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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-56317878-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Mayo de 2024

Referencia: Sentencia 36.049-I MONTI CARLOS ALBERTO

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3ra. Nominación), Armando Magallón (Vocal Subrogante de la 1ra Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2da. Nominación), a fin de resolver la causa N° **36.049-I**, y su acumulado Nº 36.050-I caratulada: **“MONTI CARLOS ALBERTO** s/recurso de apelación -impuestos a las ganancias y a las ganancias -salidas no documentadas-”

El Dr. Porporatto dijo:

I- Que a fs. 9/12 y 46/51 se interponen sendos recursos de apelación contra las Resoluciones DV RRTU n° 17/2012 y DV RRTU n° 18/2012, ambas fechadas el 29 de febrero de 2012, suscriptas por el Jefe de la Sección Determinación de Oficio a cargo de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la AFIP-DGI, mediante las cuales se determinó de oficio la obligación relativa al Impuesto a las Ganancias -período fiscal 2008- y el Impuesto a las Ganancias -salidas no documentadas- por los períodos fiscales 6, 7, 10 y 11/2008-, con más intereses resarcitorios. Asimismo, se difiere la multa en virtud de lo dispuesto en el artículo 20 de la ley n° 24.769 en el Impuesto a las Ganancias –periodo fiscal 2008- y se aplica multa en el Impuesto a las Ganancias -Salidas no documentadas (períodos fiscales 6, 7,10 y 11/2008), equivalente a tres veces el tributo dejado de ingresar por aplicación de los artículos 46 y 47 b) ley n° 11.683.

Relata que al no cuestionar el fisco la existencia de los bienes ni que la factura sea apócrifa, no formuló defensa en ese sentido.

Especifica que la causa que motivó el ajuste fue que registraba gastos cuya factura tenía el CAI vencido. A su vez, agrega que el fisco nada dijo respecto a la realidad de la operación y mucho menos sobre la posibilidad de computar los mismos.

Además, concluye que la circunstancia de que el CAI se encontraba vencido solo podría tratarse de un incumplimiento a una obligación meramente formal no vinculada con la realidad de la prestación.

Señala que: a) los medios de pago empleados fueron los establecidos por la ley n° 25.345, los que fueron acompañados en el descargo y que fueran verificados por la inspección; b) los bienes empleados para la prestación del servicio existieron, y a efectos de probar los mismos acompañó las constancias de importación y facturación de las grúas y demás maquinarias que alquiló a la UTE y c) ni la factura, ni el proveedor fueron calificados como apócrifos. En conclusión, entiende que quedaría desarticulado el segundo párrafo del artículo 34 de la ley n° 11.683.

Destaca que la deducción del gasto no se encuentra supeditado al detalle de la factura, menos aun cuando se acreditó la contratación de los bienes al momento de la ejecución de la obra.

Añade que por las características de los bienes alquilados, solo podían ser afectados a tareas vinculadas con su actividad.

Indica que la factura debe contener el detalle de los bienes y/o mercaderías adquiridos y locados, condicionando la deducción del gasto a la concordancia y afectación de estos a la actividad del comprador o locatario y no por la arbitraria imputación que realizó el vendedor o locador del lugar u obra a que habrán de ser afectados.

Plantea la nulidad del ajuste de salidas no documentadas por considerar que el inspector carecía de toda facultad para inspeccionar el impuesto, dado que la orden de intervención estaba limitada al Impuesto al Valor Agregado 1/2008 a 9/2009 y al de Ganancias período 2008.

Critica la posición fiscal que considera que se puede fiscalizar el Impuesto a Ganancias -Salidas no Documentadas- por estar contenida en la orden de intervención el Impuesto a las Ganancias.

Cita jurisprudencia que apoya su postura.

Advierte que a su entender, el inspector actuó sin competencia y que por lo tanto, no es posible considerar legitimo su obrar, lo que llevaría a que las actuaciones sean nulas de nulidad absoluta e insalvable.

Menciona el dictamen n° 29/2000 de la AFIP, donde surge que el inicio de inspección se debe notificar al responsable y consignar de manera expresa el tributo y los períodos a los que se refiere.

Considera que el procedimiento en sede administrativa es informal únicamente para el contribuyente y que, además existió una extralimitación por parte de los funcionarios actuantes por extender la fiscalización a un impuesto no contemplado en la orden de intervención, lo que generó un estado de indefensión del contribuyente que desconocía el obrar oculto de los inspectores.

Explica que la resolución cuestionada es arbitraria porque desestimó la impugnación planteada por el contribuyente en base a consideraciones dogmáticas.

Alega que la resolución determinativa no rebate la exposición, fáctica y jurídica efectuadas por su parte, y que no tuvieron en cuenta la prueba ofrecida o los argumentos vertidos al contestar la vista, los que resultan fundamentales a los efectos de demostrar la existencia de las operaciones celebradas con el proveedor cuestionado.

Observa que el acto atacado es nulo, dado el grado de arbitrariedad y la supresión de la garantía constitucional de defensa en juicio.

Dice que al aceptar su parte la no deducción de los gastos del balance impositivo, resulta improcedente la figura

prevista en el artículo 37 de la ley de Impuesto a las Ganancias.

Pone de relieve que con la documentación adjunta en el descargo se demostró que los servicios de desmonte existieron, concluyendo que no se podría explicar la evolución en la producción de ganado y su vacunación -período 2008 al 2009-.

Estima que en la fiscalización no se verificó ninguna otra contratación de los servicios de desmonte que no fuera con la Sra. Ferreyra, hecho que demuestra la efectiva ejecución del concepto exteriorizado en la factura (desmonte). En este sentido, comenta que tal servicio se presentaba como necesario para poder explicar racionalmente el incremento de las hectáreas destinadas a la producción, así como el aumento de cabezas de ganado vacunadas y vendidas; lo que llevó a incrementar sus ventas en un 12%.

Adiciona que no existe una explicación razonable que fundamente la aplicación de la figura “salidas no documentadas”, puesto que el propio Fisco Nacional asegura que el Sr. Monti es quien cobró los valores cancelatorios de las supuestas operaciones y por lo tanto desaparece la calidad de oculto del perceptor, excluyendo así la aplicación del instituto del artículo 37 de la ley de Impuesto a las Ganancias.

Se explaya respecto a la configuración de la infracción del artículo 46 de la ley n° 11.683, poniendo en evidencia que los volantes de pago para el ingreso de salidas no documentadas no revisten el carácter de declaración jurada, y por lo tanto resulta inadmisible la pretensión punitiva sobre una conducta atípica.

Ofrece prueba documental e informativa, hace reserva del caso federal y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II- Que a fs. 23/27 y 63/74vta. la representación fiscal contesta los traslados de los recursos.

Alega que del análisis de la documentación aportada por el recurrente respaldatoria de los gastos registrados en el Libro IVA Compras, surgen gastos cuyos comprobantes tienen el CAI vencido y que fueron deducidos por el responsable como gastos en la liquidación del Impuesto a las Ganancias del periodo 2008.

Agrega que los conceptos facturados por Ing. Carlos A. Monti - UTE responden a alquileres y servicios de asesoramiento técnico para realizar trabajos en Obra LAT 132 Km, El Bracho-La Banda y alquiler de grúas y equipos, sin embargo constataron que el recurrente no declaró ingreso alguno en el período 2008 vinculado con la obra antes mencionada, por lo que dichos gastos no resultaban deducibles en el ejercicio.

El fisco concluye que no puede el recurrente declarar gastos de una obra que no generó ingresos, por ello considera que el gasto no es deducible.

Precisa respecto de la multa que con relación al periodo fiscal 2008 queda en suspenso por encontrarse la conducta comprendida en el artículo 20 de la ley n° 24.769 y vinculado con los intereses resarcitorios que al no haber expresado agravios el recurrente los mismos han sido consentidos.

Analiza que de la documentación aportada por la recurrente se detecta que habría operado con una proveedora Sra. Ferreyra Liliana Beatriz, CUIT 27-28877541-4, incluida en la Base E Apoc bajo la condición de “sin capacidad económica”, la que le facturó servicios de desmonte.

Explica que respecto del planteo del recurrente de que el inspector carecía de facultades para determinar el impuesto a las salidas no documentadas, esto no era así porque se encontraba incluido en la orden del Impuesto a

las Ganancias por lo que el planteo de nulidad no debería prosperar.

Argumenta respecto de la falta de motivación y arbitrariedad del acto administrativo que el sustento de la imputación efectuada se encuentra acreditado y consiste en salidas no documentadas fehacientemente comprobadas. Por otra parte, que no se desprende que se haya vulnerado el derecho de defensa del contribuyente durante el procedimiento determinativo, inclusive de alegar y de probar cualquier vicio que pudiera haber afectado al mismo y del que este hizo uso toda vez que presentó su descargo luego de la prórroga concedida.

Agrega que los hechos y antecedentes se encuentran perfectamente plasmados y resultan totalmente identificables de la simple compulsa de las constancias administrativas y que en cuanto al derecho se observa el total acatamiento a la ley, por ello solicita el rechazo de la nulidad impetrada.

Refuta el agravio de la recurrente respecto de que el impuesto a las salidas no documentadas se instrumenta mediante volantes de pago y que no revisten el carácter de declaración jurada citando jurisprudencia y señalando que a su entender tienen la misma entidad.

Fundamenta que la multa ha sido aplicada por la conducta reprochable desplegada por el contribuyente, toda vez que la registración de las operaciones con falencias documentales impide identificar a los verdaderos destinatarios de las erogaciones y que constituye una conducta por la que se perjudicó al Fisco Nacional mediante la presentación de una declaración jurada que no se ajusta a la realidad y que el accionar doloso se encuentra plenamente acreditado por las irregularidades detectadas en la inspección.

Cita jurisprudencia, formula oposición a la prueba de la recurrente, efectúa reserva del caso federal y solicita expresa imposición de costas a la contraparte.

Con relación a los intereses resarcitorios señala que la actora no manifestó agravio alguno, por lo que corresponde su confirmación.

III- Que a fs.78 se dispone la acumulación de los expedientes n° 36.049-I y 36.050- I a las presentes actuaciones.

IV- Que a fs. 80 se abre la causa a prueba, a fs. 103 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala A.

A fs. 108 se ponen a disposición de las partes las actuaciones para que produzcan sus alegatos. A fs. 118/122 obra el alegato del Fisco Nacional, no habiendo hecho uso de su derecho el recurrente. A fs. 124 pasan los autos a sentencia.

V- Que, en primer término, corresponde resolver la nulidad opuesta por la apelante respecto de la determinación de oficio apelada en el expediente Nº 36.050-I, la que funda en que en la orden de inspección no se consignaba la determinación del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas.

En ese sentido, en la fiscalización que se inicia con la Orden de Intervención, como todo procedimiento administrativo, su impulsión corresponde al ente estatal, pero atento a los amplios poderes que concede el ordenamiento en este caso en particular (cfr. art. 35, ley 11.683) y teniendo en vista que su resultado puede derivar no solo en la determinación de oficio del impuesto sino también en una sanción administrativa -e incluso dar lugar a una acción penal-, es de hacer notar que el trámite toma claros tintes inquisitivos que conduce a exigir mayor definición de límites del actuar del organismo fiscal, a fin de resguardar el derecho de defensa y del debido proceso del contribuyente (art. 18, CN).

Que dicha orden debe contener los impuestos y períodos que se fiscalizarán; en el caso de autos se dispone mediante la orden de intervención, la verificación de los impuestos al valor agregado, períodos 01/2008 a 09/2009 y a las ganancias, periodo fiscal 2008, no obstante tanto del informe final de inspección (fs. 5/22 de los antecedentes administrativos) como del acta de fecha 13 de octubre de 2010, la actora tenía conocimiento de la determinación del impuesto a las ganancias salidas no documentadas, como consecuencia de la impugnación del gasto y de no contar con la documentación pertinente para establecer quién era el beneficiario del mencionado gasto.

Que en la presente, el recurrente no fundamenta respecto a cuáles han sido las defensas que le fueron privadas u obstaculizadas y se limitó a efectuar un cuestionamiento genérico.

Además, surge de los antecedentes administrativos que el recurrente incorporó prueba respecto al ajuste sobre el impuesto ganancias-salidas no documentadas- por lo tanto, no existió un menoscabo en su derecho de defensa.

En segundo término, vale referirse al agravio de la actora en lo atinente a los defectos en el procedimiento que alega por entender que no se tuvieron en cuenta las medidas de prueba ofrecidas por su parte en sede administrativa viéndose afectado por ello su derecho de defensa en juicio. Cabe destacar que la nulidad importa la privación de efectos de los actos que adolecen de algún vicio en sus elementos esenciales y que por ello carecen de aptitud para cumplir con el fin al que se hallan destinados.

La no admisión de las pruebas ofrecidas en sede administrativa no puede considerarse causal de nulidad si se tiene en cuenta que en el procedimiento común se halla previsto el supuesto de la apertura a prueba en la alzada por prueba que no ha sido admitida en primera instancia (art. 260 C.P.C.C.N.). Ello es también valedero en la instancia de este Tribunal, toda vez que las partes pueden ofrecer ante el mismo la prueba que hubiera sido denegada en sede administrativa, de acuerdo con lo que se establece en los arts. 173 y 174 de la ley de procedimiento fiscal -t.o. en 1998- (doctrina de este Tribunal en la causa "Carboquímica S.A.C.I.M.", fallo del 5/7/77), lo que está corroborado en la presente causa, en donde la recurrente ha tenido ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes para esclarecer los hechos controvertidos.

Debe puntualizarse que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - Amet c. Buenos Aires Provincia de y otros s/daños y perjuicios”, C.S.J.N. 6/2/01, t. 324, pág. 151, entre otros.).

A tenor de lo expuesto corresponde rechazar la excepción de nulidad opuesta por la recurrente, sin costas atento que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (conf. CSJN, “Bolland y Cía S.A.”, 21/2/13).

VI- Que procede ahora resolver si se ajustan a derecho las resoluciones apeladas.

Que conforme surge de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados, el ente recaudador, en ejercicio de las facultades que le son propias, practicó una fiscalización a la recurrente a través de la cual constató que la actividad principal por la que se encuentra inscripta es la construcción, reforma y reparación de redes.

Que conforme surge del informe final de inspección obrante a fs. 5/23 (Legajo salidas no documentadas) se trata de una persona física -explotación unipersonal- que se dedica a: a) construcción, reforma y reparación de edificios residenciales; construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales; b) cría de ganado bovino -excepto en cabaña y para la producción de leche-; c) a la construcción, reforma y reparación de redes y d) a los servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización de sociedades anónimas.

De las tareas de fiscalización se cuestionaron las facturas emitidas por "Ingeniero Carlos A. Monti UTE" Obra Línea Alta Tensión 132 km. El Bracho – La Banda CUIT 30 70944132 5 Nº 0001-00000013 del 11/11/2008 y Nº 0001-00000016 de fecha 29/12/2008 cuyo detalle de concepto dice: Alquiler de grúas y trabajos. Alquiler de equipos (tractor-retro--) y trabajos. Asesoramiento técnico para trabajar en la obra: LAT 123 Km. El Bracho- La Banda, en razón de observarse que el CAI se encontraba vencido a la fecha de emisión de las mismas.

Conforme expone el acto impugnado el Juez administrativo concluyo que dichos gastos no resultan deducibles en el ejercicio en razón de que la recurrente no declaró ingreso alguno relacionado con la obra de Línea de Alta Tensión El Bracho La Banda (fs. 4 vta de la resolución apelada respecto del Impuesto a las Ganancias).

Se deja expuesto en dicho acto que el ajuste efectuado en IVA, donde se impugnaron los créditos fiscales de dichas facturas, fue conformado por la recurrente.

Por otro lado se cuestionaron otros gastos, surgidos de las facturas 0001-00001632 y 0001-00001552 bajo el concepto trabajos de desmonte que habrían sido efectuados por la Sra. Liliana Beatriz Ferreyra CUIT 27 28877541 (incluida en la base Apoc bajo la condición "Sin Capacidad Económica" el 19/11/2008) por no probarse la capacidad de la supuesta proveedora para realizar las prestaciones de tales servicios (fs. 40 vta del acto recurrido) que fueron rectificados con fecha 21-10-2010 en el Impuesto a las Ganancias periodo fiscal 2008. No obstante ello, se determinó el impuesto correspondiente a las Salidas No Documentadas, conforme el art. 37 de la ley del gravamen.

VII- Que, en primer orden, respecto de la procedencia de la deducción del gasto que fuera motivo del ajuste en el Impuesto a las Ganancias 2008, debe señalarse que el art. 80 de la ley de dicho tributo (t.o. en 1997 vigente al momento de los hechos) dispone como principio general que *"los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la mismo, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto..."*. Asimismo, el art. 87 del mencionado texto legal prescribe para las ganancias de tercera categoría aplicable a la especie, que *"se podrá deducir: a) Los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio..."*.

En lo que respecta a la circunstancia del CAI vencido es pertinente precisar, que de conformidad con lo previsto en el artículo incorporado a continuación 33 de la ley n° 11.683, existe una serie de requisitos formales que deben verificar los sujetos receptores de las facturas. Entre ellos, se establece la obligatoriedad de constatar que las facturas o documentos equivalentes, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Como se advierte de la simple lectura de la norma mencionada la circunstancia del CAI vencido encuadraría en el supuesto allí contemplado, por no cumplir con el requisito de la debida autorización de la AFIP.

Pese a lo expuesto, el artículo 34 establece "*Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los*

contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados. Idénticos efectos a los indicados en el párrafo precedente se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33."

No obstante ello, el único cuestionamiento del Fisco Nacional es que la recurrente en el mismo ejercicio 2008 no ha declarado ingreso alguno por la obra mencionada. Es más en la fs. 5 del acto atacado respecto de este impuesto, expone que nunca se cuestionaron los bienes –se entiende su existencia para ser arrendados-, "ni que la factura sea apócrifa", dice que "se hace mención que todo ingreso tiene como contrapartida su egreso, es decir no puede declarar gastos de una obra de la cual no generó ingreso alguno en el ejercicio".

Conforme la lectura de disposiciones de la ley de Impuesto a las Ganancias mencionadas más arriba, no se observa impedimento alguno que lleve a concluir que estos gastos no sean deducibles en el ejercicio 2008, por lo que corresponde revocar el ajuste practicado por el Fisco Nacional, con costas

VIII- Que, en segundo orden, corresponde expedirse en lo referente a la procedencia del ajuste de salidas no documentadas.

Del análisis de las actuaciones administrativas surge como única proveedora cuestionada la Sra. **FERREYRA LILIANA BEATRIZ,** inscripta en: a) la venta por mayor de chocolates, golosinas y productos para kioscos y polirubros, excepto cigarrillos; b) servicios de gestión y logística para el trasporte de mercaderías (incluye las actividades de los agentes aduaneros, actividades de empresas empaquetadoras, etc.); c) Servicios agrícolas y d) venta al por mayor de mercancías y traslado de partes de grúa de torre y servicios de grúa torre.

No presentó las declaraciones juradas en el Impuesto a las Ganancias 2008 ni en el Impuesto al Valor Agregado -períodos 01/2008 a 12/2008-.

No declaró ningún empleado en los períodos 01/2018 a 12/2008. No posee ningún bien registrable.

No pudo ser contactada por los funcionarios de la AFIP- DGI, ni en los domicilios fiscales, ni en los alternativos conocidos situados en las provincias de Salta y de Tucumán. Asimismo, se negó a contestar requerimientos y/o aportar documentación al fisco.

Se la encuadró por el ente fiscal como persona apócrifa, sin probar capacidad económica, operativa y financiera para realizar la prestación de servicios de desmonte por lo que se procedió a incorporarla a la base E-Apoc, bajo el concepto "sin capacidad económica".

Según consta en el acto recurrido (fs. 41) los pagos efectuados por dichos servicios de desmonte se instrumentaron mediante cheques, que no fueron cobrados por la Sra. Ferreyra sino por terceras personas relacionadas con el Sr. Monti – empleados del mismo-.

En este caso se impugnó el gasto en el Impuesto a las Ganancias - conformado por la recurrente el 21-10-2010- y se determinó asimismo el Impuesto a las Ganancias -salidas no documentadas-.

Que con relación al ajuste en "salidas no documentadas" es preciso señalar que el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias dispone que 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%.

Tal como lo señaló la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 326:2987, 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.

Como con acierto lo expresara el Dr. Torres, se trata de un "impuesto proporcional y real a la renta neta presunta que se atribuye al beneficiario oculto. Pero esta misma ocultación ha llevado al legislador a adoptar un arbitrio técnico de inobjetable razonabilidad, cual es el de indicar como sustituto tributario al pagador de esa erogación quien desplaza así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es el beneficiario oculto o sustituto tributario" y recuerda que "el sustituto tributario debe ingresar al pago definitivo por la salida no documentada en el término de quince (15) días desde que la erogación se efectuó (art. 52, último párrafo del DR)" (Torres, A.: "Salidas no documentadas" - DTE - septiembre de 1990 - pág. 232).

En ese contexto, cabe destacar que el artículo 37 de la ley del gravamen efectúa una presunción, partiendo del hecho de la no existencia de documentación: ella es, que todo gasto que no se encuentre documentado implica, que el que percibió la renta, no la consideró gravada y, por lo tanto, no pagó el impuesto correspondiente por ella.

Que, al respecto cabe señalar que más allá de la carencia absoluta o simple falencia en la documentación que haga presumir su falsedad, debe analizarse si el pago es real o directamente simulado. Tener un comprobante de una erogación falsa equivale jurídicamente a no tener ninguno, desde que no puede identificarse, ni en un supuesto ni en otro, fehacientemente, al receptor de dicho pago.

Que, en momento alguno el recurrente ha intentado demostrar que, en realidad, el gasto fue directamente simulado y como consecuencia de ello la inexistencia de este tercero oculto que la ley presume para originar la obligación de ingreso a la tasa máxima. El propio recurrente cuestiona la hipótesis del fisco en cuanto a que las operaciones de desmonte no se realizaron, expresamente dice que “No existe razonamiento capaz de sostener tal hipótesis. Si mi mandante crió ganado es porque previamente tuvo que realizar tareas de desmonte y preparación de suelos”. Asimismo expresa que “La fiscalización no verificó ninguna otra contratación de los servicios de desmonte que no fuera con la Sra. Ferreyra, con lo cual tenemos que alguien tuvo que realizar ese trabajo, no existiendo constancia de que nadie más lo haya hecho” (vide el recurso en fs. 48 y 49).

Por las observaciones efectuadas corresponde confirmar el ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias salidas no documentadas, con costas

I**X-** Que, en materia de los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

X- 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 "Tanslavial 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 tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) 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 VIII, 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 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 y 47 inciso b), debiendo reducirse la sanción aplicada a su mínimo legal, atento no observarse que el recurrente tuviera antecedentes infraccionales. Las costas se imponen a la actora en la parte que se confirma y por su orden en la reducción de la multa.

Por lo expuesto voto por revocar la determinación del Impuesto a las Ganancias y confirmar la determinación del Impuesto a las Ganancias por Salidas Documentadas, intereses resarcitorios y multa, reduciendo esta última a su mínimo legal. Costas a sus respectivos vencimientos, salvo en lo que corresponde a la reducción de la multa, las que se imponen por su orden.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos efectuado por el Dr. Porporatto y a los Considerandos VI y VII de su voto.

II.- Que con respecto a la defensa de nulidad articulada por el recurrente en el expediente Nº 36.050-I, adhiero a la solución propiciada por el Vocal Instructor, con sustento en las consideraciones que paso a exponer.

El recurrente articula su defensa en la ausencia de Orden de Inspección que autorizara la fiscalización del impuesto a las salidas no documentadas.

A mi modo de ver tal requisito no resultaba exigible en el momento en que se realizó la fiscalización al recurrente. En efecto, el dictado de una Orden de Intervención no es más que el ejercicio de facultades y deberes que la ley ritual otorga a la Administración Fiscal con el objeto de verificar en cualquier momento el cumplimiento de los obligados y responsables con sus obligaciones tributarios. Dicha Orden es un acto interno de la repartición fiscal mediante el cual el Superior Jerárquico instruye a determinado agente para que verifique el cumplimiento que un determinado contribuyente ha realizado frente a sus obligaciones fiscales.

En ese contexto, surge de las actuaciones administrativas que el contribuyente tuvo pleno conocimiento de que se encontraba incurso en una fiscalización y, en particular, distinguía perfectamente los períodos involucrados, y conocía de manera íntegra los alcances de la investigación que se realizaba así como tomó conocimiento de la vista conferida y solicitó plazo para presentar su descargo, lo que efectivamente hizo. Ello así, no habiendo señalado cuales son las defensas que se vio privado de ejercer, no cabe más que rechazar la defensa de nulidad articulada pues su acogimiento implicaría la declaración de la nulidad por la nulidad misma.

Por último, y con respecto a los agravios vinculados con la falta de producción de prueba, 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). Ello así, en autos el recurrente ha podido ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo que tales cuestionamientos no pueden ser acogidos favorablemente.

Las costas deben imponerse a la excepcionante toda vez que los argumentos que sustentan su defensa están dirigidos a obtener expresamente la declaración de nulidad prevista en el artículo 171, inc. h) de la ley de rito, pues reposan –como quedó dicho- en la violación de su derecho de defensa por defectos procesales, agravios que acarrean inexcusablemente aquélla declaración. Asimismo, su planteo mereció réplica concreta por parte de la apelada, por lo que no advierto razones para apartarme de la aplicación del artículo 68 del C.P.C.C.N.

Resulta oportuno recordar que como señalara la C.S.J.N. in re "Bolland y Cía. S.A." la exención de costas procede cuando el planteo –de haber prosperado- hubiese implicado la revocación de la pretensión fiscal, supuesto no es el de autos.

En definitiva, el tratamiento de cuestiones incidentales como la de autos no puede encontrarse exentas de las consecuencias procesales que hacen a su rechazo.

III.- Que con respecto a la procedencia del ajuste de salidas no documentadas, adhiero a los Considerandos VIII y IX.

IV.- Que resta tratar la procedencia de la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, la que –a mi criterio- debe ser revocada.

Ello en el entendimiento 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, que si bien 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 virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1. Revocar la Resolución N° 17/2012 relativa al Impuesto a las Ganancias, en todas sus partes (Cfr. Considerando VII).

2. Confirmar la Resolución N° 18/2012 en cuanto determina el Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas e intereses (Cfr. Considerandos VIII y IX).

3. Confirmar la multa apelada, reduciéndola a su mínimo legal (Cfr. Considerando X).

4. Las costas se imponen en orden a sus respectivos vencimientos, salvo en lo que corresponde a la reducción de la multa, las que se imponen por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese. -

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.05.29 14:13:17 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: 2024.05.29 17:48:22 -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: 2024.05.29 20:17:34 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.29 20:17:35 -03:00