República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-99632046-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 19 de Octubre de 2021

Referencia: SENTENCIA EX-2020-13466835 -APN-SGAI#TFN TOYA JOSE ANGEL

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente EX-2020-13466835 -APN-SGAI#TFN, caratulado: “TOYA JOSE ANGEL s/apelación”;

Y CONSIDERANDO:

I.- Que la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 02/2020 (DV RRCU) y 03/2020 (DV RRCU), dictadas por el Jefe (Int) de División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rio Cuarto de la AFIP DGI, por las que se determina de oficio la obligación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado, por los periodos fiscales Noviembre y Diciembre de 2016, Febrero, Mayo a Agosto, Octubre y Noviembre 2017, y en el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas, por los periodos fiscales 23/11/2016 a 22/12/2016, en ambos casos con mas intereses resarcitorios y sendas multas con fundamento en art. 46 y 47, inc. b), de la Ley 11.683.

Que en primer lugar, manifiesta que el cargo formulado es producto de la impugnación realizada respecto de determinadas facturas correspondientes a servicios concertados que, según el Fisco, nunca le fueron brindados y, por ende, se reputan como inexistentes. Ante ello, manifiesta que la recurrente opuso el correspondiente descargo, acompañando las pruebas que hacen a su derecho, el cual no modificó en absoluto la tesitura fiscal, determinando de oficio la obligación impositiva de la actora en los actos que aquí se recurren.

Solicita la nulidad absoluta e insanable de los actos administrativos que se cuestionan a través de la presente defensa, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la ley 19549, por verificarse el supuesto denominado "falta de causa" que prescribe el inciso b) de la citada disposición.

Alega que el Fisco utiliza indicios, los cuales -a su criterio- carecen de fuerza suficiente como para impugnar las operaciones computadas por la empresa. Máxime, dice, cuando se funda en situaciones de hecho que exceden la responsabilidad del actor. Señala que el Fisco sólo se limita a afirmar que el proveedor no fue localizado, cuando

evidentemente no se agotaron las vías para lograr ello, como por ejemplo la publicación de edictos. Advierte que se está intentando su localización a más de dos años de haberse realizado las operaciones, no siendo de extrañar que no se logre ese cometido cuando muchas empresas cambian de domicilio con asiduidad y que después de varios años varias de tales empresas se encontraban a punto del cierre por la crisis económica.

En cuanto al ajuste en salidas no documentadas afirma que las consideraciones efectuadas en la resolución apelada ponen de manifiesto el uso del instituto de las salidas no documentadas por considerar que ha detectado facturas denominadas, comúnmente, apócrifas. Sobre el particular, señala que este instituto sólo es aplicable a erogaciones que carecen de documentación. Es decir, el hecho de poseerse -eventualmente- comprobantes imperfectos o no adecuados a las normas vigentes, no configura el presupuesto legal de desconocer al beneficiario, por lo que no es aplicable lo prescripto en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En cuanto a las sanciones aplicadas alega que su accionar no puede ser enmarcado en los términos del artículo 45 (sic) de la Ley de Procedimiento Tributario, por cuanto no se verifica omisión de impuesto, a resultas de lo aquí ha puesto de manifiesto.

Ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II.- El Fisco Nacional contesta los recursos y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

Que en primer lugar señala que el actor aventura un pedido de nulidad olvidando que ésta opera como una última ratio de orden jurídico al que sólo cabe acceder en casos muy especiales, en los que puede determinarse, sin ninguna duda, un agravio constitucional. El área interviniente dictó el acto administrativo con la correcta motivación que debe contener un acto y con causa y forma suficiente, es decir, constatando y apreciando los hechos verificados en el marco de la fiscalización, las defensas opuestas por el contribuyente, evaluando los antecedentes y subsumiéndolos en una norma jurídica.

Manifiesta que los actos administrativos cumplen con los requisitos esenciales, gozando en consecuencia de la presunción de legitimidad. Por lo tanto, señala que no pueden ser atendidos los débiles argumentos expuestos por la actora, a fin de desconocer la letra de la ley y el espíritu de la propia legislación tributaria.

En cuanto a la cuestión de fondo y respecto de la postura de la actora relativa a sostener la veracidad de los servicios u operaciones cuestionadas, advierte que en el presente contexto resulta aplicable la regla onus probandi incumbit el qui dicit, por lo que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues, como lo establece el artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión,defensa o excepción.

Señala que corresponde a la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la verdad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de sus proveedores (no de su situación fiscal o la identidad definitiva del mismo) y acreditar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida.

Alega que la ley del impuesto que nos ocupa, en el artículo 12, condiciona precisamente el cómputo del crédito fiscal a la generación del débito fiscal respectivo en cabeza del vendedor o prestador. En consecuencia, afirma que no sólo debe existir el comprobante para considerar valedero el crédito fiscal allí discriminado que se pretende computar sino que, además, es deber del contribuyente probar fehacientemente la "autenticidad” de las facturas de servicios y/o de gastos a fin de acreditar las operaciones comerciales con sus prestador.

En cuanto al ajuste en Salidas no Documentadas, respecto a lo manifestado por la recurrente en cuanto a la naturaleza del instituto, señala que una salida de dinero debe considerarse no documentada -de conformidad con el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella como en el supuesto de que el existente carezca de aptitud para demostrar la causa de la erogación y, por lo tanto, no se haya individualizado a su verdadero beneficiario.

Sostiene que el sistema tributario argentino se basa en la modalidad autoliquidatoria de la materia imponible y su cuantificación, pues la liquidación del impuesto es obligación del sujeto pasivo de la relación tributaria. La intervención del Fisco en dicha función se perfecciona cuando esa declaración no se presenta o resulte impugnable la acreditada. Afirma que corresponde rechazar cualquier intento de revocar el ajuste, teniendo en cuenta los fundamentos de la recurrente, puesto que la determinación de oficio se encuentra debidamente probada en autos, fundamentada en la documental y en la tarea de los agentes fiscalizadores. De lo expuesto surge que la contribuyente no aportó pruebas suficientes ni elementos nuevos a los efectos de otorgar, a la explicación formulada, una base probatoria que permita conmover la pretensión fiscal.

En cuanto a los intereses resarcitorios señala que debe tenerse en cuenta que los mismos son accesorios de naturaleza indemnizatoria que se devengan por la falta de pago en término de los tributos y pagos a cuenta, sin perjuicio de la actualización y las multas que pudieren corresponder por la conducta reprochada. No deben entenderse los intereses resarcitorios como la aplicación de una sanción, sino como una indemnización al Fisco que se vio perjudicado por no haber ingresado en tiempo oportuno la suma adeudada por la actora.

En cuanto a la sanción de multa señala que los hechos reseñados configuraron una conducta encuadrada “prima facie” en los artículos 46 y 47 inciso b) de la Ley 11.683, t. o. en 1998 y sus modificaciones, sancionatorio de la defraudación de impuesto. Teniendo en vista lo expuesto, en defensa de la legitimidad de la multa aplicada corresponde ratificar que la actora perjudicó al Fisco mediante la ocultación maliciosa consignando datos inexactos o que no reflejan su situación impositiva real, mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas.

Acompaña antecedentes administrativos y se opone a la prueba ofrecida por la actora.

III.- Que en fecha 16/06/2021 (vide PV-2021-54030298-APN-VOCV#TFN) el Vocal instructor requirió a las partes que manifiesten si consideraban que la audiencia prevista en el art. 173 de la ley 11.683 resultaba inoficiosa, ello en atención al estado de autos, las presentaciones ya efectuadas por ambas partes y a la situación de emergencia sanitaria en razón de la pandemia de COVID 19 y el Distanciamiento Social, Preventivo y Obligatorio dispuesto por el Poder Ejecutivo Nacional.

Dicha intimación, a pesar de encontrarse debidamente notificada a ambas partes, sólo fue contestada por la representación fiscal, la cual ratificó su oposición a la prueba ofrecida por la actora, quien tampoco había contestado el traslado que se le corriera mediante PV-2020-63533892-APN-VOCIV#TFN de la oposición formulada por el Fisco Nacional -a pesar de encontrase debidamente notificada (vide IF-2020-67174283-APN-VOCIV#TFN)- no lo hizo.

Que por PV-2021-57440946-APN-VOCV#TFN del 28/06/2021 se le reiteró a la recurrente la intimación bajo apercibimiento, en caso de silencio, de quedar este Tribunal en condiciones de resolver sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas ofrecidas. En esta ocasión la parte actora tampoco contestó el mismo.

Ello así, el Vocal instructor en PV-2021-61274082-APN-VOCV#TFN hizo efectivo el apercibimiento decretado y atento que los argumentos de las partes respecto de los hechos sobre los que versa la causa se encontraban

debidamente desarrollados en los escritos de inicio y de responde producidos por la actora y la representación fiscal, respectivamente, consideró que la audiencia preliminar de prueba devenía inoficiosa. Asimismo, en función de los términos en que estaba trabada la litis, hizo lugar a la oposición del Fisco Nacional y, en consecuencia, hizo saber a las partes que las presentes actuaciones se resolverían con las constancias de autos y de las actuaciones administrativas, quedando la causa conclusa para definitiva.

Encontrándose firme y consentido lo dispuesto en la precitada providencia, mediante PV..... se elevaron los autos a consideración de la Sala "B", la que mediante IF..... llamó los mismos para sentencia.

IV.- Que en primer lugar, aun cuando no hayan sido planteados como excepción, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los agravios de la actora por cuanto considera inexistente la causa en los actos administrativo, acusando la falta de cumplimento del art. 14 Ley 19549 inc. b).

Cabe señalar, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido "Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo", CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; "Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios", CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; "Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94", C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II , 9/10/96, entre otros).

Que respecto de lo estrictamente formal, las resoluciones determinativas de autos, en cuanto actos administrativos, aparecen satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo. En efecto, se advierte en los actos apelados un análisis detallado de las circunstancias del caso y los mismos se encuentran fundados en derecho. La contingencia de que la actora no comparta los fundamentos del mismo, no habilita per se la sanción de nulidad que se peticiona.

Que en definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (*vide* petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re* "*Ferioli, Jorge Oscar*" (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto "*...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...*".

Que en el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia en cuanto "*Que tampoco*

pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia" (B-485-XLV, "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013).

V.- Que entrando al análisis de la cuestión de fondo, corresponde señalar que la impugnación fiscal, a la luz de los elementos aportados en los antecedentes administrativos, ha sido adecuadamente ponderada por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas.

En efecto, cabe señalar que conforme los elementos colectados por la fiscalización, los proveedores impugnados no poseen bienes inmuebles, bienes de uso para desarrollar la actividad, no declaran personal en relación de dependencia, no cuentan con capacidad económica y/o financiera para afrontar las supuestas operaciones, en muchos casos la relación débitos/créditos es siempre cercana a (1) uno, aspectos que por otra parte confirman la postura fiscal en el sentido de que la recurrente pretendiendo desvirtuar su propia realidad económica, emite liquidaciones irregulares a fin de beneficiarse con el cómputo de crédito fiscal ficticio.

En lo relativo al circuito financiero corresponde destacar que no existe un circuito de pagos concreto y transparente que posibilite a la recurrente la demostración ante el Fisco de la realidad de las operaciones con estos prestanombres.

Precisamente conforme se desprende del informe final de inspección, que obra en las actuaciones administrativas acompañadas por la representación fiscal a la causa, el presente cargo tiene origen en los antecedentes e informes elevados desde la División Investigación habiéndose generado en razón que, de los datos obrantes en las bases e-Fisco, la recurrente sería usuario de facturas apócrifas provenientes de proveedores incluidos en la base de contribuyentes no confiables, a saber: LEONHARTT MARCELO - CUIT N° 20266363002, LA CHARNUEVA INVERSIONES SA - CUIT N° 30715462857 y GIMENEZ BLANCA ROSA - 27129749216. Posteriormente se incorporó otro proveedor: GRUPO MAF SRL - CUIT N.º 30715422073.

Los elementos y documental colectada por la inspección fue agregada al Legajo de Inspección (Cuerpos de Libros de IVA Compras, Cuerpo de Padrón Contribuyentes Apócrifos y Cuerpo de Circularización) y sobre la base de la misma se procedieron a realizar las siguientes tareas:

1.- Fueron filtrados de los Libros IVA Compras los registros correspondientes a los proveedores incluidos en la "base de contribuyentes no confiables" observados, habiéndose plasmado los resultados obtenidos en una planilla.

2.- De las Facturas de compras aportadas se verifica que en la totalidad de los casos, corresponden a "prestación de servicios", siendo la actividad principal la de "actividades especializadas de construcción n.c.p".

Que los comprobantes de los proveedores LEONHARTT Marcelo, GIMENEZ Blanca y LA CHARNUEVA INVERSIONES SA se corresponden a tareas de montaje realizadas en la ciudad de Pergamino, solicitadas por "TEKNAL SA" y "THEGOS SRL", clientes del contribuyente (fojas n° 10 a 33 del . cuerpo Principal), aportando además los comprobantes de venta de éste, bajo el nombre de fantasía "LAYAL", a estas firmas por las tareas

realizadas (fojas N° 70 a 94 del cuerpo Principal).

3.- Fueron obtenidos de las bases e-Fisco los padrones completos de los proveedores apoc observados (Cuerpo de Padrón de Contribuyentes Apócrifos), verificándose que se han cargado en la citada base bajo las siguientes condiciones:

LEONHARTT MARCELO JAVIER (CUIT. 20-26636300-2) - Condición: Sin Capacidad Económica. Estado: Fiscalización Terminada.

LA CHARNUEVA INVERSIONES SA (CUIT. 30-71546285-7) — Condición: Usina de Única Actividad de Facturas. Estado: Fiscalización Terminada. Observaciones: Sin Capacidad Económica y Sin Capacidad Financiera

GIMENEZ BLANCA ROSA (CUIT. 27-12974921-6) - Condición: Sin Capacidad Económica. Estado: Fiscalización Terminada.

GRUPO MAF SRL (CUIT. 30-71542207-3) — Condición: Sin Capacidad Económica. Estado: Fiscalización Terminada.

4.- Surge de la labor de fiscalización que el rubrado utilizó cheques propios en su totalidad para realizar los pagos y de un único banco: MACRO SA, donde posee cuentas. En base a la información relevada fue cursada una circularización al Banco Macro SA por los cheques y con las respuestas obtenidas se confeccionó un Cuerpo Anexo titulado “Cuerpo de Circularización’” constando de un total de 142 fojas útiles.

Sobre la base de los elementos aportados fueron relevados los datos correspondientes a los cheques con los cuales habrían sido canceladas las operaciones de compras con los proveedores incluidos en la “base de contribuyentes no confiables”, habiéndose plasmado en su totalidad los resultados obtenidos en Planilla Anexa (fs. 107 a 110 y 112 a 114 del Cuerpo Principal).-

Dichas operaciones impugnadas, fueron consideradas operaciones de simulación relativa esto significa que no se encontraron elementos fehacientes que demuestren que la misma no existió, aunque si pudo demostrarse que no fueron realizadas por los sujetos que se individualizaban en las facturas. En estos casos, la inspección consideró que si bien el gasto o el costo puede deducirse frente al Impuesto a las Ganancias -en razón de estar vinculados a su actividad gravada-, resulta aplicable el instituto de las Salidas no Documentadas.

5.- En el IMPUESTO AL VALOR AGREGADO se procedieron a realizar los cálculos de los Créditos Fiscales de IVA que resultaban impugnables y de las nuevas DD.JJ de IVA ajustadas; todo lo cual fue detallado y plasmado en Planillas Anexas (fs 107 a 111 del Cuerpo Principal).

Cabe aclarar que el monto del Crédito Fiscal a impugnar por computo de comprobantes provenientes de proveedores apoc en el periodo 2016 asciende a $ 37.800,00 (pesos treinta y siete mil ochocientos) y en el periodo 2017 se eleva a $ 417.384,36 (pesos cuatrocientos diecisiete mil trescientos ochenta y cuatro con 36/00).-

6.- En SALIDAS NO DOCUMENTADAS se procedió a realizar el calculo del monto a ingresar por Salidas No Documentadas al tratarse de operaciones correspondientes a la prestación de servicios provenientes de proveedores incluidos en la base de contribuyentes no confiables. Ese calculo fue obtenido aplicando la tasa del 35% al importe total del pago, de la facturación apócrifa dado que fueron verificados la totalidad de los pagos, arrojando $ 76.230,00 (pesos setenta y seis mil doscientos treinta) periodo 2016 (foja n° 115 del cuerpo

Principal).-

La totalidad de los cheques informados y relevados fueron circularizados a los Bancos habiéndose obtenido información sobre el 100% de los casos. Pudo verificarse que en todos los casos como primer endosante figura el sello y la firma del Sr. LEONHARTT MARCELO tanto en las operaciones en las que actua como proveedor y destinatario como en las que el proveedor y destinatario es GIMENEZ BLANCA ROSA, en esta última, con membrete de “por cuenta y orden de Giménez Blanca”, y como segundo cobrador/endosante en algunas operaciones del proveedor GRUPO MAF SRL.

Entre los Segundos Cobradores/endosantes, figuran los siguientes nombres en los Pagos a estos proveedores, ademas de Leonhartt: ORALLO SANTIAGO, en muchos casos con el sello “p/poder de Leonhartt Marcelo”, y BRUSSINO M. EUGENIA con sello “Servicios Industriales SRL”

En lo que respecta a los pagos del proveedor LA CHARNUEVA INVERSIONES SRL, el primer endosante es JORGE CHARQUI con el sello de “PRESIDENTE” — Entre los Terceros Cobradores de los valores aparece la MUTUAL DE LAS COMUNIDADES - 30707947299 de la ciudad de Gral. Deheza y los demás son de zonas aledañas.

Se identificaron en los resúmenes bancarios de las cuentas del contribuyente dos de los tres cheques utilizados para saldar los pagos de acuerdo a lo informado por el contribuyente según planilla aportada que obra a foja n° 40 del Cuerpo Principal: el tercer cheque el banco informa que aun esta en circulación, sin embargo por la fecha de la factura — 23/11/2016 -, el pago fue realizado en efectivo ya que no ingreso al sistema bancario (fojas n° 69, 71, 72, 74, 75, 77 a 87, 140 y 141 del cuerpo de Circularización).

Con el objeto de dar mayor claridad al respecto, seguidamente se proceden a transcribir el citado informe final de inspección correspondientes a los proveedores apoc ajustados:

LA CHARNUEVA INVERSIONES SA: La sociedad posee una cantidad importante de actividades económicas informadas, las que no guardan relación una con otra. Además, posee baja definitiva en el Impuesto a las Ganancias, Ganancia Mínima Presunta e Impuesto al Valor Agregado.

No posee domicilios alternativos. La empresa solicito habilitación para imprimir facturas tipo A y M durante el año 2017. No posee propiedades. No posee automotores. No posee empleados en relación de dependencia,

No posee cuentas bancarias. Solo posee Retenciones de monto no significativo por $ 16.518,81.-: importe que no guarda relación con lo facturado mediante facturación electrónica durante el periodo 2017.

LEONHARTT MARCELO JAVIER: El sujeto se haya incluido en la Base eApoc perteneciente al Organismo, fecha de detección 08/11/2017, con la condición “Sin capacidad económica”.
Respecto a dicha inclusión y de la condición de insolvencia de la presente firma apócrifa, se hace remisión a las actuaciones realizadas -obrantes en el Cuerpo Antecedentes de Insolvencia, donde se consigna que:

El domicilio fiscal es en General Cabrera (Cba,) en edificio de aparente abandono, se encuentra desactualizado ya que el apócrifo manifiesta que se trata de un local que no alquila mas. La facturación electrónica desde 01 de Enero de 2014 a Noviembre de 2016 asciende a la magnitud de $ 52.113.541,23.

En IVA: la relación débito / crédito en promedio es 1, inaceptable para la actividad descripta y los montos facturados

En Ganancias se puede observar un crecimiento exponencial de los ingresos desde el periodo fiscal 2011, pero sin pagos por este tributo, ni por IVA

No posee bienes de uso declarados, no obstante fiscalización advierte existencia de automotor y maquinarias.

No utiliza los medios de pago/cobro bancarios.

Manifiesta por acta: que “respecto a empleados son esporádicos”.

Declara seis actividades sin declarar personal en relación de dependencia desde septiembre de 2014

No contesta requerimientos

BLANCA ROSA GIMENEZ: EI presente caso es originado por el Area de Investigaciones debido a que, existen indicios que hacen prever que la rubrada no posee Capacidad Económica y Operativa para desarrollar la actividad en la que se encuentra inscripto, y su finalidad es solo la Generación y/o emisión de Facturas apócrifas, por lo que, se sugiere seguir los lineamientos de la Instrucción General N° 748.-

De consultas a las bases de Datos E-fisco se constaté que: a) que la rubrada no posee domicilios alternativos informados, siendo el único el domicilio fiscal.

b) no posee Bienes Inmuebles, ni Muebles Registrables a excepción de una Motocicleta, Marca GUERRERO, G110DL, Dominio 677CSN, Modelo 2006,

c) posee movimientos en las cuentas Corrientes Bancarias como Único Titular por un Monto Total de pesos $ 1.068.696 en el periodo fiscal 2016 y de pesos $ 5.856.200,00 en el periodo fiscal 2017;

d) nunca tuvo Empleados en Relación de Dependencia Declarados.- la relación Débitos / Créditos es siempre cercana a (1) uno,

f) no se pudo verificar la existencia de Gastos Afines a la Actividad que se encuentra Inscrito (Energía Eléctrica, Agua Cte., Gas Natural etc), debido que nunca aportó la documentación requerida, ni se detectaron en las Bases de Datos Gastos Informados de Ningún Tipo;

g) No posee Bienes Inmuebles alquilados Informados en la Base de Datos mencionada.-

GRUPO MAF SRL: De lo expuesto anteriormente, las consultas y verificaciones efectuadas, surge que la firma GRUPO MAF SRL, CUIT N°: 30-71542207-3, no pudo ser localizada en el domicilio fiscal declarado, no pudiendo verificarse la real existencia de la misma. Por otro lado, de la información recabada por esta fiscalización, se podría inferir que la misma no demuestra una Capacidad económica suficiente para realizar las prestaciones de servicios o venta de bienes que han facturado y no cuenta con bienes que permitan presuponer que poseen Capacidad de producir y vender o prestar los servicios en cuestión.

Otro aspecto observado es la diversidad y gran cantidad de actividades en las que fue inscripta la firma según consulta a la base E-Fisco no guardando relación con la inexistencia de empleados ni seria posible llevarlas adelante con el trabajo solamente de ambos socios.

En virtud de todo lo expuesto, es criterio de la fiscalización, que se debe incorporar a la firma GRUPO MAF SRL, CUIT N*:30-71542207-3, según lineamientos establecidos en la Instrucción General N.º 748/2005 (DI

PYNF), bajo la condición de USINA — SIN CAPACIDAD ECONÓMICA.

En cuanto al circuito financiero de los proveedores impugnados corresponde señalar que en el caso de Leonhartt existen dos (2) facturas a nombre del contribuyente apócrifo LEONHARTT MARCELO JAVIER: A 0004-00000474 y A 0004-00000577 y el contribuyente informa cuatro (4) cheques del banco MACRO SA como medio de pago para su cancelación a saber: a) dos de ellos fueron cobrados por ventanilla por el mismo apócrifo, lo que advierte que no pasa por cuenta del sujeto y permita un rastreo bancario, donde se visualicen movimientos por el desarrollo de la actividad. b) los otros dos cheques fueron cobrados por ventanilla por un sujeto llamado ORALLO SANTIAGO (uno de los cheques con la leyenda "p/poder de Marcelo Leonhartt") quien es socio junto a BRUSSINO MARIA EUGENIA de la firma SERVICIOS INDUSTRIALES SRL también incluida en la Base de Contribuyentes No Confiables (APOC).

De la firma LA CHARNUEVA INVERSIONES SA incluida en la base de "contribuyentes no confiables", existen catorce (14) facturas que figuran como canceladas con 19 cheques del Banco MACRO SA emitidos por el contribuyente observando lo siguiente

a) nueve (9) de esos cheques fueron cobrados por ventanilla por ORALLO SANTIAGO con la leyenda "p/poder de Marcelo Leonhartt", nuevamente un apócrifo por poder de otro apócrifo.

b) seis (6) de los cheques fueron cobrados por ventanilla por BRUSSINO M. EUGENIA quien integra la sociedad junto a ORALLO SANTIAGO de la firma SERVICIOS INTEGRALES SRL como ya mencionamos, incluida en la base apoc;

c) un (1) cheque cobrado por ventanilla por BRUSSINO M. EUGENIA en su carácter de socia gerente de la firma SERVICIOS INTEGRALES SRL según membrete;

d) y un solo cheque cobrado ventanilla por el mismo apócrifo con el sello de la firma que decía "JORGE CHAROQUI — PRESIDENTE".

En el caso del proveedor Gimenez Blanca Rosa Se observan ocho (8) facturas a nombre de la apócrifa GIMENEZ BLANCA ROSA informando el rubrado que fueron canceladas con 24 cheques del Banco MACRO SA emitidos por el contribuyente a saber:

a) algunos de los cheques fueron cobrados por ventanilla por LEONHARTT MARCELO JAVIER por cuenta y orden de GIMENEZ BLANCA (un apócrifo por cuenta y orden de otro apócrifo);

b) otros cheques fueron cobrados por ventanilla nuevamente por ORALLO SANTIAGO quien integra la firma SERVICIOS INDUSTRIALES SRL también incluida en la Base de Contribuyentes No Confiables, en algunos casos con la leyenda "p/poder de Marcelo Leonhartt";

c) y hay un solo cheque cobrado por ventanilla por la MUTUAL DE LAS COMUNIDADES.

De la firma GRUPO MAF SRL incluida en la base apoc — existen doce (12) comprobantes y que el rubrado informa que fueron cancelados con 8 cheques del banco MACRO SA, de donde surge lo siguiente:

a) tres (3) de ellos fueron cobrados por ventanilla por el Sr. LEONHARTT MARCELO incluido en la base de "contribuyentes no confiables";

b) otros dos (2) cheques fueron cobrados por ventanilla por BRUSSINO M. EUGENIA quien integra la sociedad

junto a ORALLO SANTIAGO de la firma SERVICIOS INTEGRALES SRL, incluida en la base apoc;

c) dos (2) cheques fueron cobrados por ventanilla por ORALLO SANTIAGO quien es socio junto a BRUSSINO MARIA EUGENIA de la firma SERVICIOS INDUSTRIALES SRL: incluida en la base de “Contribuyentes No Confiables” y un (1) cheque cobrado por ventanilla por SERVICIOS INTEGRALES SRL (apócrifa) y firmado por BRUSSINO MARIA EUGENIA según sello cuya leyenda dice “SOCIA — GERENTE.

Cabe señalar que las circunstancias detallada anteriormente dejan sin sustento los argumentos de la actora por cuanto afirma que se ha demostrado acabadamente que las operaciones objeto de cuestionamiento, se encuentran debidamente documentadas y respaldadas y que fue acreditado el circuito económico.

Cabe destacar que no ha quedado probado en autos que dicha firma haya sido quien efectivamente proveyó a la recurrente de los bienes, toda vez que no surge de las verificaciones efectuadas por el personal fiscalizador ni de las pruebas arrimadas, la capacidad operativa del contribuyente como proveedores de los mismos.

VI.- Que cabe recordar que en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Cabe precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del CPCCN deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

Que cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal dotando a las facturas cuestionadas de un soporte extra fiscal, más propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto (apelando a la "actividad del apelante" u otros conceptos similares), sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

Que, conforme a reiterada jurisprudencia, para que se pueda computar el crédito fiscal se deben cumplir una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre discriminado en la factura o documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Respecto a las afirmaciones de la actora en la cual ratifica la autenticidad y veracidad de todas las operaciones que celebró y que según sus dichos fueron documentadas mediante las correspondientes facturas de compra que recibió de los proveedores cuestionados, resulta ilustrativo recordar que "no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo, per se, la factura, entidad suficiente para generar crédito. Es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado..." (cfr. Forestal Futaluefú S.A. -TFN Sala B- sentencia del

21/05/1993). Este criterio fue reiterado nuevamente in re Sidertec S.A., sentencia del 15/11/1996, donde, además, se señaló categóricamente que no resultaba ajustado a derecho sostener que el artículo 12 de la ley del gravamen que se refiere al crédito fiscal, haga procedente a éste sólo por la existencia de la facturación, criterio que fue seguido por otras Salas del Tribunal (vide por caso la causa “Impulso S.A.”, TFN, Sala A, sentencia del 27/03/1998, la causa “Carrizo Luis E.” de la misma sala, sentenciada el 31/08/1999, y “Cía. Petrolífera del Carmen S.A.” sentencia de dicha sala de fecha 21/09/2000, TFN, Sala D, sentencia de fecha 23/06/1999 in re “Romero S.A.”) y compartida por la Alzada en distintos decisorios entre los que se menciona la causa "Estándar Motor Arg. SAIC”, CNACAF, Sala V, sentencia del 12/07/2000).

Todo este desarrollo jurisprudencial tuvo origen en el pronunciamiento in re "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A." de fecha 22/08/1989, de la Sala “B”, confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (06/08/1991), donde se dijo que "...10) Que, por lo demás, la propia Ley Nº 11.683 consagra una clara pauta para la exégesis de las leyes impositivas, al señalar que deberá atenderse a sus fines y a su significación económica (art. 11). En razón de ello, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 12). En orden a esta prevalencia de la denominada "realidad económica", corresponde advertir que si se admitiera que la sola emisión de la factura de venta, con relación a bienes (inexistentes), pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, ... podría originarse un crédito fiscal a favor del "comprador" que, por no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas....".

Que formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad de los sujetos emisores de las facturas en juicio de efectuar tales operaciones, resulta lógico que se observen las mismas por la falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando su impugnación.

Que, no obstante compartir la tesis que propugna la actora en cuanto sostiene que no 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, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la realización de las operaciones por los proveedores impugnados, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Cabe destacar que en el caso de marras se presentan concretas y graves impugnaciones que se proyectan sobre aspectos sustantivos que ponen seriamente en duda que dichos terceros hayan sido los verdaderos proveedores de los productos involucrados cuyo crédito fiscal se encuentra controvertido, frente a lo cual la recurrente no puede limitarse a manifestar que los indicios colectados por la fiscalización en su mayoría son imputables a terceros o que no es su obligación verificar el domicilio comercial de sus proveedores.

Se debe recordar en tal sentido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido recientemente 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), que 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 bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) “ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva”, del 10 de marzo de 2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas (CSJ 848/2014 (50-M)/CS1 R.O. “Molinos Río de la Plata SA c/ EN –AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva” del 25 de agosto de 2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015, la C.S.J.N. in re "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI ", sostuvo *"9º) Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles ...". Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó."*

Cabe dejar sentado que la postura por la cual la actora intenta probar la existencia de las operaciones simplemente a partir de facturas o que dichos proveedores se encuentren inscriptos, resultan claramente insuficientes para rebatir la tesis fiscal, sustentada en toda la serie de circunstancias mas arriba detalladas, y acreditar la materialidad -no su instrumentación- de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados.

Asimismo en cuanto a los agravios de la recurrente por cuanto sostiene que el Fisco Nacional reconoce las operaciones en cuanto no duda de las mismas verificando la real existencia de las operaciones, cabe dejar sentado que si bien en el caso de marras y de todos los elementos colectados por la fiscalización le llevaron a entender que están dados los elementos que resultan necesarios para presumir acerca de la veracidad de las transacciones cuestionadas, se concluyó que no resulta procedente el cómputo del crédito fiscal emergente de las facturas del de los proveedores impugnados, por no haberse verificado en cabeza del emisor de las mismas el hecho imponible regulado por la normativa que rige el Impuesto al Valor Agregado.

La jurisprudencia ha dejado sentado que "Para que se pueda reconocer el crédito fiscal el contribuyente debe probar, entre otras cosas, la real existencia de las compras efectuadas, con sus correspondientes facturas en donde se encuentra el impuesto discriminado. Á su vez, para que pueda computarse a éste el crédito fiscal, necesariamente tiene que haber existido la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede computar el crédito fiscal por haber abonado el referido gravamen en la etapa anterior. Por ello es fundamental la prueba que se aporte al respecto." (cnf. Agropecuaria Laishi S.A. s/apelación, Sala IV, del 15 de abril de 2010)

Por último cabe dejar sentado que la postura por la cual la actora intenta probar la existencia de las operaciones resultan claramente insuficientes para rebatir la tesis fiscal, sustentada en toda la serie de circunstancias mas arriba detalladas, y acreditar la materialidad -no su instrumentación- de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados.

Cabe destacar que en el caso de marras se presentan concretas y graves impugnaciones que se proyectan sobre aspectos sustantivos que ponen seriamente en duda que dicho tercero haya sido el verdadero proveedor involucrado en las adquisiciones cuyo crédito fiscal se encuentra controvertido, frente a lo cual la recurrente no puede limitarse a manifestar que los indicios colectados por la fiscalización en su mayoría son imputables a terceros, o que las inconsistencias en la documentación emitida obedecen a la falta de personal administrativo.

En efecto, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones tal como pretende la recurrente (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Stop Car SA c/ DGI", del 21 de agosto de 2013).

Que, en cuanto a la determinación de salidas no documentadas respecto de la facturación impugnada, sin perjuicio de lo expuesto “ut supra”, cabe analizar los agravios concretos que sobre este aspecto introduce la recurrente.

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

Que, en momento alguno el contribuyente ha intentado demostrar que, en realidad, el gasto fue directamente simulado y como consecuencia de ello la inexistencia de este tercero oculto que la ley presume para originar la obligación de ingreso a la tasa máxima.

Que, por el contrario, de distintos pasajes de los antecedentes administrativos y del propio libelo recursivo surgen afirmaciones que permiten asumir el reconocimiento de la existencia de dichas erogaciones que, al estar falsamente documentadas, generan la obligación tributaria que hoy se discute.

Que en apoyo de la tesis aquí esbozada, al Alto Tribunal señaló que "Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el art. 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. Que lo aseverado se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos 254:362; 256:277), o, dicho en otras palabras, "las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación" (Fallos 243:204 y su cita, entre otros) Que, en ese mismo sentido, debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la Ley 11.683 (arts. 1° y 2° en el texto ordenado en 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica… 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) ... 23) Que, por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos 323:3376 lleva a descartar que el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria, como parece haberlo entendido el Tribunal Fiscal."

Que como con acierto lo expresara el Dr. Torres, se trata de “un impuesto proporcional y real a la renta neta presunta que se atribuye al beneficiario oculto. Pero esta misma ocultación ha llevado al legislador a adoptar un arbitrio técnico de inobjetable razonabilidad, cual es el de indicar como sustituto tributario al pagador de la erogación quien desplaza así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es el beneficiario oculto o sustituido tributario” y recuerda que “el sustituto tributario debe ingresar el pago definitivo por la salida

no documentada en el término de quince días desde que la erogación se efectuó (art. 52, último párrafo del decreto reglamentario)" (Torres, A.; "Salidas no documentadas", D.T.E., setiembre 1990; pg. 232).

Que 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.

Al respecto resulta de aplicación la doctrina jurisprudencial sentada por la Ecma. Corte Suprema de Justicia en la causa "Red Hotelera Iberoamericana S.A", sentencia del 26/8/2003, donde sostuviera que "...los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados ... carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada ..., y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella."

"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."

Asimismo con respecto a los agravios de la recurrente por cuanto sostiene que los pagos efectuados con cheques, correspondientes a las facturas impugnadas por el Fisco, no pueden ser consideradas como salidas no documentadas, desde que es posible conocer a quien resulta ser el beneficiario definitivo y efectivo del del importe, procede señalar que resulta de aplicación la doctrina jurisprudencial sentada por la Excma. Corte Suprema de Justicia en la causa "Red Hotelera Iberoamericana S.A", sentencia del 26/8/2003, donde sostuviera que "...los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados ... carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada ..., y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella."

"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."

Que como puede apreciarse, no existen elementos de juicio contundentes que permitan identificar sin hesitación al verdadero beneficiario de las erogaciones; ni, como ya se advirtió, se aprecian circunstancias fácticas coherentes que permitan colegir la causa de aquellas.

Que en función de lo expuesto, corresponde confirmar la determinación de salidas no documentadas respecto de las operaciones impugnadas, toda vez que se verifican los dos elementos requeridos para la aplicación de la figura

contenida en el art. 37 de la ley del gravamen, esto es, la carencia de documentación fehaciente y la inexistencia de otro medio probatorio que permita inferir tanto la existencia de la erogación como que ella ha sido necesaria para la obtención de rentas gravadas.

Que atento lo expuesto precedentemente, no habiendo aportado la recurrente elementos de prueba conducentes a los fines de demostrar de manera fehaciente la existencia de las operaciones que fueron impugnadas por el organismo fiscal, corresponde confirmar los actos apelados por cuanto determina Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias Salidas no documentadas. Con costas.

VII.- Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, con costas. No obstante ello, 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. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

VIII.- Que con relación a las multas por defraudación aplicada, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en 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. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, "...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación." (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)".

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que "el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa" (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la resolución, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse

acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al Organismo Recaudador, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del mismo.

Que por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re “Italiano, Antonio Alberto” (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente “Mazza, Generoso” la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314. b) En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala “B” in re “Triunfadores S.A.” del 18/11/2008; y “Tamalet, Jorge Omar” del 15/04/2009, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, en atención a que supo que la información contenida en la declaración jurada presentada no se correspondía con las constancias de los registros.

Que en virtud de lo expuesto, encontrándose acreditado en forma clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, es decir, la existencia del ardid, maniobra o engaño y no solamente el resultado omisivo del gravamen, corresponde confirmar la multa aplicada al contribuyente de autos.

En cuanto al quantum de las sanciones aplicadas, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en tres veces el impuesto omitido, por el contrario no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirlas al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental. Las costas se imponen a la actora, salvo en la proporción en que se reduce, aspecto éste en que se imponen por su orden.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuesto, intereses y multas, reduciendo la graduación de estas últimas a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reducen las multas, aspecto en el que se imponen por su orden.

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2021.10.18 15:04:29 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2021.10.18 18:43:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2021.10.19 11:10:12 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.19 11:10:22 -03:00