarse como “declaraciones inexactas”. Asimismo, opina que tampoco correspondería por vulnerarse el principio del *non bis in idem*, dado que constituiría una doble sanción por el mismo hecho infraccional. Cita jurisprudencia para fundar su postura y solicita su reducción a un tercio del mínimo legal.

Por último, formula la reserva del caso federal y aporta prueba documental, y ofrece informativa y testimonial.

II.- Que a fs. 80/101 y 202/224 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. 237 se abre la causa a prueba. A fs. 522 fue clausurado el periodo probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “A”. A fs. 523 se ponen los autos para alegar, no haciendo hecho uso de su derecho ninguna de las partes.

Finalmente, a fs. 528 se llaman los autos para dictar sentencia.-

IV.- Que del informe final de inspección (obrante a fs. 1704/1743 del cuerpo N° 09 de “Verificación de deudores incobrables, cuenta de gastos y proveedores apócrifos”) y de las resoluciones apeladas, se desprende que la recurrente declaró como actividad el “Curtido y terminación de cueros” y como actividades secundarias, la “Venta al por mayor de artículos de marroquinería, paraguas y productos similares N.C.P” y “Venta al por mayor de prendas de vestir de cuero”.

La fiscalización se inició porque se detectó la utilización de facturación proveniente de contribuyentes calificados “sin capacidad económica” a partir de los elementos reunidos en sus respectivas fiscalizaciones, a saber:

a) Paz Ángel Amado: Se constituyeron en su domicilio fiscal, en donde observaron que su inmueble no cuenta con placa de identificación y es de condición precaria. Ante su presentación en el organismo, informó que trabajó en la firma "Cartonera Santiagueña" en la Ruta Provincial N° 1 – Km. 6 de la localidad de la Banda – Provincia de Santiago del Estero, hasta el año 1992 y que desde ese año trabaja para el Frigorífico San Pablo (o carnes San Pablo) de propiedad de la Sra. Marta Soria y José Cacharelli realizando tareas de mantenimiento de cámaras frigoríficas. Asimismo, explicó que las diversas actividades nombradas fueron realizadas en compañía del Sr. Begovic Alberto Ángel (cónyuge de Marta Soria), tales como la inscripción en la Administración, la apertura de una cuenta bancaria a su nombre, vehículos inscriptos a su nombre, participaciones en asambleas de la empresa que preside el Sr Begovic, al retiro de fondos de su cuenta y su entrega. Menciona que los rodados son utilizados para el desarrollo de la actividad de comercialización de cueros y su salado se realiza en una finca propiedad del Sr. Begovic. Dice que nunca tuvo acceso a la documentación contable de las actividades en las que fue inscripto, ni solicitó documentación de la actividad, al igual que desconoce los proveedores y clientes como también si se facturaron servicios o ventas a su nombre. De la visita a la imprenta que realizó los trabajos de impresión de las facturas, se pudo saber que la impresión de facturas fue solicitada por el Sr. Begovic y su pago se efectuó en efectivo. No posee propiedades a su nombre y los automotores que posee fueron comprados por el Sr. Begovic.

b) El Resueño S.A.: La firma no posee bienes registrables ni declara personal en relación de dependencia. Ninguna de las dos empresas distribuidoras de energía eléctrica que operan en la zona la registran como cliente. No está informada como consumidor relevante en los sistemas informáticos de la Administración. El imprentero aportó los modelos de trabajo realizados y su domicilio comercial es diferente a los registrados. No posee domicilio comercial conocido por la fiscalización ni tampoco personal ni bienes muebles necesarios para prestar el servicio declarado.

c) Silney S.A.: No pudo ser localizada en ninguno de los domicilios obrantes en el organismo y tampoco se pudo localizar a sus directivos. No registra personal en relación de dependencia desde 11/2005. Las relaciones débitos/créditos fiscales arrojan un resultado cercano a 1. No presentó declaraciones juradas de Ganancias. No posee bienes registrables. No surgen retenciones practicadas desde 2004. No se informa consumos eléctricos que corresponda a algún tipo de actividad.

d) Bustamante Raúl Eduardo: Se pudo localizar al contribuyente. Según sus dichos no posee local propio ni alquila alguno para realizar sus actividades. No posee vehículos propios para el transporte de las mercaderías, ni pueden constatarse fletes o servicios contratados. No declara personal para realizar su actividad. Posee bienes registrables de bajo valor. Presentó declaración jurada de Ganancias por los períodos fiscales 2002 y 2003 con inconsistencias. No mantiene un registro de las actividades. Manifiesta haberlas extraviado y no realizar registraciones de esa fecha en adelante. Las operaciones se facturan en forma no correlativa. Con respecto al Impuesto al Valor Agregado, la diferencia entre débitos y créditos fiscales es exigua para la actividad desarrollada y las compras son impugnables. No se ha constatado la existencia de capacidad operativa, atento que no se detectaron domicilios donde se permitiría inferir que el contribuyente pudiera desarrollar actividad comercial, además de sus propios dichos. No se detectó adquisición de Bienes de Uso. No se encuentran registrados los movimientos de fondos, ni en libros ni en forma bancaria. Se detecta la devolución del dinero supuestamente pagado al Sr. Bustamante, a una de las firmas adquirientes.

A partir de las tareas llevadas a cabo por la fiscalización, se concluyó que no se encuentran dentro de los parámetros razonables para considerarlas empresas en marcha, resaltando su falta de capacidad económica para el desarrollo de las actividades en las que se encuentran inscriptas.

De allí que se cuestiona la veracidad de las operaciones de compra en todos sus extremos, toda vez que

se advierte que los proveedores no pudieron acreditar continuidad en las operaciones para hacer viable su actividad comercial. De dichos elementos se concluyó que las operaciones son apócrifas.

Cabe señalar que el ente fiscal no discutió la existencia de los bienes ni la forma de cancelación de las operaciones, sino que dichas operaciones hayan sido realizadas por los proveedores declarados.

Asimismo, la recurrente no ha aportado detalles fehacientes y relevantes de las compras que le fueron facturadas por los proveedores impugnados.

Con sustento en esos elementos, se inició el procedimiento determinativo que concluyó en la impugnación de los créditos fiscales y consecuente determinación de oficio, por los periodos fiscales 01/2006 a 04/2011 del impuesto al valor agregado.

Respecto al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, se constataron erogaciones sin respaldo documental, correspondiente a pagos efectuados a favor de los proveedores mencionados, originándose la determinación de oficio por las erogaciones realizadas en los días 07/12/2006, 23/03/2007, 04/04/2007, 12/12/2007, 23/02/2008, 15/03/2008, 30/09/2008, 05/12/2008, 19/12/2008, 15/01/2009, 28/01/2009 y 08/04/2009.

V.- Que corresponde tratar la cuestión preliminar planteada, respecto a la desestimación de las pruebas ofrecidas en la instancia administrativa y el cercenamiento de su derecho de defensa y debido proceso objetivo.

Sobre esta cuestión, cabe destacar que es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal en sostener que "…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 267:393, entre otros).

En ese contexto, los argumentos planteados deben ser desestimados toda vez que en esta instancia ha podido ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos.

VI.- 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 los proveedores mencionados, en atención a que ninguno de ellos poseía capacidad económica.

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.

Resulta oportuno 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.

VII.- Que resulta pertinente destacar que la defensa de la actora consiste -fundamentalmente- en sostener que las operaciones existieron, sus comprobantes son válidos, los medios de pago utilizados cumplieron la normativa vigente y no pudo ni debió conocer la situación particular de los proveedores.

Ante todo, 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.

VIII.- Que, puntualmente, 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.

IX.- Que sentado lo que antecede, debe ahora este Tribunal apreciar la prueba ofrecida y producida por la recurrente.

Respecto a la contestación de oficio de Transol de Cuyo S.A., la empresa manifestó que no efectuó traslado de mercadería de la firma Silney S.A (vid. fs. 279).

En relación con ello, Ñonque San Luis S.A. informó que no conoce a la firma Silney S.A ni su actividad ni su asentamiento (vid. fs. 327). A partir de la contestación de oficio de AFIP a fs. 331/418, en la que se remitieron actuaciones administrativas con información de Silney S.A. y Ñonque San Luis S.A., se concluyó que no surgían coincidencias de ningún tipo entre ambos contribuyentes.

Distinta es la respuesta de parte de La Espuela S.A. obrante a fs. 422, donde comunicó que sí realizó el traslado de la mercadería facturada por la firma El Resueño S.A. No obstante, se indica que la misma fue retirada en el domicilio de FRICARNES PAT S.A. con destino a la planta industrial de la recurrente en la localidad de Sarandí, durante el mes de diciembre de 2008. Cabe señalar que no se aportó constancia alguna que de fe de sus dichos.

Por otro lado, a fs. 285/313vta. el HSBC presentó un listado de cheques emitidos por la recurrente y las transferencias realizadas por la misma obrantes en su sistema. De dicho informe surgen solo constancias de cheques librados a la orden de Silney S.A. Del reverso de los cartulares se desprende que la mayoría fueron depositados en cuentas de terceros y transferidos por personas sin identificar.

Tampoco aportan elementos que ayuden a la tesis de la recurrente los dichos del testigo Coria Roberto Roque. En efecto, debe tenerse presente que a fin de valorar sus dichos debe recurrirse a las reglas de la sana crítica, y las circunstancias y motivos que corroboren o disminuyan la fuerza de sus declaraciones. Ello así, dado que el testigo declaró ser empleado de la recurrente (fs. 498/500), para otorgar convicción a sus manifestaciones resulta indispensable recurrir a otros elementos que corroboren objetivamente sus manifestaciones, lo que no ha ocurrido.

Finalmente, los informes periciales producidos a 491/492vta. y 502/505vta. no logran desvirtuar las conclusiones fiscales. En efecto, los puntos de pericia fueron analizados a la luz de la documentación de la recurrente, cuya fidelidad se encuentra bajo discusión.

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

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 la resolución determinativa en cuanto impugnan el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado. Con costas.

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 encuentran identificados los beneficiarios de los pagos y considerar, a su criterio, que no correspondería aplicar este instituto.

En principio, cabe tener presente que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto, que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las disposiciones legales y reglamentarias exigen, además, que la erogación considerada como gasto esté 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 puntual contestación a los diversos agravios expuestos por la recurrente, cabe agregar 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 los proveedores Paz Ángel Amado y Bustamante Raúl Eduardo fueron canceladas por cheques emitidos por Antonio Espósito S.A.

Sin embargo, de la prueba producida y en especial consideración respecto a la contestación de oficio por parte del Banco HSBC, no obra copia de cada uno de ellos que permita acreditar cuales fueron los verdaderos beneficiarios de los pagos conforme el argumento brindado por la recurrente.

Por último, considero que no resulta de aplicación el artículo 38 de la ley del Impuesto a las ganancias, pues los proveedores impugnados habrían brindado servicios.

En mérito a lo expuesto, y toda vez que la recurrente no ha logrado acreditar que los servicios hayan sido efectivamente prestados por los sujetos declarados ni identificó a los beneficiarios de los pagos efectuados, 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 la recurrente se agravia de los intereses liquidados, por considerarlos improcedentes ante la ausencia de mora culpable y con la aplicación de una tasa exorbitante.

Al respecto corresponde precisar que la falta de pago en término o en su justa medida de las obligaciones tributarias origina el nacimiento de una obligación accesoria, ingreso de intereses, que se devengan desde la fecha de vencimiento de las mismas y hasta el momento de su efectivo pago y cuyo fundamento es indemnizar al acreedor -en este caso, el Estado- por el atraso del deudor en cumplir con su obligación, que le ocasiona un perjuicio al no poder hacer uso de su derecho de crédito. Es menester tener presente que la doctrina y la jurisprudencia es conteste en exigir, para su procedencia, la presencia de mora culpable.

Ello así, el retardo en el cumplimiento de la obligación debe ser imputable al deudor, razón por la cual quedará excluido el incumplimiento derivado de caso fortuito o fuerza mayor. De tal forma, si el deudor considera estar liberado de toda responsabilidad debe probarlo, lo que implica que para la constitución en mora, deben coexistir los elementos formal y subjetivo. El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo, concepto que deriva de la obligación contenida en el artículo 37 de la ley de rito que obliga al pago de los intereses sin necesidad de interpelación alguna. En tanto, el elemento subjetivo refiere a la inimputabilidad del deudor, cuya presencia en el derecho tributario procede de la aplicación supletoria de las normas del derecho privado, conforme la autorización expresa otorgada por el artículo 1 de la ley 11.683 (t.o. En 1998 y sus modificaciones).

Así, resulta aplicable en la especie el régimen establecido en el artículo 509 del Código Civil, que si bien no hace expresa referencia a la culpabilidad, la misma puede ser inferida como requisito de la mora, en tanto se permite al deudor liberarse de las consecuencias de su mora acreditando que no le es imputable, expresión que implica la falta de imputabilidad subjetiva, circunstancia que no ha merecido tratamiento ni prueba por parte de la recurrente.

Finalmente, cabe rechazar el planteo sobre que la tasa aplicable es exorbitante. En esa dirección es

conteste la doctrina de nuestro máximo tribunal en el sentido que “el derecho tributario –en cuyo ámbito ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1º de la ley 11.683, t.o. en 1998 y Fallos 307:412, entre otros)- presenta particularidades que, en lo que importa en el sub lite se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (conf. Fallos 323:1315, considerando 10 y sus citas), en especial en lo referente a sus elevadas tasas, que se justifican por el interés de la comunidad en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las funciones del Estado (confr. Fallos: 308:283; 316:42 –considerando 4º-; 323:3412). (Vid. Entre muchos otros, “Valot, Eduardo Alfredo c/AFIP-DGI”, 17/5/2005).

En ese contexto, corresponde confirmar los intereses liquidados, toda vez que no resultan atendibles los argumentos expuestos por la recurrente de acuerdo a la forma en que se resuelve la cuestión de fondo.

XIII.- Que ahora corresponde analizar la procedencia de las sanciones aplicadas frente a cada impuesto, las que el ente fiscal subsume en el art. 45 de la ley 11.683.

En primer lugar, cabe analizar la establecida respecto al impuesto al valor agregado.

El art. 45 tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de “declaraciones engañosas”, además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó dicho, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que la recurrente omitió el pago del impuesto al valor agregado por los periodos fiscales cuestionados.

Con respecto al elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega el recurrente, cabe efectuar algunas consideraciones. En ese sentido, debe tenerse presente que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo.

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

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

"Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas" ("Elen Valmi de Claret", del 31/3/99).

Por lo expuesto, considero que la multa aplicada frente a este impuesto, en los términos del art. 45 de la ley 11.683 se ajustó a derecho.

XIV.- Que resta entonces tratar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que se sustenta en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), la –que se adelanta- debe ser revocada.

En este punto, los agravios de la recurrente se centran en que no se admite la imputación de la figura culposa en este instituto, por no existir un sistema de presentación de declaraciones juradas que pueda configurar el tipo correspondiente a *"declaraciones juradas inexactas"* conforme establece el art. 45 de la ley 11.683.

Además, alega 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 45 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).

En mérito a lo expuesto, voto por: 1°) Confirmar la resolución N° 54/2012 en todos sus términos, con costas; 2°) Confirmar parcialmente la resolución N° 08/2013 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 XII del voto de la Dra. Guzmán.

II.- Que en cuanto a la sanción aplicada en el impuesto al valor agregado comparte los fundamentos expuestos en el Considerando XIII, debiendo reducirse la multa al mínimo legal, al 50%, con costas en la parte que se confirma y por su orden en relación a la reducción de la misma.

III.- 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,, "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 seria pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

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 el 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 omisión por la que se perjudicó al Fisco Nacional, por lo que ha sido correctamente subsumida en la figura prevista en el citado artículo 45, 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 la misma.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

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

1°) Confirmar la resolución N° 54/2012 en todos sus términos, con costas.

2°) Confirmar parcialmente la resolución N° 08/2013 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.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.22 17:47:51 -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 18:43:10 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 12:31:04 -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 12:31:05 -03:00