República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-107348424-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 26 de Septiembre de 2025

Referencia: Expediente 48.267-I caratulado “STAPLES ARGENTINA S.A. s/ recurso de apelación” y su acumulado N° 48.994-I, sentencia

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma Nominación), Claudio Luis (Vocal titular de la 8va. Nominación) y Daniel Martín (Vocal subrogante de la 9na. Nominación), a fin de resolver en el expediente **48.267-I** caratulado “**STAPLES ARGENTINA S.A.** s/ recurso de apelación” y su acumulado **N° 48.994-I** de igual carátula.

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 68/131 se interpone recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 1 de septiembre de 2017, suscriptas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP-DGI, mediante las cuáles se determina de oficio la obligación tributaria de la sociedad anónima Staples Argentina en relación al Impuesto a las Ganancias por los quebrantos declarados en los ejercicios fiscales 2013 a 2014, al Valor Agregado por los períodos enero de 2013 a agosto de 2014 y a las Ganancias -Salidas no documentadas- por las erogaciones efectuadas en los meses enero a diciembre de 2013. En los tres actos se calculan intereses resarcitorios y se aplican multas con sustento en el artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Asimismo, a fs. 266/301 interpone recurso por retardo de repetición con el objeto de obtener la devolución de la suma ingresada en concepto del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, en los períodos fiscales 2011 a 2016.

Manifiesta que las resoluciones Nos. 179/2017, 180/2017 y 181/2017 tuvieron lugar a partir de la verificación realizada por el Fisco Nacional mediante la Orden de Intervención Nº 1.048.169 y su ampliatoria Nº 1.433.638, en las que se resolvió impugnar las operaciones realizadas con la firma Lof Producciones S.A.

Señala que el organismo recaudador considera que ésta carece de capacidad económica para realizar los servicios facturados, consistentes en tareas de mantenimiento y mejoras necesarias para el desarrollo de su actividad.

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

Afirma que los servicios facturados se encuentran correctamente documentados, registrados y declarados ante la AFIP, así como también reconocidos expresamente por el proveedor y por quienes realizaron los trabajos en sus instalaciones.

En virtud de lo expuesto, realiza un análisis de la conducta de la proveedora, advierte las contradicciones evidenciadas en las resoluciones cuestionadas y afirma haber acreditado la veracidad y los beneficiarios de dichas operaciones. Por otra parte, menciona su acogimiento parcial a los beneficios de la ley 27.260 en el Impuesto a las Ganancias -salidas no documentadas- correspondientes a los períodos enero a agosto de 2014 no discutidos en autos. En este sentido, manifiesta ser una empresa con presencia internacional que prioriza en todos y cada uno de los casos la seguridad de las operaciones y de su personal.

Asimismo, entiende que no corresponde la aplicación de las sanciones impuestas por considerar que las conductas reprochadas resultan atípicas a los fines del art. 46 de la ley 11.683.

En relación con el recurso por retardo de repetición, señala que habiendo transcurrido el plazo dispuesto en el artículo 81, 2º párrafo de la ley 11.683, solicita ante este Tribunal la restitución de la suma de $ 7.919.959,78 más los intereses devengados a la fecha de sus respectivos pagos, correspondiente al impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por los períodos 2011 a 2016.

En primer lugar, plantea la inconstitucionalidad del artículo 6º, título V de la ley 25.063 y sus modificaciones, en el entendimiento de que se la ha obligado a tributar un impuesto cuando no existe la capacidad contributiva que el legislador presumió al establecer el tributo en cuestión.

Expone las razones de hecho y derecho por los que entiende que los montos abonados en tal concepto resultan improcedentes. Enfatiza que a pesar de haber experimentado notables pérdidas y acumulación de quebrantos, la administración fiscal le exige el ingreso de un monto exorbitante en concepto de una ganancia jamás obtenida.

Indica que dichos pagos fueron en su mayoría cancelados mediante compensaciones y que éstos no fueron impugnados por el Fisco Nacional.

Sostiene no haber trasladado lo pagado en el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta como pago a cuenta en concepto de impuesto a las Ganancias, porque sencillamente nunca ha tenido que pagar dicho tributo durante los ejercicios fiscales señalados. Además, pide que se aplique la tasa de interés pasiva promedio del B.C.R.A., tal como se respalda con las circunstancias del caso y la jurisprudencia invocada.

Finalmente, con sustento en las razones de hecho y derecho que expuso, la prueba que ofrece y la jurisprudencia que invoca, peticiona que se revoque la resolución apelada en todas sus partes y se haga lugar al recurso por retardo de repetición ordenando la devolución de las sumas ingresadas en forma incausada, con expresa imposición de costas. Formula reserva del caso federal.

II.- A fs. 146/170 y 311/329 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos oportunamente conferidos y acompaña las actuaciones administrativas antecedentes de la presente causa.

Señala que de las observaciones efectuadas respecto al supuesto proveedor resulta una serie de indicios graves, precisos y comprobados que han llevado a poner serios reparos respecto a la veracidad de las operaciones cuestionadas.

Manifiesta que no se le exigió a la actora que acreditara la capacidad económica y operativa de los proveedores, sino que aportara los elementos necesarios a efectos de probar que sus registros se correspondían con hechos económicos reales, es decir, que tales operaciones habían existido.

Considera que la documentación aportada por Staples S.A. está viciada por duplicaciones de facturas y recibos, no está perfectamente individualizado el beneficiario, pues hay una sociedad aparente en la documentación con serias irregularidades y falta de capacidad para efectuar las obras supuestamente ejecutadas, y no está probado el aporte de materiales que se alega.

En cuanto a las sanciones aplicadas, menciona que la fiscalizada perjudicó al Fisco Nacional mediante la omisión del pago oportuno del gravamen en razón de haber presentado las declaraciones juradas consignando datos inexactos que no reflejan su situación impositiva real.

Respecto del recurso por retardo de repetición iniciado, en primer lugar manifiesta que el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta no es inconstitucional y por ende la actora siendo un sujeto pasivo del mismo se encuentra obligada a su declaración e ingreso al Fisco Nacional.

Señala que los montos que pretende repetir la recurrente, no han sido ingresados. Ello así, toda vez que por las compensaciones supuestamente realizadas no corresponde la restitución en “pesos” de monto alguno.

Informa que a fin de analizar la procedencia del reclamo de la actora y la correcta validación de los montos que se intentan repetir, su mandante ha dispuesto la realización de tareas de fiscalización que a la fecha se encuentran en curso.

En cuanto a la tasa de interés aplicable, indica que la contribuyente intenta apartarse de lo dispuesto por las normas vigentes, por cuanto existe una ley especial que determina los intereses aplicables a supuestos como el de marras; y esos son los establecidos por las resoluciones del Ministerio de Economía, más precisamente la resolución de la Secretaría de Hacienda Nº 314/04.

Acompaña como prueba los antecedentes administrativos, solicita se confirmen las resoluciones controvertidas, con costas y hace reserva de caso federal.

III.- Que a fs. 400 se abre la causa a prueba, a fs. 486 se clausura el período probatorio y a fs. 496 se elevan los autos a consideración de la Sala “C”. A fs. 505/530 y 533/536vta. obran los alegatos de la recurrente y del Fisco Nacional respectivamente. Finalmente a fs.538 se ponen los autos a sentencia.

IV.- Que en relación a las resoluciones Nros. 179/2017, 180/2017 y 181/2017 la controversia radica en que, mientras la recurrente considera que la veracidad de las operaciones cuestionadas se encuentra probada, el Fisco Nacional lo que imputa es la carencia de sinceridad de dichos comprobantes. En tal sentido, entiende que Lof Producciones S.A. no constituyó un verdadero proveedor para la contribuyente, y que los comprobantes y erogaciones resultan ficticios, por lo que correspondería su impugnación. Según luce de las actuaciones administrativas acompañadas por la administración fiscal con su escrito de responde, el 15/07/2014 mediante O.I. Nº 1.048.169 se dio inicio a la fiscalización de la empresa recurrente. Asimismo con fecha

20/11/2015 ésta fue extendida bajo la O.I. N° 1.433.638 (ver fs. 231, cpo. Impuesto a las Ganancias II y fs. 2 cpo. Ganancias).

En el marco de dicha fiscalización la inspección impugna las operaciones registradas mediante las facturas Nos. 1/4500; 1/4505; 1/4553; 1/4600; 1/4610; 1/4670; 1/4674; 1/4704; 1/4740: 1/4765; 1/4766: 1/4767; 1/4768; 1/4778; 1/4791; 1/4793; 1/4848; 1/4857; 1/4858; 1/4883, 1/4888; 1/4897; 1/4937; 1/4938; 1/4939; 1/4940; 1/4941; 1/4951; 1/4959; 1/4960; 1/4997; 1/4998; 1/4999; 1/4999; 1/5000; 1/5013; 1/5005; 1/5006; 1/5007; 1/5008; 1/5023; 1/5024; 1/5027; 1/5065; 1/5084; 1/5085; 1/5090; 1/5091; 1/5119; 1/5120; 1/5121; 1/5123; 1/5143; 1/5155; 1/5156; 1/5159; 1/5160; 1/5174; 1/5175; 1/5213; 1/5214; 1/5215; 1/5216; 1/5217; 1/5218; 1/5219; 1/5220; 1/5221; 1/5239; 1/5240; 1/5241; 1/5242; 1/5243; 1/5244; 1/5245; 1/5246; 1/5247; 1/5267; 1/5268; 1/5269; 1/5270; 1/5283; 1/5282; 1/5285; 1/5294; 1/5295; 1/5292; 1/5293; 1/5302; 1/5303; 1/5318; 1/5316; 1/5317; 1/5319; 1/5320, 1/5333; 1/5343; 1/5341; 1/5346; 1/5349; 1/5350; 1/5351 y 1/5401, en cuyo detalle se consignan tareas de mantenimiento y mejoras de inmuebles realizados por Lof Producciones S.A. (ver fs. 342/346 cpo. Impuesto a las Ganancias II).

Los funcionarios actuantes fundan su impugnación en que la apelante no habría acreditado la realización de las operaciones. Para arribar a tal conclusión se valen de una serie de indicios respecto del citado proveedor, a saber: no posee bienes registrables ni empleados en relación de dependencia para prestar los servicios desde el año 2010; no opera con entidades bancarias desde el año 2008; no presentó dd.jj. informativa de sus integrantes; su representante legal, surgido del Boletín Oficial de fecha 17/09/2009, no posee bienes registrables ni opera con bancos; la sociedad no fue ubicada en su domicilio fiscal; falta de presentación de declaraciones juradas y/o presentaciones en cero. En función de dichas irregularidades, el proveedor cuestionado fue incluido dentro de la Base APOC por falta de capacidad económica con fecha 27/05/2014 (Cuerpo citado fs. 9).

Asimismo, se detectaron talonarios duplicados en las impresiones correspondientes al lote que abarca las facturas del Nº 0001-00004951 al Nº 0001- 000005250, advirtiendo que bajo el código de autorización de impresión Nº 33002109530344, algunas tenían consignado el domicilio Avda. Pte. Perón 1181, Piso 5 C (B1646CZL), San Fernando, provincia de Buenos Aires, y otras la dirección Martín y Omar 129, oficina 414, (1642) San Isidro, Pcia. de Buenos Aires. A su vez, se constató que los recibos también tienen numeración superpuesta y diferentes domicilios en el mismo período de tiempo.

En el perfil fiscal de la AFIP surge que la proveedora cuestionada tiene en el período 11/2013 una multiplicidad de actividades declaradas: Venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco; actividades profesionales, científicas y técnicas; actividades especializadas de construcción y servicios de publicidad.

V.- Que en atención a lo precedentemente expuesto, el tema en debate queda circunscripto 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.

Conforme a las constancias obrantes en autos la recurrente tiene como actividad principal la venta al por mayor de artículos de librería y papelería (ciiu 434223) cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año. Durante los períodos cuestionados, decide contratar los servicios de la firma Lof Producciones S.A. a fin de que proceda a realizar tareas de mantenimiento y mejora de los inmuebles que utiliza para el desarrollo de su actividad, tales como: ampliación de archivo, iluminación, depósito, producción y adecuación de escalera de incendio en calle Vieytes Nº 1690, C.A.B.A., tareas de electricidad, plomería y

cerrajería, en la sede central como en otros locales (ver Multinota F.206/I obrante en cpo. IVA, o.i. 1.048.469**).**

Que conforme a las constancias obrantes, su contacto con la proveedora era por medio telefónico, correo electrónico y a través de reuniones con el Sr. Pablo Tracz, D.N.I. N° 23.174.052, quien informa a la Dirección Regional Sur que fue contratado por la firma Lof Producciones S.A. para realizar obras y servicios de mantenimiento en la sociedad anónima Staples. Asimismo, señala que la proveedora le abonaba en efectivo y que a la fecha le adeuda el pago por los trabajos realizados (ver fs. 303, cpo. impuesto a las ganancias II).

A través de la Multinota F.206/I la Sra. María Mercedes Ibáñez en su carácter de apoderada de la recurrente, acompaña el detalle del personal ocupado que llevaba adelante los servicios contratados y sus correspondientes certificados de cobertura por seguro de accidentes, en las que surge como tomador de los seguros: Cons. Coprop. Sta. María de los Olivos- Lote 452 y/o Barrio Santa Ana (Francisco Álvarez) y/o Ricardo Perazzo y/o Pablo Tracz. Acompaña los presupuestos enviados por el Sr. Tracz, en representación de la proveedora correspondientes a los servicios de dirección y mano de obra, junto al aprovisionamiento de materiales para la realización de los trabajos allí detallados (ver cpo. IVA I).

De las constancias obrantes en autos se desprende que a fs. 124, el 23/5/2014 se acompañó a la actora vía mail el certificado de cobertura de la póliza Nº 142100912469 y el listado del personal que trabajaría el día 24 de mayo del mismo año, suscripto por Pablo Alejandro Tracz, pero esta vez en representación de Grupo Clever (ver fs. 121 y 124). En este sentido, conforme a los datos obrantes en autos, el Sr. Pablo Tracz figura en la nómina salarial de la referida sociedad y el Sr. Guillermo Tracz como representante legal y firmante de la cuenta bancaria de ésta. Asimismo, este último se encuentra vinculado a la sociedad anónima Nilro, quien con fecha 4 de febrero de 2012 presupuestó a la actora la reparación del aire acondicionado central marca Carrier (ver fs. 118 y 119, cpo. IVA I, o.i.: 1.048.169, y fs. 561/579 cpo. Impuesto a las Ganancias II).

En el registro de novedades, se encuentran las constancias de entrada y salida del Sr. Pablo Tracz y albañiles. Es importante destacar que cuando éstos ingresaban sin la autorización del mencionado arquitecto, lo hacían en representación de la empresa Dueto Group y en ningún momento ingresaban autorizados a nombre de la proveedora cuestionada (ver fs. 99/199, cpo. IVA, o.i.: 1.048.169).

A fs. 331/332 el contador público Claudio Ruberto en su carácter de apoderado de la firma Lof Producciones S.A., manifiesta a la División Fiscalización Nº 2 -Inspectora Cristina Palazzo-, que ésta no ha trabajado con otras empresas, como por ejemplo la citada empresa Dueto Group, para llevar adelante las distintas tareas desarrolladas por Staples. Es importante destacar que el Sr. Ruberto es el contador informante de los balances de Clever Construcciones, vinculada a Guillermo y Pablo Tracz.

En virtud del requerimiento efectuado por la División Fiscalización Nº 2, con fecha 29/9/2015, la firma Dueto Group informa no haber celebrado operaciones con la contribuyente Staples Argentina y que es el Sr. Pablo Tracz quien les solicitó asesoramiento.

Conforme surge del F. 8400, el día 22/10/2015 los funcionarios actuantes se constituyen en el domicilio de la Firma Dueto Group, siendo atendidos por el Sr. Alejandro Varela en calidad de socio gerente, el que manifiesta que se compromete a aportar detalle de la obra presupuestada y de la obra efectivamente ejecutada. Es por ello que con fecha 3/11/2015 informa que su personal ha efectuado obras en la planta de la firma Staples, por cuenta y orden del Sr. Pablo Tracz, consistentes en la instalación de un sprinkler en el sector de depósito y conformar una caja de escalera de escape en el sector de oficinas (ver fs. 412 y 415, cpo. IVA III).

De la prueba documental acompañada por la recurrente se observan las copias certificadas ante escribano público de los planos presentados por Staples Argentina ante la Dirección General de Registros de Obras y Catastro de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el día 25/01/2007, en conformidad a los requisitos particulares para depósitos de inflamables del Código de Edificación y Planeamiento Urbano sobre normas con incendio- Ordenanza 369/1981 y por existir especias herbáceas en virtud del cumplimiento de la Ordenanza 44779/1990- no vigente- que establecía el régimen de preservación, conservación, recuperación y mejoramiento con relación al arbolado público, respecto del inmueble sito en la calle Avda. Osvaldo Cruz Nº 2010, esquina Herrera, Villarino Nº 2089 y esquina Vieytes Nº 1690 correspondiente a un terreno de 11.344,90 metros cuadrados.

A su vez, adjunta los planos de modificación de dicha obra (instalación de servicio contra incendio sobre artículo 4.12 de c.e), en la que surge como constructora la arquitecta Analía Silvia Gadda, mat cpau: 8566- dni 6.385.258, también presentados ante el Gobierno de la Ciudad y suscripta con fecha 24/6/2013 por Edgardo Hieraci en su calidad de Director Operativo de Registro de Instalaciones y Eduardo Fiumara del Departamento de Instalaciones contra Incendios.

De la prueba pericial contable obrante a fs. 458/466 surge que se ha verificado la registración de las facturas del proveedor Lof Producciones S.A. en la contabilidad de la actora, así como también el detalle de la cancelación de dichas operaciones (ver anexo II de fs. 468/479).

Por otra parte, de la pericia técnica que luce a fs. 449, los peritos ingenieros propuestos por ambas partes manifestaron que en base a la documentación facilitada por la recurrente durante los años 2013 y 2014 se emitieron facturas en concepto de remodelaciones, actualización de infraestructura y ejecución de instalaciones en los rubros de iluminación, tableros eléctricos, equipamiento de ventilación, instalaciones contra incendio, construcción y remodelaciones de los sistemas de evacuación y control de incendio; todos los rubros descriptos forman parte de las instalaciones básicas de cualquier depósito industrial. Asimismo, señalan que los trabajos se realizaron incluyendo provisiones de materiales y mano de obra, situación que coincide con las prácticas adoptadas en tareas de remodelación, instalaciones y obras de arquitectura. Finalmente, manifiestan que en virtud del tamaño y las actividades que se realizan dentro de los locales de la empresa y a los datos obtenidos de la pericia contable, se puede deducir que los gastos son acordes a las actividades desarrolladas y responden a una lógica necesidad de obras y mantenimiento general necesaria para su actividad.

VI.- Que corresponde precisar en primer término que para que proceda el cómputo de un crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado deben cumplirse tres requisitos conjuntamente: a) debe existir un hecho o acto que haga nacer la obligación de pago del gravamen; b) salvo excepciones, ese hecho o acto debe estar documentado de acuerdo a las disposiciones legales, debiendo cumplirse con las formalidades y requisitos adicionales exigidos por las mismas, tales como que surja de una factura o documento equivalente emitido de manera correlativa y que se abone con los medios de pago establecidos en las normas vigentes, entre otros y c) la factura o documento equivalente debe ser emitido por quien realizó el hecho o acto jurídico que generó la obligación tributaria, quien a su vez debe estar habilitado para ello por el organismo fiscal. Es decir que la posibilidad de computar el crédito fiscal depende de la observancia de dichos requisitos sustanciales y formales.

Tal criterio ha sido convalidado por nuestro Máximo Tribunal al establecer 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 del IVA)..., resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes (Fallos 338:169) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente*

(ADM Argentina SA c/ EN -AFIP-DGI del 15/3/2015), extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como surge de lo antes expuesto, el tributo cuyo reintegro pretende la actora, no proviene de operaciones genuinas realizadas por los proveedores indicados en las respectivas facturas" (Molinos Río de la Plata SAS c/EN -AFIP-DGI, del 25/8/2015).

Teniendo en consideración lo anteriormente expuesto, cabe destacar que, más allá de las consideraciones efectuadas sobre la prestación efectiva del servicio por parte del proveedor, lo cierto es que, lejos de acreditar la recurrente que las operaciones fueron realizadas por quien factura el servicio, surge con meridiana claridad que el crédito fiscal pretendido por la contribuyente no se corresponde con la realidad económica de las operaciones, máxime teniendo en cuenta las graves irregularidades tales como, por ejemplo, la existencia de talonarios duplicados.

En función de lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste fiscal en cuento determina el impuesto al valor agregado de los períodos aquí controvertidos.

VII.- Que en relación con los intereses resarcitorios, el artículo 37 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) autoriza su aplicación a partir el vencimiento de las obligaciones tributarias sin necesidad de interpelación alguna, como consecuencia de que ellos configuran una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora incurrida por el deudor. Ante la ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre su carácter, es posible recurrir a la legislación común para llenar este vacío, resultando aplicable a la ley tributaria el artículo 509 del Código Civil, que exime al deudor cuando prueba que aquella no le es imputable (conf. Fallos 304:203). En el mismo sentido se expide hoy el artículo 888 del Código Civil y Comercial. En consecuencia, su configuración requiere la existencia de dos requisitos, a saber: el retardo en el cumplimiento de la obligación y que el mismo no le sea imputable al deudor por haberse configurado circunstancias excepcionales, ajenas a él, que hubieren impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, debidamente acreditadas. En el caso de autos, el contribuyente no acreditó la existencia de dichas causales exculpatorias, por lo que deben confirmarse los intereses resarcitorios aplicados por el organismo recaudador.

VIII.- Que resta expedirse sobre la multa aplicada respecto del Impuesto al Valor Agregado de los períodos febrero a abril de 2013, junio a agosto de 2013, febrero a abril 2014 y agosto 2014, en los términos de los artículos 46 y 47 inc. c) de la ley 11.683.

Dado lo analizado en los Considerandos IV a VI, le incumbía a la recurrente la carga de probar que las inexactitudes incurridas fueron la consecuencia de una omisión imputable a su parte a título de mera negligencia porque *"...si bien es cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de índole penal sin culpa, no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por la ley, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente."* (Wekser, Marcelo A -CNACAF Sala V 23/6/2015).

Por otra parte, es dable sostener que de no ser por el ejercicio de las facultades de verificación del organismo fiscal, la conducta del actor hubiese probablemente pasado desapercibida (conf. Sala I en "Mapri Distribuidora SRL", 7/3/2013 y "Refinadora Neuquina S.A.", 23/12/2015).

Asimismo, resulta necesario destacar que la apelante no ha ofrecido prueba alguna para demostrar la aludida falta de intencionalidad dolosa, no siendo suficiente aducir la falta de intención de defraudar

por la sola existencia de las operaciones.

En virtud de lo expuesto, la sanción ha sido adecuadamente encuadrada y ponderada, razón por la que corresponde su confirmación.

IX.- Que sentado lo que antecede, corresponde confirmar la resolución N° 180/2017 en todas sus partes, con costas

X.- Que en relación con el Impuesto a las Ganancias, el criterio general sentado por la ley del gravamen (t.o. 1997, aplicable al caso de autos) en relación con la deducción de gastos permitida viene dado por los artículos 17 y 80.

El primero prevé que: "*Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga*", en tanto que el artículo 80, en lo que aquí interesa dice "*Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y restarán de las ganancias producidas por las fuentes que las originan…*"

Teniendo en consideración lo anteriormente expuesto, y toda vez que se logró, a partir de la documental acompañada por la actora, la prueba producida y la información obtenida de las actuaciones administrativas, demostrar que dichos servicios efectivamente existieron, cabe admitir la deducción del gasto como necesario en los términos del art. 80 de la ley 20.628, por lo que procede revocar la resolución N° 179/2017 en todas sus partes, con costas.

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

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

En realidad, lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (Radio Emisora Cultural SA (TF 15.144-I) c/DGI, CSJN 09/11/2000).

En consecuencia, cuando la norma se refiere a la carencia de documentación, ello debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando estos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

La finalidad es entonces gravar en cabeza del erogante lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de la documentación, no puede localizarse para efectivizar su responsabilidad fiscal. De ello se concluye que la falta de documentación se encuentra relacionada con la falta de identificación de un beneficiario del gasto, respecto del cual puede exigirse la respectiva obligación tributaria generada por el ingreso y por lo tanto, en la medida de que exista una debida identificación del beneficiario y prueba que determine perfectamente el flujo de fondos, no corresponde ingresar el impuesto sobre las salidas no documentadas.

Que en lo atinente a la identificación de los beneficiarios, en la contestación de oficio realizada por el Banco Santander Río se desprende que las registraciones contables obrante a fs. 348/354 (ver a.a. copi iva), fueron canceladas mediante los cheques propios de pago diferido Nos: 82776775, 82777142, 82777143, 82777445, 82777446, 82777447, 82778033, 82778034, 82778035, 827782244, 82778286, 82778322, 82778531, 82778763, 82779018, 82779002, 82778978, 82779182, 82779156, 82779183, 82779220, 82779219, 82779198, 82779296, 82779350, 82779403, 82779499, 82779434, 82779595, 82779596 y 82779783, emitidos a nombre de Lof Producciones S.A. y cuyos reversos se encuentran endosados a través de una firma ológrafa sin aclaración donde se lee el nombre de la proveedora en letra manuscrita y la palabra apoderado.

Si bien el Fisco Nacional manifiesta que ninguno de los valores consignados en los mencionados cheques fue depositado o cobrado por la proveedora, en el reverso de éstos se observa que fueron endosados por ésta y finalmente, por las firmas: “Compañía de Recaudaciones S.A. CUIT: 30-71079774-5 –Avda. Corrientes 542, piso 1, dpto. A, Cta.Cte.: 00850005348121, con firma ológrafa sin aclaración del apoderado”, “Asociación Mutual Conceder, Caja de crédito de la Cta. Cte. Nº: 060000313/45, para ser depositado de acuerdo con el mandato otorgado por la beneficiaria”, “Venola S.A. – CUIT. 30-71168359-0, Cta. Cte. 63735/00- Talcahuano 309, piso 1, con firma ológrafa de la presidente Laura Vergareche”, “Alvarado Recaudaciones SRL, Cuit: 30-71152348-7-, Cta. Cte.: 0855411344, Lavalle 730, piso 2 , dpto. C- C.A.B.A., con firma ológrafa de Matías Castañeda en su carácter de apoderado, “NSS S.A., Cta. cte.: 000- 2180972, con firma ológrafa de apoderado”, “INC S.A. , CUIT: 30-68731043-4, Cta. Cte.: 491-001070-6, con firma ológrafa de apoderado”, “AMPROM, Cta.: 110369-1, CON FIRMA OLÓGRAFA DE APODERADO Y SELLO, donde el Banco Meridian S.A. se responsabiliza por el endoso y por la cesión de derechos”. Que de la circularización realizada al Banco Nación, surge que los cartulares Nros. 82775988, 82775989, 82776418, 82778399 y 82778400, también contienen un primer endoso a nombre de Lof Producciones S.A, con una firma ológrafa sin aclaración y segundos endosos a nombre de las ya referidas sociedades: “Compañía de Recaudaciones S.A.” y “Venola S.A.”. Asimismo, de la información brindada por parte del Banco Patagonia, en los reversos de los cheques Nros. 82779507, 82779749 82779750, figura el endoso para el cobro por parte del presidente de la proveedora cuestionada. Respecto de la demostración de la causa de la erogación ha quedado probada en el considerando VII.

Sentado lo expuesto, se advierte que en el caso de autos se encuentra acreditada la salida de fondos, así como también, que los servicios efectivamente existieron. Ante tales circunstancias y bajo las pautas legales e interpretativas precedentemente reseñadas no se considera correcto el accionar fiscal, por lo que corresponde revocar la resolución Nº 181/2017 en todas sus partes, con costas.

XII.- Que sentado lo que antecede, procede expedirse respecto del recurso por retardo incoado en autos.

En primer término, cabe dejar sentado que el artículo 81 de la ley 11.683, en lo que aquí interesa, establece que “*Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus*

accesorios que hubieran abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos. En el primer caso, deberá interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los 15 (quince) días de notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia. ***Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los 3 (tres) meses de presentarse el reclamo"*** (el destacado es propio).

Ello así, la procedencia del recurso no queda supeditada a la presentación de pronto despacho alguno, dada la existencia de una regulación específica para la materia tributaria que no contempla tal requisito y que, en consecuencia, no permite concurrir por supletoriedad a introducirlo vía aplicación de la ley 19.549.

El recurso bajo análisis se interpuso por los montos ingresados tanto en concepto de saldo de declaración jurada como de anticipos en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, por los períodos fiscales 2011 a 2016 por un total de $ 7.919.959.78.

Sobre el particular la ley 25.063 estableció el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta que se determina aplicable en todo el territorio de la Nación sobre la base de los activos valuados conforme las disposiciones de dicha norma legal detentados por los sujetos pasivos señalados en su artículo 2°, en el entendimiento que la existencia de activos por parte del sujeto titular de una explotación económica autoriza a presumir la existencia de una ganancia mínima, independientemente de la situación financiera o actividad económica de dichos sujetos.

En este punto, corresponde tener en consideración el criterio sustentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al pronunciarse en la causa "Hermitage S.A." (15/06/2010) en el sentido que *"…el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones tan diversas ha supuesto - sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos- que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrán una renta equivalente al 1% del valor de éstos, y no ha dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley…"*, para concluir *"…Que la inequidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido"*

XIII.- Que teniendo en consideración lo expuesto "ut supra", ha de analizarse la prueba obrante tanto en sede administrativa como en esta instancia.

Así, de las declaraciones juradas obrantes a fs. 346 /375 -que no se encuentran impugnadas- surge el siguiente detalle (ver a.a. cpo. recurso de repetición):

Período 2011 el impuesto determinado es de $ 832.343,14 en el que se computa el pago de anticipos por $ 603.122,52 arrojando un saldo a ingresar de $ 229.220,62, el que es cancelado en forma no bancaria (compensación) por $ 150.167,61 y $ 79.053.01 mediante VEP 1122007208 (ver a.a. Nº 10572-9-2019 fs. 356).

Período 2012: impuesto determinado de $ 784.133,79, computándose anticipos por la suma de $ 824.019.69, surgiendo un saldo a favor del contribuyente de $ 39.885.90.

Período 2013: impuesto determinado de $1.076.605.96, computándose anticipos por $ 115.451,93 y anticipos cancelados con el impuesto a los Débitos y Créditos por $660.840,51, debiéndose ingresar

la suma de $ 260.427,62, compensada, según surge de fs. 363 y 364, con saldo de libre disponibilidad de impuesto a las ganancias de 2013.

Período 2014: impuesto determinado de $ 1.330.582,96, computándose el pago de anticipos por la suma de $ 161.685,52 y anticipos cancelados con impuesto a los débitos y créditos por la suma de $ 904.154,42, debiéndose ingresar la suma de $ 194.307,63, compensada a fs. 367/368 con impuesto a las ganancias –sociedades 2013-.

Período 2015: impuesto determinado de $ 1.692.681,43; pago de anticipos por $ 303.394,74 y anticipos cancelados en el impuesto a los débitos y créditos por $ 1.013.882,43, arrojando un saldo de $ 374.404,26, compensado a fs. 371/372 con impuesto a las ganancias 2014.

Período 2016: impuesto determinado de $ 2.203.612,50, computando el pago de anticipos $ 384.318,84 y anticipos cancelados con computo de impuesto sobre los créditos y débitos por la suma de $ 1.291.435,79 y computo de impuestos sobre los créditos y débitos para la cancelación de declaración jurada por $ 118.617,25; arroja impuesto a ingresar de $ 409.240,62 compensándose el monto de $ 409.240,62 a fs. 375, compensado íntegramente con impuesto a las ganancias 2016.

De los estados contables obrantes a fs 95/134 del cuerpo repetición, surgen pérdidas que ascienden a las sumas de: $ 3.986.919 (2011), $ 20.559.066 (2012), $ 12.250.423 (2013), $ 13.262.908 (2014), $ 17.525.040 (2015) y $ 10.851.536 (2016).

Por otra parte, de la lectura de los estados contables presentados en forma comparativa con el ejercicio anterior, juntamente con el informe de los auditores independiente, informe del síndico y de las propias declaraciones juradas presentadas por la contribuyente, se observa que la sociedad ha presentado resultados impositivos negativos y que ha registrados pérdidas en sus balances contables correspondientes a los períodos cuestionados. (conf. referido cuerpo de a.a.).

Asimismo, de la prueba pericial contable producida a fs. 458/479 se desprende que los libros contables puestos a disposición cumplen con los aspectos formales de encuadernación, foliatura y rúbrica, por los que se encuentran llevados en legal forma. Ambos peritos señalaron que de acuerdo a las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, en los periodos 2011 a 2015 la recurrente tuvo quebrantos impositivos, mientras que en el período 2016 tuvo un resultado impositivo de $ 1.571.723.

En consecuencia, de las pruebas obrantes en los a.a. y la producida en esta instancia resulta aplicable la doctrina referida precedentemente, toda vez que se ha verificado que la recurrente, como se detallara “ut supra”, tuvo quebrantos contables e impositivos en los períodos 2011 a 2015, mientras que en el ejercicio 2016 tuvo una pérdida de $ 10.851.536, existiendo un resultado impositivo positivo únicamente producto de los ajustes exigidos por la ley de impuesto a las ganancias.

Ello así, corresponde hacer lugar al reclamo efectuado por la recurrente respecto del impuesto a la ganancia mínima presunta de los períodos fiscales 2011 a 2016, con costas.

Ahora bien, respecto del agravio vertido por el Fisco Nacional en el sentido que los montos realmente abonados o ingresados con movimientos de fondos no coinciden con los reclamados en los referidos períodos, debido a que por compensaciones supuestamente realizadas no corresponde la restitución en pesos de monto alguno, es dable destacar que la cancelación por compensación tiene el mismo efecto que si se lo cancelase con dinero en efectivo, en este sentido la Sala V de la Excelentísima Cámara en lo Contencioso

Administrativo Federal, ha manifestado en el marco de la causa Inversora Dock Sud SA c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo que "*Las obligaciones pueden extinguirse de diversas maneras, siendo la principal el pago; existiendo otras como es la compensación que en cuanto a la extinción de la obligación tiene los mismos efectos*."

Ello así, toda vez que en la mayoría de los períodos involucrados en el reclamo de repetición, el impuesto de marras fue cancelado por la contribuyente mediante compensaciones y una pequeña parte fue abonado directamente por esta última, respecto al primer caso, su devolución se enmarca en los términos de la RG 2244 y sus modificaciones, a los fines de la verificación de la existencia y alcance de los saldos compensables, tarea que se encuentra a cargo del Fisco Nacional, mientras que el remanente deberá ser devuelto con más los intereses que deberán ser reliquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo a lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa "Dálmine Siderca S.A.I.C." del 27/12/93, que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental.

El Dr. Luis dijo:

I. Que adhiero al relato de los hechos y la reseña efectuada por la vocal preopinante en sus Considerandos I a V.

II. Que tengo para mí, que en los casos relativos a facturación apócrifa en los que existen ajustes en el impuesto a las ganancias (IG), al valor agregado (IVA) y salidas no documentadas (ISND), corresponde analizar primeramente el ajuste del impuesto a las ganancias basado en la impugnación del gasto, toda vez que resulta medular determinar, en primer lugar, si efectivamente existieron o no las operaciones que el fisco impugna. Y ello porque, de determinarse su inexistencia, resultaría inoficioso el tratamiento del ajuste en el IVA por carencia de hecho imponible que de origen al crédito fiscal. Recién luego, y sólo en el caso de haberse demostrado la real existencia de las operaciones, procede analizar el ajuste en el IVA a fin de determinar si tales operaciones fueron realizadas por el proveedor que surge de la factura o documento equivalente o por un tercero anónimo, y por último, el referido al impuesto especial a las salidas no documentadas.

III. Que dicho ello, en lo que refiere al ajuste en el impuesto a las ganancias adhiero al Considerando X del voto de la vocal preopinante.

IV. Que respecto del ajuste en el IVA adhiero a los Considerandos VI, VII, VIII y IX del voto de la Dra. Marmillon.

V. Que en lo tocante al ISND difiero de lo decidido por la citada vocal, toda vez que lo señalado en su Considerando XI en relación a la trazabilidad de los pagos efectuados, es, justamente, demostración clara de que no se pudo identificar al verdadero beneficiario de tales pagos; ya que si bien se instrumentaron mediante cheques emitidos por la actora a favor del supuesto proveedor –Lof Producciones S.A.-, éste los endosó y luego también fueron endosados por distintas entidades con actividad financiera, desconociéndose certeramente quiénes fueron los verdaderos beneficiarios.

En atención a ello, considero que corresponde confirmar el ajuste en el ISND de los períodos 1 a 12/2013 que contiene la Resol. 181/2017 y sus intereses resarcitorios, con costas.

Sin embargo, distinta solución encuentro respecto de la multa aplicada en relación a este impuesto.

Ello, porque el artículo 37 de la LIG (hoy 40) crea una ficción al establecer un impuesto especial a las salidas no documentadas, con base en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el impuesto a las ganancias, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto de ese cobro.

La CSJN al tratar la cuestión le otorgó inequívocamente el tratamiento de un "impuesto", desechando que se lo pueda considerar como una sanción, expresando que "*se trata de la imposición de un tributo*" (Fallos 323:3376 considerando 7°), y al analizar la figura expresó que "*… debe partirse de la base de que no grava las ganancias obtenidas por el obligado a su pago, …en realidad lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúa 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"* (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987). Es decir, nuestro Máximo Tribunal lo calificó como el impuesto de un tercero oculto beneficiario del cobro indocumentado o mal documentado, no cambiando tal conclusión el hecho de que el ingreso lo haga a título propio; porque la propia Corte señaló que es dicho receptor/perceptor del pago "*…a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto...*" (cfrme. la transcripción efectuada en el párrafo precedente). Tanto es así -impuesto de un tercero- que la propia LIG en su artículo 38 exime del pago del impuesto especial cuando se presuma que "*no llegan a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario*" (art. 38 –hoy 41-, inc. b, LIG).

Dicho esto, debo señalar que el derecho penal tributario se conforma con el derecho penal infraccional –con las figuras punitivas previstas en la ley 11.683- y el derecho penal delictual –con las figuras actuales del régimen penal tributario creado por el art. 279 de la ley 27.430-, aplicándose en ambos los principios propios del derecho penal, entre los que se encuentra el de personalidad de la pena. Sobre la naturaleza "penal" de las infracciones tributarias –y más allá de la vasta doctrina y jurisprudencia existente sobre la materia- es inveterada y pacífica la doctrina de nuestro Máximo Tribunal desde el precedente de Fallos 271:297.

En tal inteligencia, y toda vez que el "impuesto especial a las salidas no documentadas" representa para el sujeto obligado a su ingreso el pago del impuesto del tercero beneficiario oculto perceptor del cobro (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987), mal podría aplicársele una figura punitiva sin violentar el principio de personalidad de la pena, según el cual sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente; situación que –claro está- no se presenta en el caso, ya que el verdadero realizador del hecho imponible –esto es, aquel que obtuvo la ganancia sujeta a impuesto- es el perceptor oculto, y no la recurrente, obligada al pago del impuesto especial, a quien no puede reprimírsela por la conducta del tercero.

Por lo expuesto, voto por revocar la multa impuesta con base en el ISND, con costas.

VI. Que finalmente, respecto del recurso por retardo de repetición, adhiero al Considerando XII del voto de la Dra. Marmillon.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos efectuados en los considerandos I a III del voto de la Vocal preopinante y a la reseña efectuada en el considerando IV.

II.- Que en lo que hace al ajuste correspondiente al Impuesto al Valor Agregado y en virtud del análisis efectuado por la Dra. Marmillon en los considerandos V a IX corresponde confirmar la Resolución N° 180/2017 en todas sus partes, con costas.

III.- Que respecto del ajuste por Impuesto a las Ganancias cabe advertir que si bien los servicios cuya deducción se plantea en principio habrían sido prestados, lo cierto es que ha quedado acreditado que no existió una correspondencia entre la identidad del proveedor que figura en el comprobante y la del verdadero prestador observándose, además, que la documentación de respaldo de dicha operatoria no resultó fidedigna, ello en tanto conforme surge del relato efectuado por la Vocal preopinante en el considerado VI –in fine-, al que el suscripto adhiriera, ésta no responde a la realidad económica de las operaciones advirtiéndose además graves irregularidades tales como talonarios duplicados.

Que en consecuencia si bien se puede presumir favorablemente en forma visual la existencia de obras y trabajos realizados, todos los aspectos citados no pueden constituir al mismo tiempo una base confiable para validar el quantum del gasto cuya deducción se pretende, sin que se haya probado en forma paralela o subsidiaria la pertinencia de los montos incluidos en los comprobantes impugnados, razón por la cual corresponde confirmar la resolución venida en recurso en cuanto determina Impuesto a las Ganancias, con costas.

Que resta referirse a la multa aplicada por dicho impuesto en los términos de los artículos 46 y 47 inciso c) de la ley de rito por cómputo de quebrantos en exceso por parte de la recurrente. Al respecto cabe advertir que si bien en su momento existieron distintas posturas con relación a la aplicación del tipo agregado a continuación del artículo 46 por la Ley 25.795, lo cierto es que dicha cuestión ha quedado zanjada con el dictado de la Ley 27.430 en cuanto sustituyó el mismo quedando fuera del tipo doloso el supuesto de utilización de quebrantos superiores a los procedentes, razón por la cual corresponde hacer aplicación del principio de ley penal más benigna y en consecuencia revocar la sanción apelada. Costas por su orden.

Que en lo que hace a los intereses resarcitorios reclamados, cabe recordar 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. C.S.J.N., Citibank NA c/DGI 1/6/2000), lo que se produce por el solo vencimiento del plazo, es decir en forma automática. A ello se agrega que fueron calculados según el art. 37 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998), por lo que cabe disponer la confirmación de los mismos.

Que en consecuencia voto por confirmar la Resolución 179/2017 en cuanto determina impuesto a las ganancias con más intereses con costas y revocarla en lo que hace a la multa aplicada, costas por su orden.

IV.- Que en lo que hace al ajuste por salidas no documentadas adhiero al considerando V del voto del Dr. Luis, sólo en lo que hace a la confirmación del impuesto.

Que con relación a la multa y tal como lo he expresado en diversos pronunciamientos –vide Sala D, entre otros, Mentvil SA Expte. 48.545-I y acumulado sentencia del 1/6/2022; Coto Centro Integral de Comercialización S.A. Expte. 2019-56913393-APN-SGAI#TFN y acumulados sentencia del 26/4/2024- el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias establece 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 treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo”; mientras que el art. 38 de dicha ley dispone

que "no se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, b) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos -por su monto, etc,- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario".

Que cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver la causa "Red Hotelera Iberoamericana" del 26/8/2003 señaló: "18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley de 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.

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).

Que, por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos: 323:3376 lleva a descartar que el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria…".

Que en igual sentido se pronunció dicho Tribunal con fecha 27 de septiembre de 2011 in re "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI" donde al remitirse al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, sostuvo en su parte pertinente que "....ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (art. 37, ya citado) ", reiterando dicho criterio en la causa "Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. -TF 20958-I c/ DGI" de fecha 31 de julio de 2012.

Que conforme se desprende del análisis efectuado en el considerando XI del voto de la Vocal preopinante el Fisco manifiesta que ninguno de los valores consignados en los cheques fue depositado o cobrado por la proveedora, observándose en el reverso de los mismos fueron endosados por ésta a distintas firma que allí se mencionan.

Que si bien dicha operatoria acredita la salida de fondos, lo cierto es que no ha quedado demostrado el destino final de los mismos, razón por la cual el beneficiario del pago de la transacción permanece oculto generando una salida no documentada.

Que a ello cabe agregar que de admitirse que el beneficiario se encuentra identificado por el hecho de que una persona física o jurídica haya sido la perceptora del cheque llevaría a neutralizar la aplicación de la figura de la salida no documentada.

Que al mismo tiempo la confirmación del Impuesto a las salidas no documentadas demuestra que los fondos pudieron tener un destino final incierto, inclusive por un eventual retorno no vinculado con el gasto mismo, situación que llevaría a admitir un gasto sin sustancia.

Que en lo que hace a la multa aplicada en el instituto de las salidas no documentadas, cabe tener en cuenta lo manifestado por el Fisco Nacional respecto a que la recurrente no ha podido aportar detalles fehacientes y relevantes de las operaciones que le fueran facturadas por el proveedor impugnado y mucho menos ha logrado producir alguna prueba fehaciente de la real existencia del mismo, cuya relevancia fiscal resulta innegable.

Que al respecto cabe tener en cuenta que en el marco de la figura de la salida no documentada, las erogaciones han sido la consecuencia de un comprobante sin motivación, tanto desde el punto de vista de la naturaleza del gasto como del emisor/perceptor del pago. No hay un comportamiento independiente que haga nacer el gravamen del artículo 37, ya que es un desprendimiento de la operación plasmada en el comprobante viciado, que se concreta en un momento posterior –con el pago- pero el origen es uno solo: el comprobante que pretende sustentar una operación inexistente y mediante el cual se reconoce un beneficiario también inexistente, lo que resulta motivo de impugnación.

Por ello entiendo que cuando se intenta relacionar este hecho con el encuadre realizado por el juez administrativo en el inciso c) del artículo 47 a los efectos de aplicar la multa sobre salidas no documentadas, no cabe ninguna duda que las declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas, necesarias para tipificar la conducta están concretadas con la incorporación de comprobantes en la determinación del gravamen ajenos a la realidad, en cuanto a su motivación y a su beneficiario. En base a lo expuesto considero que las declaraciones juradas para el pago del impuesto especial del artículo 37, son sólo un requisito formal ajeno a la conducta que se está evaluando a los efectos de la aplicación de sanción (vide sentencia Expte. N° 34.371 y acumulados Sala D “Aluminio Della Croce SA s/recurso de apelación” de fecha 11/08/2022).

Que por lo tanto, habiéndose configurado tanto el elemento objetivo como subjetivo necesarios para la sanción aquí apelada en tanto la recurrente omitió el pago del impuesto previsto en el artículo 37 de la Ley 20.628 y no demostró que su conducta no haya tenido el propósito de evadir el pago del mismo, corresponde confirmar la multa, con costas.

Que en lo que hace a los intereses resarcitorios reclamados, cabe recordar 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. C.S.J.N., Citibank NA c/DGI 1/6/2000), lo que se produce por el solo vencimiento del plazo, es decir en forma automática. A ello se agrega que fueron calculados según el art. 37 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998), por lo que cabe disponer la confirmación de los mismos.

Que en consecuencia voto por confirmar la Resolución N° 181 en cuanto determina Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas- en todas sus partes, con costas.

V.- Que en lo que hace al recurso por retardo de repetición en concepto de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta adhiero al considerando XIII del voto de la Vocal preopinante respecto de los períodos 2011 a 2015.

Que distinta resulta ser la solución con relación al período fiscal 2016 ello en tanto conforme surge de la pericia producida en autos la recurrente tuvo un resultado impositivo de $ 1.571.723 –vide respuesta al punto 7) del informe pericial obrante a fs. 464/465-, razón por la cual corresponde rechazar la repetición intentada por dicho período, con costas.

DE LA VOTACIÓN QUE ANTECEDE Y:

Teniendo en consideración que los Dres. Luis y Martín confirman el ajuste en el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas- pero disienten en cuanto a la aplicación de la multa, corresponde que la Dra. Marmillon se expida sobre tal cuestión, a fin de posibilitar el dictado de un pronunciamiento válido.

Al respecto, la Dra. Marmillon dijo:

Que sin perjuicio del criterio vertido en el Considerando XI por la suscripta, adhiero al voto del Dr. Luis en cuanto revoca la multa interpuesta en el ISND, con costas.

Que atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría SE RESUELVE:

1) Confirmar la resolución N° 180/2017, en todas sus partes con costas.

2) Revocar el ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias, con costas (resolución N° 179/2017).

3) Confirmar parcialmente la resolución N° 181/2017 en relación con el ajuste en el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas- con más sus intereses y revocar la multa allí aplicada. Costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

4) Hacer lugar al recurso por retardo de repetición del impuesto a la ganancia mínima presunta en los términos del Considerando XIII del voto de la Vocal Instructora, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Claudio Esteban Luis
Date: 2025.09.25 16:49:36 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.25 18:44:30 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal Subrogante
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.26 12:31:57 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.26 12:31:58 -03:00