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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-31714535-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 26 de Marzo de 2024

Referencia: "PEÑI MARI S.A.C.E.I." s/ recurso de apelación" -sentencia-

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los Vocales de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma. Nominación) y Claudio Esteban Luis (Vocal titular de la 8va. Nominación), a fin de resolver en el expediente N° 35.938-I, caratulado "**PEÑI MARI S.A.C.E.I."** s/ recurso de apelación" - impuesto a las ganancias-salidas no documentadas-.

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 49/91 vta. la sociedad anónima Peñi Mari interpone recurso de apelación contra la resolución N° 210 de fecha 23/12/2011, suscripta por la División Revisión y Recursos -Dirección Regional Neuquén- de la AFIP-DGI, en la que se determinó de oficio su obligación respecto del impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- por el período fiscal 2006, se calcularon intereses resarcitorios y se aplicó una multa con sustento en el artículo 46 de la ley 11.683.

En primer término la recurrente plantea como de previo y especial pronunciamiento las excepciones de cosa juzgada, prescripción y nulidad.

Respecto de la cuestión de fondo, señala que a partir de la fiscalización que le fuera oportunamente practicada mediante orden de intervención Nº 519380, el organismo recaudador determinó que las erogaciones efectuadas por la actora como pago de operaciones al proveedor Netversatile S.A. por la suma de $24.200, importaron una salida de fondos no documentada en los términos del art. 37 de la ley del gravamen.

Manifiesta que el juez administrativo basa sus argumentos en la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa proveedora, sin haber valorado de forma fehaciente la prueba que acredita la existencia de las operaciones cuestionadas.

Afirma que al momento de celebrarse dichas operaciones, la proveedora Netversatile S.A se encontraba inscripta ante la AFIP-DGI, no figuraba en la base de proveedores apócrifos y sus comprobantes contaban con los requisitos de validez para su confección. En este sentido, puntualiza que las facturas han sido pagadas con cheques a nombre de la empresa impugnada.

Entiende que no corresponde la aplicación de la sanción impuesta, por considerar que la conducta reprochada resulta atípica a los fines de los artículos 46 y 47 inciso b) de la ley 11.683, en el entendimiento que no existieron datos inexactos entre la documentación y los asientos contables. Subsidiariamente solicita se declare la inconstitucionalidad del citado artículo 47.

Finalmente, con sustento en las razones de hecho y derecho que expone, la prueba que ofrece y la jurisprudencia que invoca, peticiona que se revoque la resolución apelada en todas sus partes, con expresa imposición de costas. Formula reserva de caso federal.

II.- A fs. 100/110 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso oportunamente conferido y acompaña las actuaciones administrativas antecedentes de la presente causa.

Señala que la resolución tiene su fundamento en la detección de cheques a nombre de la sociedad anónima Netversatile, sin contar con el correspondiente respaldo documental y destino.

Indica que la existencia formal de la proveedora no es suficiente para probar la operatoria que se cuestiona. En este sentido, sostiene que la contribuyente no alegó ni propuso ningún medio de prueba a fin de acreditar la capacidad económica y operativa de aquella.

Respecto a la sanción aplicada en autos, menciona que la contribuyente perjudicó al Fisco Nacional mediante la omisión del pago oportuno del gravamen en razón de haber presentado las declaraciones juradas consignando datos inexactos que no reflejan su situación impositiva real.

Finalmente, señala que la documental ofrecida por la actora surge del anexo II de las actuaciones administrativas, y con sustento a los argumentos que esgrime y la jurisprudencia que invoca, peticiona se confirme la resolución apelada y se impongan costas a cargo de la apelante. Hace reserva de caso federal.

A fs. 150/156 vta. luce el pronunciamiento por el que esta Sala, en su anterior integración rechaza las excepciones de cosa juzgada, prescripción y nulidad planteadas oportunamente.

III.- Que conforme surge de las actuaciones administrativas oportunamente acompañadas, la administración fiscal procedió a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente, dando origen a la orden de intervención 519380. Como resultado de la auditoría practicada, la Dirección Regional Neuquén impugna las operaciones realizadas con la sociedad anónima Netversatile, dictando la resolución 210/11 por la que se determina de oficio el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas-, del periodo fiscal 2006.

En efecto, el juez administrativo consideró que Netversatile S.A. no percibió el importe de la operación cuestionada, desconociendo el real beneficiario de la salida de fondos. Para alcanzar tal conclusión, se valió de una serie de indicios, a saber: a) la proveedora no pudo ser localizada en los domicilios declarados, b) tampoco se pudo ubicar a los directivos y accionistas, c) no registra presentación de declaraciones juradas de ganancias e IVA para el periodo fiscalizado, d) carece de personal en relación de dependencia, e) no posee bienes registrables (conf. informe final de inspección obrante a fs. 164/169 del cuerpo principal ganancias que conforman los antecedentes administrativos acompañados).

Asimismo, en el marco de la causa Nº 1705/05 “Di Base Luis Alberto y otros s/asociación ilícita”, se determinó que la firma Netversatile es emisora de facturas apócrifas desde agosto de 2003 (ver dictamen jurídico nº 856/2011 de fs. 254/257 vta.).

En relación con los agravios de la actora, los mismos se centran en cuestionar el carácter de apócrifas de las operaciones que justifican el crédito fiscal registrado por la contribuyente en su libro IVA Compras del período 01/2006 vinculado con la factura A Nº 0001-00000904 y el recibo Nº 0001-00000884 por el monto total de $ 24.200.

Asimismo, como hecho central, se agravia respecto de la pretensión fiscal de aplicarle la carga impositiva del presunto infractor de la ley tributaria.

IV.- Que en primer término resulta menester analizar el tratamiento otorgado por la ley de impuesto a las ganancias a las salidas no documentadas. Conforme lo preceptuaba el artículo 37 vigente al momento de los hechos, "*cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del 35% (treinta y cinco por ciento) que se considerará definitiva".*

Que en este sentido, nuestro Máximo Tribunal tiene dicho que "*debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto de que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario"*(Fallos: 326:2987 y en la causa I.135, L.XLV, "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI", del 27/9/2010).

"*En realidad, 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"* ("Radio Emisora Cultural SA" (TF 15.144-I) c/DGI, CSJN 09/11/2000).

En consecuencia, 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 estos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

En definitiva, "*como "factura apócrifa" debe entenderse la utilización de una factura o documento equivalente que no representa la realidad económica sino que la finge, sea porque el hecho o el acto que representa no existió o porque habiendo existido el emisor no es quien lo realizó"* (Fenochietto, Ricardo "El Impuesto al Valor Agregado", Edición 2; La Ley; Bs As. 2007, págs. 613 y 614).

La finalidad es entonces 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. De ello se concluye que la falta de documentación se encuentra relacionada con la falta de identificación de un beneficiario del gasto, respecto del cual puede exigirse la respectiva obligación tributaria generada por el ingreso y por lo tanto, en la medida de que exista una debida identificación del beneficiario y prueba que determine perfectamente el flujo de fondos, no corresponde ingresar el impuesto sobre las salidas no documentadas.

V.- Que una vez detallado el ajuste efectuado por el Fisco Nacional y teniendo en consideración la normativa y jurisprudencia referida precedentemente, corresponde entonces analizar las constancias obrantes en autos.

La actora tiene como actividad principal declarada la venta al por menor de combustibles para vehículos automotores y motocicletas (Código C.I.U. 50500), cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año.

En relación con la operatoria realizada con la proveedora cuestionada, surge que las registraciones contables obrantes a fs. 9/11 (a/a cpo. principal impuesto a las ganancias) vinculadas a la factura emitida por Netversatile S.A. Nº : A 0001-0000904 de fecha 28/12/2005 correspondiente a la suma de $ 24.200, que ésta fue cancelada mediante los cheques propios de pago diferido Nos. 53160076, 53160077, 53160078, 53160079 y 53160080 .

Si bien no fueron objetados los requisitos formales de validez de la factura en crisis y la emisión de los referidos cartulares a nombre de la proveedora, éstos por sí solos no logran acreditar el circuito de pago y quiénes han recibido los beneficios.

En este sentido "… *Lo expuesto no se ve enervado por el hecho de que se encuentre acreditado que se libraron cheques a la orden por el importe de cada operación, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitirse documentación carente de sinceridad se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella (fallos 326.2987, considerando 17)…"* ("Batco S.A." Sala IV CNACAF 06/12/2012.).

Sobre el agravio vertido por la recurrente en el sentido que el proveedor cuestionado no figuraba en la base APOC al momento de contratarse los servicios impugnados, debe señalarse que dicha circunstancia, per se, no resulta un elemento que resulte suficiente para acreditar las veracidad de las operaciones involucradas, pues se trata de un indicio que debe ir acompañado de otros elementos probatorios (conf. Sala III in re "Enersystem Arg. S.A.", 13-3-2015, Sala I en "Papelera San Andrés de Giles S.A.", 18-6-2017 y Sala IV en autos "Ruta 51 S.A.", 20-8-2015, entre varios otros).

Que, en consecuencia, la impugnación formulada ha sido adecuadamente ponderada por el organismo recaudador, lo que sumado a la inactividad probatoria de la contribuyente en esta instancia, tendiente a acreditar que el proveedor efectivamente realizó la prestación indicada (sólo se ratificó la ofrecida en sede administrativa), lleva a confirmar la resolución apelada.

En ese sentido, "…*Frente a los elementos aportados por el ente fiscal, pierden credibilidad las operaciones denunciadas y es el contribuyente quien se encuentra en mejores condiciones de probar la existencia real de aquéllas, lo que no ha sucedido en autos. En efecto, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resulta inhábil por sí solo ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Stop Car SA c. DGI", del 21 de agosto de 2013*)…". ("Sur Catering SRL" , citado por la SALA IV CNACAF 29/12/2015).

VI.- En cuanto a los intereses resarcitorios liquidados, sin perjuicio que la recurrente no se ha agraviado de los mismos, cabe señalar que el artículo 37 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif) autoriza su aplicación a partir del vencimiento de las obligaciones tributarias sin necesidad de interpelación alguna, como consecuencia de que ellos configuran una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora incurrida por el deudor.

Que ante la ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre su carácter, es

posible recurrir a la legislación común para llenar este vacío, resultando aplicable a la ley tributaria el artículo 509 del Código Civil, que exime al deudor cuando prueba que aquella no le es imputable (conf Fallos 304:203). En el mismo sentido se expide hoy el artículo 888 del Código Civil y Comercial.

Que, en consecuencia, su configuración requiere la existencia de dos requisitos, a saber: el retardo en el incumplimiento de la obligación y que el mismo no le sea imputable al deudor por haberse configurado circunstancias excepcionales, ajenas a él, que hubieren impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, debidamente acreditadas.

Que en el caso de autos, el contribuyente no acreditó la existencia de dichas causales exculpatorias, por lo que corresponde confirmar los intereses resarcitorios aplicados por el organismo recaudador.

VII.- Que sentado lo que antecede, corresponde resolver si se ajusta a derecho la aplicación de la sanción impuesta a la referida sociedad respecto del impuesto a las ganancias – salidas no documentadas- en los términos de los artículos 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683.

Que a fin de establecer el encuadre efectuado por el organismo recaudador y con el objeto de esclarecer los elementos necesarios para la configuración del ilícito que se le imputa a la recurrente, ha de tenerse presente que las infracciones materiales reguladas por la ley procedimental requieren por su indiscutida naturaleza penal, en primer término, de la configuración del “elemento objetivo”; y en segundo término de la configuración del “elemento subjetivo”. Es decir, primero debe determinarse si existe una conducta penalmente reprochable a título de infracción, para recién luego, analizar si dicha conducta es imputable y a quién.

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

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

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

1.2 Que sin perjuicio de lo dicho, y a mayor abundamiento, respecto del “elemento subjetivo” corresponde señalar que el artículo 40 de la ley del impuesto a las ganancias crea una ficción al establecer un impuesto especial a las salidas no documentadas, con base en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un

cobro se encuentra alcanzado con el impuesto a las ganancias, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación o con una reputada apócrifa, a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto de ese cobro (Fallos 323:3376 considerando 7°; 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987). Tanto es así -impuesto de un tercero- que la propia ley de impuesto a las ganancias en su artículo 41 exime del pago del impuesto especial cuando se presuma que "no llegan a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario".

En ese sentido, cabe recordar que el derecho penal tributario se conforma con el derecho penal infraccional –con las figuras punitivas previstas en la ley 11.683- y el derecho penal delictual –con las figuras actuales del régimen penal tributario creado por el art. 279 de la ley 27.430, aplicándose en ambos los principios propios del derecho penal, entre los que se encuentra el de personalidad de la pena. Sobre la naturaleza "penal" de las infracciones tributarias –y más allá de la vasta doctrina y jurisprudencia existente sobre la materia- es inveterada y pacífica la doctrina de nuestro Máximo Tribunal desde el precedente de Fallos 271:297. Dicho principio de personalidad de la pena debe ser respetado al momento de analizarle en cada caso particular el llamado "elemento subjetivo" de la figura, es decir, una vez que se haya concluido en la existencia del "elemento objetivo".

Dicho esto, corresponde advertir que los antecedentes obrantes en la causa no evidencian que se haya configurado el llamado "elemento objetivo" de la figura infraccional según los términos descriptos en el punto 1.1 del presente considerando. Tal conclusión torna inoficioso el tratamiento del "elemento subjetivo" de la figura achacada.

Por ello corresponde, revocar la multa impuesta en relación con el impuesto a las ganancias- salidas no documentadas- apelada en autos.

VIII.- En atención a la forma que se resuelve, las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

IX.- Debe señalarse que el Fisco Nacional también efectuó un ajuste a la recurrente en relación con el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01/2006 a 05/2006 y 01/2008 a 03/2008, también vinculado con el proveedor aquí controvertido, el que fue confirmado por la Sala "D" de este Tribunal mediante pronunciamiento del 06/04/2021, que al día de la fecha se encuentra firme.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto que antecede,

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Confirmar parcialmente la resolución apelada en cuanto determina el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- por el período fiscal 2006, con más sus intereses resarcitorios.

2°) Revocar la multa aplicada en la resolución N° 210/2011.

3°) Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse

vacante la Vocalía de la 9° Nominación (cfr. art. 184, 2do párrafo, ley 11.683 t.o. vigente y art.52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal)

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.20 13:15:54 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.26 14:18:52 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.26 14:18:53 -03:00