Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-61519599-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 11 de Junio de 2024

Referencia: Good Idea SRL. 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° 36.774-I y sus acumulados 41.541-I y 41.540-I,** caratulados ***"GOOD IDEA S.R.L s/apelación***",

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 74/93vta. se interpone recurso de apelación contra las resoluciones Nros. 96/2012, 97/2012 y 98/2012, suscriptas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte, CABA, de AFIP-DGI, todas con fecha 04/09/2012. Por medio de dichos actos se determinó de oficio, con carácter parcial, la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto a las ganancias (por el periodo fiscal 2006), al impuesto al valor agregado (periodos fiscales enero a septiembre del 2006) y al impuesto a las ganancias -Salidas No Documentadas- (por los periodos mensuales de febrero, marzo, abril, junio, julio y agosto de 2006), respectivamente.

En las tres resoluciones se liquidan intereses resarcitorios y se aplicó una multa frente a las salidas no documentadas conforme los art. 46 y 47 inc. a), b), c) y e) de la ley 11.683, por los mismos periodos fiscales.

Por otra parte, a fs. 260/268 se interpuso recurso de apelación contra la Resolución AFIP Nro. 268/2014, de fecha 05/11/2014, por medio de la cual se impuso multa frente al impuesto a las ganancias, periodo fiscal 2006, en los términos de los arts. 46 y 47 inc. a), b), c) y e) de la ley 11.683.

Asimismo, a fs. 318/327vta. se interpuso recurso de apelación contra la Resolución Nro. 269/2014, también de fecha 05/11/2014, por medio de la cual se impuso multa frente al impuesto al valor agregado, respecto a los meses de febrero, abril a junio, agosto y septiembre de 2006, en los términos de los arts. 46 y 47 inc. a), b), c) y e) de la ley 11.683.

Manifiesta que la administración fiscal recurrió a los mismos argumentos para las tres determinaciones

efectuadas, y que el objeto del recurso es cuestionar *"la impugnación de los créditos fiscales (impuesto al valor agregado), la deducción de los gastos y la aplicación del impuesto a las salidas no documentadas respecto a las facturas emitidas por el proveedor REDES Y CONSTRUCCIONES S.A."*

Explica las actividades que desarrolla, que consisten en armados y diseños de stands, eventos y banners para empresas nacionales e internacionales, brindando un servicio integral al momento de crear el montaje. Por esa razón, suele solicitar asistencia de terceros proveedores para que brinden servicios materiales. En particular, invoca la presencia del Sr. Ricardo Ceci quien acercó la posibilidad de operar con dicho proveedor y la conexión que hubo entre ellos.

Detalla que en el año 2006, único periodo en el que se trabajó con el proveedor observado, la recurrente fue contratada frecuentemente por las firmas Coca Cola, Panasonic Brasil y Granja Tres Arroyos. A partir de ello, alega la coincidencia de los datos declarados y los exhibidos en la documentación respaldatoria y libros contables, en relación a las empresas nombradas.

Reseña el circuito de pago de las operaciones cuestionadas, en donde el Sr. Ceci traía facturas del proveedor cuestionado, las que eran canceladas con cheques propios. Agrega que, ocasionalmente, les solicitaba que los cheques no se libren directamente a la firma cuestionada por estar sus cuentas embargadas, al igual que también requería que los pagos se realicen en forma directa a los proveedores y en otras oportunidades que sean pagos parciales en efectivo.

Invoca que la circularización al Banco Rio es constancia de que los cheques fueron debitados.

Realiza un detalle de las facturas en cuestión respecto a los servicios, lugar, cliente, monto y numero de cheque. Añade el hecho de que la imprenta reconoció ante el ente fiscal que imprimió los lotes que integrarían las facturas cuestionadas y la circunstancia de que el proveedor ha denunciado el débito fiscal, rectificando sus declaraciones juradas de IVA.

Declara que sin haber adquirido los servicios del proveedor a través del Sr. Ceci no hubiera podido prestar los servicios facturados y tampoco podría haberse alcanzado el nivel de ventas realizadas.

Todas estas circunstancias -dice- demostrarían que las operaciones impugnadas han sido veraces, concretadas y efectivizadas.

Rechaza la postura invocada por el Fisco Nacional para impugnar las operaciones, por considerar que no son elementos suficientes para tildarlas de apócrifas, con base en que de los comprobantes surge una actividad distinta a la declarada, que los proveedores fueron impugnados por su no localización en el domicilio declarado, en haber declarado saldo técnico a favor y su incorporación en la base APOC.

Cita jurisprudencia y doctrina para concluir que los incumplimientos formales y sustanciales de terceros no pueden atribuirse a la recurrente, además de ser razonable e ilegitimo que la Administración Fiscal deposite el cumplimiento de una potestad de fiscalización que no ha ejercido, por no haber desplegado el procedimiento de verificación y fiscalización sobre el proveedor observado.

Respecto al impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, plantea la nulidad de la determinación por no haber notificado la inspección al momento de comenzar la fiscalización, lo que afecta su derecho de defensa, el debido proceso y el derecho a estar informado.

Afirma que los formularios para su pago no corresponden a una declaración jurada y ello permite que no se utilicen las normas de prescripción de la ley 11.683, aplicándose las previstas en el Código Civil. A partir del art. 3956 de dicho cuerpo, las acciones personales comenzaban a correr desde la fecha del título de la obligación y con ese criterio, las erogaciones de febrero hasta junio de 2006 se encontrarían prescriptas.

Por otro lado, expone las razones por la que la multa de salidas no documentadas estaría prescripta, considerando que el art. 44 de la ley 26.476 es inaplicable al caso por ya haber sido sancionada cuando comenzó a correr el curso de la prescripción, correspondiendo recurrir a la ultraactividad de la ley penal más benigna.

Analiza la improcedencia del instituto de salidas no documentadas, por haberse individualizado los beneficiarios y de su respectiva multa, por ser aplicada en relación a la salida no documentada, no siendo en función a la omisión en el impuesto a las ganancias.

Ante las multas frente al impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado, plantea la nulidad de cada resolución respectiva por ausencia de fundamentación. Asimismo, solicita se declaren prescriptas las acciones y poderes fiscales para su aplicación, de acuerdo a los fundamentos vertidos en cada recurso. Por último, expone la inexistencia de un obrar doloso para configurar las sanciones aplicadas.

Particularmente sobre la resolución que aplica multa frente al impuesto al valor agregado, expresa que debió haberse aplicado la multa en la misma resolución que impuso la obligación tributaria del impuesto y no posteriormente, a partir de que la denuncia penal fue rechazada por no alcanzar la suma mínima de punibilidad, lo que no configuraría delito. Considera que ello corrompería el debido proceso adjetivo, el procedimiento y la finalidad de los actos administrativos, por lo que solicita se declare su nulidad absoluta e insanable.

Aporta prueba documental y ofrece pericial e informativa. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 108/125vta., 277/287vta. y 334/344vta. contesta los sendos recursos la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones recurridas, con imposición de costas. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 137 se abre la causa a prueba. A fs. 373 fue clausurado el periodo probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “A”. A fs. 374 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 383/387 el alegato del Fisco Nacional, no habiendo hecho uso de su derecho la actora.

Finalmente, a fs. 389 se llaman los autos para dictar sentencia.-

IV.- Que sentado lo que antecede, corresponde establecer si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Durante la fiscalización practicada a la recurrente, se constató el cómputo de créditos fiscales y gastos provenientes de documentación de compras y gastos sobre la cual no pudo establecerse fehacientemente que correspondieran a las operaciones que aquí se discuten.

Del informe de inspección (vid. fs. 446/455 del cuerpo N°3 de los antecedentes administrativos) y los argumentos esbozados por el juez administrativo en las resoluciones recurridas, surgen los motivos por los que se observaron las operaciones con el mencionado proveedor, a saber:

-La actividad económica de la recurrente es la “ejecución de acciones promocionales encargándose de la

búsqueda y contratación del personal a cargo de dichas acciones, como así también del desarrollo y ejecución de la idea promocional".

-Respecto al impuesto a las ganancias por los periodos 2005 y 2006, la recurrente presentó sus declaraciones juradas y de las mismas surgía saldo a favor de la Administración. Ante la documentación respaldatoria acompañada por ventas (libro IVA Ventas y copia de las registraciones desde 10/2005 a 09/2006), existieron diferencias a partir de facturas registradas como anuladas cuando se exhibió el comprobante duplicado, lo que hacía suponer la realidad de la operación; y facturas registradas como notas de crédito en las que se exhibió original y duplicado.

-En cuanto las compras y/o gastos, la recurrente no exhibió el libro IVA Compras, acompañando comprobantes respaldatorios y sus listados de compras. De la comparación entre los listados y el importe consignado en el Balance General del ejercicio fiscal 2006, se advirtió una diferencia a favor del ente fiscal. Refiriéndose a los gastos, confeccionaron una planilla de trabajo de los comprobantes que componen el mencionado gasto, aportaron acuerdos laborales del año 2007 que debió haber sido imputado en el ejercicio siguiente y sobre la amortización de los rodados, la empresa aportó mediante nota que existe un único rodado y que su amortización corresponde al 20% del valor de compra, impugnando el excedente y gravándolo en el impuesto a las ganancias. Asimismo, se observó una cuenta previsión para deudores en juicio que conformaría pasivo y no fue revertida en los ajustes impositivos de la declaración jurada.

-Ante las mencionadas situaciones puestas en conocimiento de la firma, procedió a conformar parcialmente el ajuste propuesto por medio de declaraciones juradas rectificativas del impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 2006 e impuesto al valor agregado por los periodos 10/2005 a 02/2006. Se conformaron en su totalidad las diferencias de los ingresos por ventas tanto (en el Impuesto a las Ganancias e IVA), las remuneraciones no declaradas considerados como ingresos omitidos (en el Impuesto a las Ganancias e IVA), gastos de los juicios laborales y por el excedente de la amortización (en el Impuesto a las Ganancias), la previsión para deudores en juicio (en el Impuesto a las Ganancias), mientras que el ajuste propuesto sobre las compras del ejercicio se conformó parcialmente (en el Impuesto a las Ganancias e IVA).

-Para justificar las diferencias no conformadas se exhibieron y adjuntaron copias de facturas correspondientes a tres proveedores, realizándose diversas tareas respecto al proveedor Redes y Construcciones SA:

a) Se concurrió al domicilio fiscal y no se encontró persona alguna. A partir del contacto con el presidente de la firma, el Sr. Aristu, éste presentó un informe de las operaciones realizadas con la recurrente y exhibió originales y copias de las facturas y recibos respectivos.

b) La imprenta de esta empresa no pudo otorgar el modelo del lote de facturas en cuestión, pero informó que poseía la última factura impresa y que su formato se mantiene.

c) Se corroboró la inclusión del proveedor en el sistema E-Apoc, que fue cargado por la Dirección Regional Comodoro Rivadavia – Div. Fiscalización N°2, con las copias debidamente certificadas de los antecedentes.

d) De los cheques emitidos por la recurrente para cancelar las operaciones con el proveedor, se observó el libramiento a orden de las personas físicas. Dos sujetos resultaron ser empleados de la recurrente y otro sujeto fue empleado de la firma hasta 2006 y luego empezó a formar parte de otra empresa en la que el socio gerente de la recurrente también integra.

e) Sus actividades son “servicios geológicos y de prospección” y “venta al por mayor de mercancías y construcción y reparación de edificios no residenciales”, las que no se condicen con el trabajo brindado a la recurrente, que es “diseño, armado e instalación de stands, cartelería y banners para la promoción de distintos eventos, con instalación en altura. Incluye materiales y mano de obra y su posterior desarme y traslado”.

f) Su Directorio estaba compuesto por el Sr. Arista Eduardo (presidente) y el Sr. Ceci, Ricardo Roberto (director titular).

h) No posee automotores, inmuebles, aeronaves, embarcaciones, etc.

i) No posee acreditaciones bancarias desde el periodo 2001.

j) En cuanto el impuesto al valor agregado, no ha declarado ni debito ni crédito fiscal hasta el 09/2005 y luego sus posiciones siguientes siempre daban saldo técnico a su favor.

k) Respecto al impuesto a las ganancias, presentó las declaraciones juradas, determinando por los ejercicios fiscales 2005 a 2008 impuesto a ingresar.

l) De las declaraciones juradas del RNSS, las posiciones de 11/2005 a 06/2006, 09/2006 a 06/2007 estaban presentadas sin movimiento.

m) Del sistema Citi-compras, surge que las supuestas facturas emitidas por el proveedor apócrifo a la recurrente no coinciden en la fecha y numeración a las facturas informadas en el sistema.

-En particular sobre la aplicación de Salidas No Documentadas, surge de la vista del Libro Diario que no se pudieron individualizar las operaciones por estar los asientos de compras, gastos y pagos sin identificación del proveedor. Por lo tanto, se aplicó el instituto sobre aquellos gastos correspondientes a Redes y Construcciones SA, por su apocrificidad. Habiendo presentado la declaración jurada rectificativa, se conformó parcialmente.

-Ante el impuesto al valor agregado, el ente fiscal realizó las siguientes consideraciones. De las ventas, se compararon los débitos fiscales declarados con los registrados, existiendo diferencia a favor del ente fiscal. Mientras que en relación a las compras se compararon los créditos fiscales con los declarados, también existiendo diferencias a favor. Asimismo, al haber presentado la declaración jurada rectificativa, se conformó cierta suma de su totalidad.

V.- Que en primer lugar, corresponde tratar las determinaciones del impuesto a las ganancias, por el periodo fiscal 2006, y al valor agregado, por los periodos fiscales enero a septiembre del 2006.

Del relato efectuado en autos y 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 respecto a este proveedor.

En atención a 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.

VI.- Que es pertinente destacar que la defensa de la actora consiste -fundamentalmente- en sostener que la actividad desarrollada por la empresa justifica las operaciones con aquel proveedor y la existencia de las operaciones, por la coincidencia entre lo declarado y la documentación respaldatoria. A su vez, alega que no se puede pretender que el contribuyente deba conocer la información sobre el proveedor a contratar y sus incumplimientos formales y sustanciales no pueden serle atribuidos.

Sobre el particular, 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 del proveedor de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes mencionados, elementos que en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

En esa inteligencia cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re “Vialbo Construcciones S.A.”, 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que “…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés".

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

VII.- Que 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.

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

Respecto a la contestación del proveedor considerado apócrifo a fs. 152/183, Redes y Construcciones S.A., este informó que *“es cierto que a la empresa Good Idea SRL le pedíamos que los pagos que debían realizarnos, producto de diversas tareas que le efectuamos a la citada sociedad en el año 2006, se lo hagan a terceros proveedor nuestros, como también que le solicitáramos que nos hagan la gestión de cobro de los cheques”*.

De parte de Panasonic do Brasil (sucursal argentina), a fs. 191 manifestó que durante el año 2006 la recurrente había prestado sus servicios, vinculado a la contratación de personal temporario que cumplían tareas en locales de electrónica, en donde asesoraban y demostraban productos de la marca Panasonic.

Por otro lado, Granja Tres Arroyos a fs. 199 detalló las tres facturas registradas en el año 2006, correspondientes a servicios de publicidad y stands. A su vez, Coca Cola FEMSA acompañó copias de dos facturas emitidas por la recurrente (vid. fs. 227/234, 237/238).

En cuanto la pericial contable producida a fs. 202/203vta., se efectuó un análisis de los estados contables, en donde fueron tomadas las operaciones aquí cuestionadas. Allí se declaró, por parte del perito de la actora, que *“si Good Idea SRL no hubiese adquirido los servicios de Redes y Construcciones SA le hubiese resultado imposible poder desarrollar los servicios a las empresas mencionadas”*. Sin embargo, dicha respuesta a aquel punto fue controvertida e impugnada por la representación fiscal al considerar que pudo haber contratado a otro proveedor e intentar demostrar que las mismas fueron realizadas por el proveedor cuestionado.

Ante lo expuesto y considerando que las operaciones con las entidades oficiadas no fueron cuestionadas, la actividad probatoria de la actora no persiguió la realización de medidas que acrediten la realización de las operaciones con el proveedor impugnado y -en definitiva- no aportó elementos que pudieran destruir los fundados y probados hechos tenidos en cuenta por el ente fiscal en el acto en crisis.

Incluso cabe destacar, que la contestación de oficio por parte de Redes y Construcciones S.A., demostraría la existencia de terceros proveedores que han intervenido en las operaciones con la recurrente, sobre los que no se ha hecho mención en ninguna oportunidad durante su defensa y tal como ha argumentado el Fisco Nacional.

En dicha contestación, la empresa cuestionada no se hace cargo de las serias inconsistencias detectadas por la Administración fiscal. En efecto, no da razones de los servicios que prestara, que nada tienen que ver con su actividad declarada y por lo que se encuentra inscripta; ni de sus incumplimientos fiscales y de la incapacidad operativa en atención a su situación económica.

Cabe señalar también que no da razones que justifiquen los depósitos en cuenta de sus proveedores -lo que

no menciona-, ni por qué la gestión de cobro de los cheques quedó a cargo de empleados de Good Idea SRL. A ello cabe añadir, que no aportó documentación que dé fe de sus dichos, como por ejemplo operaciones con sus 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.

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

IX.- Que ahora cabe analizar la resolución del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, por los períodos fiscales de febrero, marzo, abril, junio, julio y agosto de 2006, sobre la que se plantean las defensas de nulidad y prescripción.

En relación a la nulidad de la determinación, por falta de notificación durante la fiscalización, cabe mencionar en los puntos V.4 y 5 del descargo realizado la recurrente se refirió a la aplicación del instituto efectuada y por lo tanto, no puede prosperar su desconocimiento del ajuste presentado sobre dicho impuesto.

En la misma dirección no pueden acogerse sus planteos sobre la imposibilidad de ejercer su derecho de defensa pues a fs. 629 -del cuerpo principal N°4 de los antecedentes administrativos- le fueron notificadas las resoluciones de instrucción de sumario, en fecha 15/06/2012, con detalle de los tres impuestos cuestionados, y a su vez, ha podido formular su descargo en sede administrativa -vid. fs. 636/670 del cuerpo principal N°4 de los antecedentes administrativos - y ante este Tribunal.

En consecuencia, cabe rechazar las defensas de nulidad articuladas por la recurrente en este sentido.

X.- Que ante planteo de prescripción de las acciones y poderes del fisco para determinar de oficio el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, cabe señalar en primer término que el planteo de la recurrente sobre que debe aplicarse el régimen prescriptivo establecido en el art. 3956 del Código Civil de las acciones personales, no puede tener acogida favorable. En efecto, frente al aparente conflicto normativo que presenta la recurrente en sus argumentos, considero que el instituto de la prescripción en materia tributaria se halla regulado, en el ámbito nacional, en la ley 11.683 y en el Código Aduanero con exclusión de las normas de fondo.-

Ello así, las obligaciones tributarias como las de autos poseen su propio régimen de prescripción, contenido en la ley 11.683, que tiene prevalencia sobre las disposiciones tendientes a regular relaciones de derecho privado. Caso contrario se avasallaría el régimen dispuesto para el ejercicio de las acciones y poderes fiscales para determinar impuestos y aplicar multas

Sentado ello, cabe señalar que el artículo 56 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) dispone –en lo que aquí interesa- que *"las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en el previstas, prescriben: a) por el transcurso de 5 (cinco) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que tengan obligación legal de inscribirse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos y que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación…"*.

A su turno, el artículo 57 establece que dicho plazo, comenzará a correr el primero de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

En ese contexto, y teniendo en consideración que el artículo 2° de la Resolución General N° 893/00 establece que *"el ingreso del impuesto indicado en el artículo anterior deberá efectuarse dentro de los QUINCE (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada"* el término de cinco años para determinar y exigir el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas-, correspondiente a los periodos fiscales de febrero, marzo, abril, junio, julio y agosto de 2006, comenzó a correr el 1 de enero de 2007.

Sentado lo que antecede, debe reseñarse el artículo 44 de la ley 26.476, de regularización impositiva, promoción y protección del empleo registrado y exteriorización y repatriación de capitales (B.O. 22/12/2008), relativa a la suspensión del curso de la prescripción. Dicho precepto suspende *"…con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales."*

Cabe recordar que en materia de extensión de la suspensión tributaria, el Tribunal Cimero sostuvo que: *" …cabe concluir que la suspensión, por un año, del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva y para aplicar multas con relación a los mismos -así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales-, previsto en el art. 49 de la ley 23.495, alcanza a la generalidad de los contribuyentes responsables; toda vez que en la norma aquí aplicable se estipula – a diferencia del analizado en aquel precedente- que la mentada suspensión se dispone `con carácter general` En consecuencia, el modo en que se ha quedado redactado el texto legal sub examine, no arroja dudas acerca de la expresa intención del legislador; el que (…) no estableció vinculación exclusiva entre la suspensión aludida y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria"*.

De allí que, la suspensión con carácter general del curso de la prescripción dispuesta en la norma opera con respecto a la universalidad de contribuyentes y responsables, con independencia o abstracción de su acogimiento al régimen dispuesto. Por ello, cabe colegir que resulta de aplicación en la especie la suspensión que, con carácter general, estableció el artículo 44 de la ley 26.476. Criterio este que ha sido receptado por la mayoría de las Salas de este Tribunal.

Por lo tanto, la resolución Nro. 98/2012 de fecha 04/09/2012, en cuanto la determinación de salidas no documentadas, fue dictada tempestivamente, lo que implica que el ente fiscal actuó dentro del plazo legal para determinar y exigir los tributos en cuestión, y en consecuencia, corresponde no hacer lugar al planteo articulado por la actora en este punto.

XI.- Que adentrándose en el fondo de este punto, el contribuyente invoca que se encuentran identificados los beneficiarios de los pagos y considera, 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 este respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

En ese sentido, el artículo 37 de la ley del gravamen establece que: "*Cuando una erogación carezca de documentación y no se prueba por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, ma|ntener 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 –en su enjundioso trabajo – 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, cabe agregar que cuanto 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.

XII.- Que bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme lo dicho, cabe estudiar si las facturas impugnadas respecto a las operaciones con el proveedor Redes y Construcciones S.A. fueron canceladas por cheques emitidos por Good Idea S.R.L.

Sin embargo, de acuerdo a la contestación de circularización por parte del Banco Santander Río (vid. fs. 346/359 del cuerpo principal N°2 de los antecedentes administrativos), las copias de los cheques evidencian que fueron librados a orden de personas físicas relacionadas a la recurrente -según las investigaciones del ente fiscal- y otras entidades diferentes al proveedor cuestionado.

Por lo que, 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.

XIII.- Que entonces deben tratarse las sanciones aplicadas por el ente fiscal respecto al impuesto a las ganancias -periodo fiscal 2006-, impuesto al valor agregado –periodos fiscales febrero, marzo a junio, agosto y septiembre de 2006- y salidas no documentadas -períodos fiscales febrero, marzo, abril, junio, julio y agosto de 2006-; todas con sustento en los artículos 46 y 47, inc. a), b), c) y e) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

En primer término, corresponde expedirse acerca de las nulidades articuladas con fundamento en que las resoluciones apeladas que originaron las multas del impuesto a las ganancias y al valor agregado carecen de fundamentación, es decir existiría ausencia de motivación en las mismas.

Ante todo, debe señalarse que del análisis de las actuaciones administrativas acompañadas puede constatarse que se cumplió debidamente con las pautas establecidas en los arts. 70 y siguientes de la ley 11.683, toda vez que -mediante las resoluciones dictadas, firmadas por el Juez Administrativo-, surgen claramente los hechos tenidos en cuenta para achacarle la conducta reprimida, se le otorgó el plazo correspondiente de 15 (quince) días para que formule su descargo y ofrezca las pruebas que estimare convenientes para la defensa de sus derechos.

En puntual contestación a los agravios vertidos por la recurrente cabe señalar que la motivación consiste en la exposición de las razones que llevaron al órgano administrativo a emitir el acto, exponiendo los antecedentes de hecho y derecho que precedieron al mismo y justifican su dictado. Ha sido precisada por la doctrina jurisprudencial como *“una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales y que desde el punto de vista del particular o administrado traduce una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto (conf. S.C.B.A., “Ferrara”, DIBA, 94-13).*

En ese contexto, la defensa debe ser rechazada pues de la simple lectura de los actos en crisis se desprenden claramente las explicaciones respecto a los elementos tenidos en cuenta para llegar a la conclusión inserta en su parte resolutiva. En definitiva, los agravios se emparentan más con discrepancia con las conclusiones del juez administrativo que con la ausencia de motivación.

Asimismo, no procede el planteo de nulidad articulado contra la multa del impuesto al valor agregado, dado que en la resolución determinativa se resolvió dejar en suspenso la aplicación de la sanción, en los términos del art. 20 de la ley 24.769.

Ante lo expuesto, corresponde rechazar dichas defensas de nulidad opuestas por la recurrente.

Las costas deben imponerse al excepcionante. En efecto, 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 en las causales mencionadas, agravios que acarrean inexcusablemente aquella declaración. Asimismo, sus planteos merecieron 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 los planteos –de haber prosperado- hubiesen implicado la revocación de la pretensión fiscal, supuesto no es el de autos.

XIV.- Que seguidamente, corresponde abocarse a los planteos de prescripción sobre las tres multas aplicadas, a partir del agravio dirigido a cuestionar la falta de aplicabilidad de la causal de suspensión dispuesta en el artículo 44 de la ley 26.476 al caso de autos, en virtud del principio de la ultractividad de la ley penal más benigna, considerando también la suspensión de un año prevista art. 17 de la ley 26.860 en las multas del impuesto a las ganancias y al valor agregado, la que también considera inaplicable.

Al respecto, cabe destacar que de acuerdo con la doctrina actual no existen diferencias entre la naturaleza de las infracciones fiscales y penales, ya que como lo ha dicho nuestro Mas Alto Tribunal *"…el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción no altera la naturaleza sustancialmente punitiva de las multas tributarias y aduaneras que llevan a la aplicación a su respecto de los principios del Código Penal…" (Fallos 267:457).* Ello, claro está, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos 211:1567; 287:74, entre muchos otros).

En ese sentido, como con acierto lo señaló el Dr. Buitrago, *“…si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, (fiscales y penales) se debe convenir que el correspondiente a las primeras tiene un carácter fundamentalmente represivo o punitivo, que hace a que ambas tengan idéntica sustancia…la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido carácter penal a las multas de la ley de impuestos internos, así como a las figuras de omisión y defraudación fiscal (Fallos 200:340; 211:1381; 212:240) (cfr. "Apache SA", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A" 29/5/00).*

Acorde con dicho criterio, nuestro Máximo Tribunal ha dicho que en materia penal tributaria resultan aplicables las normas del Código Penal, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código, por ser incompatible la norma penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella, con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos: 211:1567; 267:74, entre muchos otros).

En ese contexto y reconocido el carácter punitivo de las multas tributarias, resulta de aplicación el principio que impide la aplicación retroactiva de leyes que impliquen empeorar las condiciones de los infractores, en cuyo concepto claramente deben incluirse las que establezcan un mayor tiempo de prescripción (vid. entre muchos otros, C.S.J.N., “Fisco Nacional c/César Demarco s/ejecución fiscal”, 19/2/76). En efecto, debe tenerse presente que las leyes penales no son solo aquellas que contienen precepto y sanción, sino también las que se relacionan con el derecho penal de fondo, y que por ello, la complementan, como son por ejemplo las disposiciones relativas a la extinción de las acciones penales, la probation, etc.

Sentado lo que antecede, la disposición contenida en el artículo 44 de la ley 26.476 -a la que ya se hizo alusión en el Considerando anterior- en tanto implica la aplicación retroactiva de una norma que coloca al contribuyente en una situación más gravosa, violatoria por ello de la garantía contenida en el artículo 2 del C.P.N, resulta inaplicable en la especie.

En efecto, a idéntica conclusión cabe arribarse en cuanto la suspensión de un año establecida en el art. 17

de la ley 26.860.

Ante lo expuesto, las facultades del Fisco Nacional para aplicar las multas del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas y al valor agregado, prescribieron el 31/12/2011, por lo que corresponde hacer lugar al planteo de prescripción efectuado por la actora contra las resoluciones N° 98/2012 -de fecha 04/09/2012- y N° 269/2014 -de fecha 05/11/2014-, en relación a las multas del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas- por los períodos fiscales de febrero, marzo, abril, junio, julio y agosto de 2006, y del impuesto al valor agregado por los periodos fiscales febrero, abril a junio, agosto y septiembre de 2006, respectivamente.

XV.- Que por otro lado, en relación a la multa aplicada por el impuesto a las ganancias, periodo fiscal 2006, dado que la declaración jurada fue presentada en el año 2007, su cómputo comenzó a correr el 01/01/2008, el que hubiera finalizado el 01/01/2013. Sin embargo, aplica la suspensión prevista en el anterior art. 65 inc. d), que establecía que *"igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley 24.769, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los CIENTO OCHENTA (180) días posteriores al momento en la que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva."*

En efecto, el plazo fue suspendido el 20/09/2012 a partir de la interposición de la denuncia penal y hasta ciento ochenta (180) días posteriores a la sentencia firme de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 24/06/2014.

Por lo tanto, la multa por el impuesto a las ganancias -de fecha 05/11/2014-, ha sido dictada tempestivamente.

XVI.- Que ello así, corresponde el tratamiento de la procedencia de la mencionada multa frente al impuesto a las ganancias, en los términos de los arts. 46 y 47 inciso a), b), c) y e) de la ley 11.683.

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

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

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

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

Y ello es así toda vez que "El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la

criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

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

XVII.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de las conductas del recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

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

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

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

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

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

Su fundamento radica en la omisión de exteriorizar la verdadera materia imponible en los periodos señalados, habiendo dejado de ingresar el impuesto en su justa medida, en su elemento objetivo y por haber utilizado las facturas con el proveedor calificado de apócrifo, verificándose su elemento subjetivo. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió intencionalmente el ilícito en cuestión, al presumir una conducta dolosa que permite extraer la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

Ante ello, los argumentos de la recurrente se limitan a esgrimir la inexistencia de la conducta dolosa, siendo una defensa dogmática sin aportar elementos de prueba que destruyan el accionar fiscal y las presunciones aplicadas.

Por lo expuesto, considero que la multa aplicada frente al impuesto a las ganancias, en los términos de los arts. 46 y 47 inc. a), b), c) y e) de la ley 11.683, ha sido correctamente ajustada a derecho.

XIX.- En mérito a lo expuesto, voto por: **1°)** Rechazar las excepciones de prescripción opuestas por la actora, de conformidad con los Considerandos X y XV. Asimismo, rechazar los distintos planteos de nulidad articulados, conforme los Considerandos IX y XIII; **2°)** Hacer lugar a las excepciones de prescripción interpuestas por la actora de conformidad con el Considerando XIV; **3°)** Confirmar las resoluciones Nros. 96/2012, 97/2012 y 268/2014; **4°)** Confirmar parcialmente la resolución Nro. 98/2012, en cuanto la determinación sobre el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas; **5°)** Costas en proporción a sus respectivos vencimientos.-

El Dr. Porporatto dijo:

Adhiero a los relatos y a la solución propuesta por la vocal preopinante, a excepción del tratamiento otorgado a las costas del planteo de nulidad de la recurrente (Considerando XIII in fine); a la prescripción que opone la actora en relación a las acciones y poderes del Fisco Nacional, respecto de las multas aplicadas por el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias -Salidas no documentadas- (Considerandos XIV y IX respectivamente). Asimismo, corresponde pronunciarme sobre la cuantía de la sanción que se confirma respecto el Impuesto a las Ganancias.

I.- Considero que atento a que la excepción de nulidad opuesta por la recurrente, no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento siendo que fue resuelta con el fondo de la cuestión, por lo tanto, el mismo debe ser sin costas (conf. CSJN, “Bolland y Cía S.A.”, 21/2/13).

II.- Que cabe pronunciarse respecto a la excepción de la prescripción relativa a las multas del Impuesto al Valor Agregado (períodos 02/06, 04/06 a 06/06, 08/06 y 09/06) y al Impuesto a las Ganancias-Salidas no documentadas (períodos 02/06, 03/06, 04/06, 06/06 a 08/06) que plantea el recurrente.

Sobre el particular, la ley de rito fiscal prevé que la acción del Fisco para aplicar y hacer efectivas las multas prescribe a los 5 años en el caso de contribuyentes inscriptos (artículo 56 ley n° 11.683), plazo que se computa desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible (artículo 58 del referido cuerpo legal).

Siendo ello así, respecto del Impuesto al Valor Agregado, se deduce que la prescripción de la multa comenzó a correr el 01/01/2007 para todos los períodos involucrados; en el caso de las multas por el Impuesto a las Ganancias-Salidas no documentadas, corresponde idéntica conclusión.

Ahora bien, es pertinente señalar que la ley n° 26.476 (B.O. 24/12/08) dispuso en su art. 44: “*Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales*”.

Por su parte la ley nº 26.860 (B.O. 3/6/13) estableció en su artículo 17 estableció: “*Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el*

pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales".

Al respecto, debe tenerse presente que de conformidad con los artículos 50 y 21 respectivamente de las mencionadas leyes, sus disposiciones son de orden público y entraron en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial.

Que la redacción de los textos legales, no arroja dudas acerca de la intención del legislador, en cuanto a que la mentada suspensión se dispone "con carácter general", esto es, que abarca a la generalidad de los contribuyentes responsables y no solamente a los que hubiesen ejercido el derecho a acogerse al régimen de normalización tributaria. Así lo ha entendido la C.S.J.N in re "Fisco Nacional c/Distribuidora El Plata SRL s/Ejecución Fiscal" de fecha 26/11/91.

Bajo esta inteligencia, es aplicable en autos la suspensión en el curso de la prescripción - por un año- contenida en la ley n° 26.476 (B.O. 24/12/2008), y en el caso de la ley nº 26.860 (B.O. 03/06/2013) que dispone lo mismo, no lo es, atento a encontrarse ya suspendido el plazo por la tramitación de la causa penal.

Ahora bien, corresponde aplicar en esta causa el artículo 65 inciso d) de la ley N °11.683, en el caso de la multa del Impuesto al Valor Agregado, el cual establece: *"Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley 24.769, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los CIENTO OCHENTA (180) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva"*.

Ello es así, toda vez que el Fisco Nacional interpuso denuncia penal el 20/09/2012 por el delito previsto en la ley n° 24.769, la que dio origen a la causa "Good Idea S.A s/ infracción ley nº 24.769" (Expte. N° 1389/2012) que tramitó ante el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario n° 3, donde la sentencia definitiva fue dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 24/06/2014.

Por ende, de conformidad con la norma transcripta con anterioridad, el Fisco se encontraba impedido de aplicar las respectivas multas hasta tanto se dictara la sentencia en sede penal, hecho que tuvo lugar el 24/06/2014 (para Impuesto al Valor Agregado). Además, la mencionada suspensión se extiende hasta los 180 días posteriores al momento en que aquellas quedaron firmes (19/03/15).

Por lo tanto, de todo lo previamente explicado, se colige que para el Impuesto al Valor Agregado el plazo quinquenal comenzó a correr el 1/01/07 hasta la suspensión de la ley n° 26.476, habiendo trascurrido 1 año, 11 meses y 23 días. Con posterioridad, se reanuda el plazo, donde transcurrió 2 años, 8 meses y 25 días hasta la denuncia penal (20/09/2012) y se mantuvo suspendido hasta el 24/06/2014 (sentencia penal) y a esa fecha corresponde sumar los 180 días hábiles administrativos.

Así es que, a partir de 19/03/15 se reanuda el tiempo que resta para cumplir con el plazo para completar los cinco años -3 meses y 11 días- con que cuenta el Fisco para hacer exigible las obligaciones tributarias materiales. Es así, que se advierte que las facultades del fisco para imponer la multa en trato no se encontraban prescriptas en tanto el acto recurrido (Resolución n° 269/2012) fue emitido el 5/11/14.

Asimismo, respecto al Impuesto a las Ganancias-Salidas no documentadas, el plazo quinquenal comenzó a correr el 1/01/07 hasta la suspensión de la ley n° 26.476, habiendo trascurrido 1 año, 11 meses y 23 días. Con

posterioridad, el plazo se mantuvo suspendido hasta el 24/12/09, desde allí se reanuda el plazo pendiente para totalizar los cinco años-3 años y 7 días-. Por lo tanto, al haberse dictado el acto recurrido, Resolución n° 98/12, del 04/09/12, se concluye que fue dentro del plazo legal previsto.

En función a todo lo dicho, se concluye que a la fecha de emisión las resoluciones que aplican las multas aquí apeladas (de fechas 05/11/14 y 04/09/12) se encontraban vigentes las facultades del Fisco Nacional, en consecuencia, corresponde rechazar el planteo de prescripción introducido por la actora, sin costas dado que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento, sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal (arg. C.S.J.N, in re “Colorín IMSSA (T.F.N 24.123-I) c/DGI” sentencia del 2 de Julio de 2013).

III.- Que, en razón de lo expuesto, resta tratar las infracciones en Impuesto a las Ganancias-Salidas no documentadas y el Impuesto al Valor Agregado.

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

Que, por otra parte, la cuestión ha sido recientemente tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-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 períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) N° 893 (esto es, 20/10/2000), conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la ley n° 11.683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben serian pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

IV.- Sentado lo expuesto, cabe señalar que el artículo 46 de la ley n°11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

En cuanto al elemento objetivo, se entiende que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexactas las declaraciones juradas presentadas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de las sanciones aplicadas.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Con respecto al elemento subjetivo del artículo 46 acude a las presunciones previstas en el artículo 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo análisis acude a los incisos a), b), c) y e) del artículo 47 citado que establece:

"…a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11. b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible; c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso y e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos".

En atención a que habiéndose demostrado por el fisco la inexistencia del proveedor impugnado, la gravedad resulta palmariamente expuesta, y teniendo en cuenta que la actora no aportó prueba alguna para revertir las presunciones a las que hemos hecho referencia, corresponde confirmar las sanciones aplicadas.

V.- Que, en relación a las sanciones aplicadas en los tres gravámenes discutidos corresponde confirmar las mismas pero con las siguientes consideraciones: a) del artículo 46 ley n °11.683 mediante la Resolución n° 98/2012, equivalente a 3 tantos el monto omitido en el Impuesto a las Ganancias-Salidas no documentadas-(períodos 02/06, 03/06, 04/06, 06/06 a 08/06); b) del artículo 46 y 47 a), b) c) y e) de ley n °11.683, equivalente a 3 veces el Impuesto las Ganancias evadido por el período 2006 impuesta en Resolución n°268/2012 (DV DEOA) y c) del artículo 46 y 47 a),b) c) y e) de ley n °11.683, equivalente a 3 veces el Impuesto al Valor Agregado evadido (períodos 02/06, 03/06 a 06/06, 08/06 y 09/06,) aplicada mediante la Resolución n° 269/2012 (DV DEOA), considero que, la discrecionalidad del juez administrativo en materia de graduación de la pena no queda exenta de la revisión posterior por parte de este Tribunal como revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio, en el caso concreto, entiendo que corresponde reducirlas a su mínimo legal en atención a que los actos atacados no han fundamentado el agravamiento de la pena el contribuyente de autos y que el contribuyente carece de antecedentes infraccionales -hecho que, en principio, llevaría a reducir el quantum de las multas los respectivos mínimos legales de la escala punitiva-.

Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce la sanción.-

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiere a los relatos y la solución propuesta por la vocal preopinante, salvo en lo relativo al tratamiento otorgado a las costas del planteo de nulidad y respecto a la cuantía de la sanción en el Impuesto a las Ganancias, aspectos en los que adhiero al Voto del Dr. Porporatto.-

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

1°) Rechazar las excepciones de prescripción opuestas por la actora de conformidad con los Considerandos X y XV. Con costas.

2°) Hacer lugar a las excepciones de prescripción interpuestas por la actora de conformidad con el Considerando XIV. Con costas.

3°) Confirmar las resoluciones Nros. 96/2012 y 97/2012, con costas.

4°) Confirmar parcialmente la resolución Nro. 98/2012, en cuanto el ajuste efectuado sobre el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas. Con costas.

5°) Confirmar la multa aplicada en la resolución Nro. 268/2014 y reducirla a su mínimo legal; con costas en la parte que se confirma, y por su orden, en relación a la reducción de la misma.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.10 15:45:48 -03:00

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.06.10 17:10:11 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: 2024.06.11 15:25:32 -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: 2024.06.11 15:25:33 -03:00