República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-50780132-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 20 de Mayo de 2022

Referencia: Sentencia - Expte. N° 47.741-I - Apicons Elaborados S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El expediente caratulado Nº 47.741-I: "APICONS ELABORADOS SA s/apelación – IVA - Ganancias - Salidas no Documentadas" a resolución de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I- Que a fs. 134/154 la actora interpone recurso de apelación contra las resoluciones Nros. 120/2016, 121/2016 y 122/2016 dictadas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Comodoro Rivadavia de la A.F.I.P-D.G.I, por las que se determina de oficio la obligación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias e Impuesto a las Ganancias -Salidas no Documentadas- períodos fiscales 09/2011 a 01/2013; 2012; 2011, 2012 y 2013, con más sus intereses resarcitorios, y multa en este último impuesto por los períodos fiscales 2011 y 2013.

Alega que el ajuste efectuado proviene de conductas contrarias a normas específicas que regulan la liquidación del Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado, atento que se impugnaron supuestas operaciones comerciales y por ende el gasto y el crédito fiscal originado en ellas, por los períodos fiscales antes citados, desconociéndose al verdadero beneficiario de las erogaciones dinerarias realizadas por la recurrente.

En el recurso la actora plantea como cuestión previa la nulidad de las actuaciones, por violarse el inciso f) apartado 3° del articulo 1° de la ley 19.549, en tanto no se expuso claramente los fundamentos que desarrolló en la contestación de la vista, ni cuenta con argumentos diferentes de los utilizados al dictar dicho acto.

Considera que, otro vicio en las resoluciones es la falta de prueba y los indicios que sustentan la voluntad fiscal,

es decir el manejo inadecuado de los instrumentos probatorios. Señala que no se consideró que el proveedor se inscribió en la AFIP. A su vez, sostiene que realizó operaciones necesarias y vinculadas con su actividad comercial, encontrándose debidamente sentadas y registradas en los libros comerciales, que se emitió facturas por las operaciones impugnadas y que fueron pagadas. Se agravia por la no producción de la prueba ofrecida en sede administrativa.

Alega que la demandada hizo hincapié en la insuficiente capacidad económica y operativa del proveedor, lo revela la escasa y desidiosa investigación fiscal respecto este asunto. Afirma que deberá observarse que la recurrente no estaba legalmente obligada a constatar la veracidad de la información que cada proveedor le daba respecto de su situación fiscal, ni cada uno de los domicilios denunciados, y menos aún constatar la capacidad operativa y comercial del proveedor. De allí que Apicons ha cumplido con cada uno de los requisitos previstos en las normas legales aplicables al caso. La inspección y sus informes finales -los que realmente importan una yuxtaposición desordenada y confusa en sus afirmaciones- ni menos aún las resoluciones aquí en crisis, no pudieron impugnar válidamente el gasto deducido en el IG como así el crédito fiscal en el IVA de la recurrente por el simple hecho que el proveedor no tendría capacidad económica ni operativa, cuando él mismo ha reconocido por ante su propia sede cada una de las operaciones realizadas con la recurrente.

Considera que se omitió deliberadamente aplicar correcciones simétricas. Plantea la improcedencia de la multa aplicada, por ausencia del elemento objetivo y elemento subjetiva, considerando aplicable al caso el error excusable.

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

II.- Que a fs. 165/190 el Fisco Nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

En primer lugar señala que a resultas de la verificación llevada a cabo por personal fiscalizador del Organismo, en uso de las facultades conferidas por los artículos 33 y 35 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), se impugnaron supuestas operaciones comerciales, concluyéndose que la actora declaró débitos fiscales en defecto y créditos fiscales en exceso y originados en operaciones inexistentes respaldadas con facturación apócrifa, así como, deducciones de gastos improcedentes y en cómputo de egresos dinerarios en concepto .de pagos, de operaciones respaldadas con facturación apócrifa, supuestamente emitida por APIMIR CONSTRUCCIONES GANADERAS Y COMERCIALES S.A.

Aclara que las supuestas irregularidades invocadas por la contribuyente como cuestiones que hacen a la nulidad de las Resoluciones de Determinación de Oficio, son meros artilugios que absolutamente en nada invalidan la misma, como así tampoco la eficacia de las normas aplicadas. La actora intenta a través de planteos infundados distraer la atención del Tribunal, agraviándose de cuestiones que no hacen al fondo del tema tratado en la presente causa. La imputación que se realizó a la contribuyente y que motiva su planteo, es clara y surge de haberse verificado que la actora se cómputo crédito fiscal y dedujo gastos improcedentes originados en supuestas operaciones comerciales inexistente, por las que se realizaron erogaciones dineraria no documentadas.

Alega que en autos, no se advierte entonces el agravio, desde que no resulta sustancial y no le ha impedido obtener un conocimiento pleno de las impugnaciones y de su respectiva findamentación y ejercer su derecho de defensa en esta instancia al interponer el presente recurso.

Afirma que en autos, no se pudo constatar la efectiva realización de las operaciones comerciales impugnadas, por su falta de capacidad operativa y económica, al no acreditarse la efectiva prestación de los servicios. Señala que la

empresa impugnada se hallaba inscripta con actividades de Transporte Automotor de carga -como principal- y como secundaria la de Construcción; reforma y reaparición de obras de infraestructura para e1 transporte e invernada de ganado bovino excepto el engorde de corrales (Feed Lot); además por la facturación emitida también vendía cosas muebles (tierra vegetal, hormigón, piedra, caños alambre romboidal etc).

Afirma que la supuesta proveedora, se halla cargada en base e-Apoc con estado de fiscalización terminada desde el 27/3/2015, resultando no poseer capacidad económica para realizar las actividades que dice realizar. Durante la fiscalización que se le efectuara a dicha firma, no aportó documentación de compra de contratación de servicios y/o locación de ningún tipo que pudiera permitir la realización de operación alguna, es más, los sueldos del personal en relación de dependencia son abonados en efectivo y generalmente en el domicilio de la apelante.

Alega que la actora se equivoca al estimar que se le atribuye responsabilidad en el control y por responsabilidad de terceros (sus supuestos proveedores), que se desestiman las formalidades observadas y las pruebas aportadas y ofrecidas. Señala que los cargos están referidos a cuestiones de fondo mas, graves, como resulta ser que las operaciones así documentadas no responden a reales operaciones comerciales y es a ella a quien le corresponde demostrar la realidad de las operaciones y su factibilidad y no insistir en los aspectos documentales y registrales los que "per se" no dan derecho a computar gastos y crédito fiscal inexistente.

En cuanto a la aplicación de multa afirma que la actora, equivoca la resolución e impuesto por el que se le aplica sanción. Ahora bien, partiendo del imperativo hipotético descripto por la norma del artículo 46 de la ley ritual, no cabe, sin menoscabo del principio de legalidad, una solución distinta a la resuelta por el Ente Recaudador, en el acto apelado, pues ella es consecuencia de la conducta reprochable que ha observado la actora y que ha creado en el Fisco la convicción de que su proceder ha sido guiado por el ánimo de defraudar, al declarar operaciones comerciales inexistente que intentaron justificar salidas dinerarias no documentadas.

Hace reserva la cuestión federal y solicita se confirmen los actos apelados, con costas.

III.- A fs. 196 se abre la causa a prueba ordenándose producir la prueba pericial contable, informativa. A fs. 209/282, 294 y 330/335 se produce la prueba informativa. A fs. 315/319 se encuentra agregada la prueba pericial contable. A fs. 342 se clausura la etapa probatoria, se elevan los autos a consideración de la sala “B” y pasan para alegar. A fs. 346/350 se encuentra agregado el alegato del Fisco Nacional, no habiendo hecho uso la actora del derecho otorgado a fs. 343. Finalmente, a fs. 352 se llaman los autos a 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 relativos a los fundamentos de las resoluciones apeladas, la presunta violación de su derecho de defensa y afectación de la oportunidad probatoria de la recurrente.

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.

Que, por otra parte, debe tenerse en cuenta que: "...cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, fallos 205:549, 247:52, 267:393).

En cuanto a la no admisión de una prueba ello no puede considerarse como causal de nulidad si se tiene en cuenta que en el procedimiento común se halla previsto el supuesto de la apertura a prueba en los casos en que en la alzada deba realizarse una prueba que no ha sido admitida en la primera instancia (CPCC art. 260). Ello es también valedero en la instancia de este Tribunal, toda vez que las partes pueden ofrecer ante el mismo la prueba que hubiera sido denegada en sede administrativa, de acuerdo con lo que establece la ley de procedimiento fiscal (doctrina TFN en la causa "Carboquimica SACIM" fallo del 5-7-77) lo que está corroborado por los pasos seguidos en la instrucción del presente caso durante la cual la actora ha tenido ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes a esclarecer los hechos controvertidos.

Atento lo expuesto precedentemente deben desestimarse los agravios de nulidad articulados por la recurrente en autos.

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 cabe ahora efectuar un análisis de las actuaciones administrativas que concluyeran con el dictado de los actos aquí recurridos.

Tal como surge de las mismas, en lo relativo al Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 9/2011 a 8/2012, la inspección actuante procedió a la compulsa de los Libros IVA-Ventas con la documentación respaldatoria, habiendo verificado: la existencia de Facturas de venta tipo "A" emitidas, no registradas y declaradas parcialmente; de Facturas de ventas "B" emitidas y registradas sin discriminar el débito fiscal. Ello así, los agentes fiscales procedieron a sumar el débito fiscal obtenido al débito fiscal registrado. Así también la fiscalización arribó a los ingresos netos que, comparados con los ingresos declarados en el Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2012, dio lugar a una diferencia de ingresos netos omitidos de $2.309.871,55 y un débito fiscal omitido de $485.073,03.

Dicho débito fiscal es prorrateado en todo el período 2012, en función de los débitos fiscales declarados, determinándose los débitos fiscales computables.

Respecto de los períodos fiscales 09/2012 a 01/2013 la inspección observó de la compulsa de los Libros IVA-Ventas con la documentación respaldatoria, la existencia de Facturas de venta tipo "A" emitidas, no registradas ni declaradas; también se verificaron facturas de ventas tipo "A" registradas como anuladas, cuando no correspondía, para cuantificar las mismas se consideró el importe neto de las facturas emitidas y registradas en el Libro IVA-Ventas y el importe neto de las facturas de ventas emitidas no registradas (fs. 134 a 143 Cpo. IVA), obteniéndose el importe neto promedio y el débito fiscal promedio.

Dicho importe neto y débito fiscal obtenido en el punto anterior, se aplicó a las facturas de ventas tipo "A" emitidas y registradas como anuladas, obteniéndose el débito fiscal omitido por dicho concepto.

En lo que atañe al crédito fiscal de los Períodos fiscales 09/2011 a 01/2013, los actuantes cotejaron el crédito fiscal registrado en el Libro IVA-Compras y el declarado, surgiendo una diferencia de crédito fiscal declarado en exceso, por lo que consideraron procedente su impugnación, ello atento carecer de documentación respaldatoria.

Asimismo se impugnan los créditos fiscales provenientes de compras que el personal fiscalizador consideró ficticias, relacionadas con el proveedor "APIMIR CONSTRUCCIONES GANADERAS Y COMERCIALES S.A. - C.U.I.T. N° 30-70930256-2". Para arribar a tal conclusión, la inspección y el juez administrativo se sustentaron en los hechos y circunstancias obrantes en la fiscalización realizada mediante 0.I. N° 825.964. De la misma surge que dicho proveedor se encontraba en la Base e-Apoc, con estado de "Fiscalización terminada - Sin capacidad económica" desde el 27/03/2015 (fs. 156 a 157 Cpo. Anexo IX).

Las actividades declaradas por la firma Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A. (fs. 154 a 155 Cpo. Anexo IX), eran: Actividad Principal: Transporte Automotor de Cargas N.C.P. (CllU: 602190); Actividades Secundarias: a) Construcción, reforma y reparación de obras de infraestructura para el transporte (CIlU: 421000), b) Invernada de ganado bovino excepto el engorde en corrales (Feed-Lot) (CIlU: 14114). La CUIT le fue cancelada de acuerdo a lo establecido en el art. 4° de la R.G. N° 3358 desde el 01/02/2014 (fs. 157 a 161 Cpo. Anexo XXVII). Las últimas declaraciones juradas presentadas correspondían a: Impuesto a las Ganancias, P.F. 2011 (fs. 162 Cpo. Anexo XXVII); IVA del P. F. 09/2014 (fs. 162 a 163 Cpo. Anexo XXVII); Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y Bienes Personales, Acciones y Participaciones del P.F. 2008 (fs. 162 Cpo. Anexo XXVII). Respecto del pago de impuestos, no se registran pagos bancarios desde el período 09/2009 (fs. 164 Cpo.

Anexo XXVII). Según consulta al sistema Mis Facilidades, los planes presentados se encuentran caducos, siendo el último de fecha 20/04/2011, exteriorizando IVA P.F. 05/2010, 08/2010 y 09/2010 (fs. 130 a 131 Cpo. Anexo XXVII). Como bienes registrables consta un automóvil Gol, dominio DLC396 (fs. 165 Cpo. Anexo XXVII) y no se verifican inmuebles de su titularidad (fs. 166 Cpo. Anexo XXVII). Registra información de acreditaciones bancarias hasta el período 02/2010 (fs. 167 a 169 Cpo. Anexo XXVII). Nómina Salarial: si bien se registran Remuneraciones declaradas durante el período fiscalizado (fs. 91 a 125 y 137 a 156 Cpo. Anexo XXVII), Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A. no realizó pagos de aportes, contribuciones, ART, desde el período 2010 ni presentación de planes de pago (fs. 164 Cpo. Anexo XXVII). De las circularizaciones efectuadas a los empleados de Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A., se concluye que efectuaron trabajos en obras de Apicons Elaborados S.A., recibiendo órdenes de empleados de esta última y pagos en oficina y por empleadas de Apicons Elaborados S.A.

La empresa proveedora exhibió en dicha fiscalización la documentación de compras/gastos de los períodos fiscales 10/2011 a 12/2011, 03/2012 a 07/2012, 09/2012 a 12/2012, 01/2013, 02/2013, 05/2013 y 06/2013, sin verificarse la existencia de comprobantes de proveedores relevantes ni relacionados con la actividad realizada. La firma no aportó documentación respaldatoria de la concesión de cantera, ni de alquileres de bienes ni de las compras de las cosas muebles objeto de las ventas (fs. 161 a 165 Cpo. Anexo XXV).

De la documentación obrante, se concluye que no justifica las operaciones de venta efectuadas, debido a que lo único comprobable es el personal en relación de dependencia.

Del análisis del circuito financiero relacionado con las operaciones impugnadas, se observa que la inspección procedió a circularizar al Banco del Chubut S.A, en relación a los cheques emitidos por Apicons Elaborados S.A. para cancelar las facturas de Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A. (fs. 477 a 599 Cpo. Anexo XX). En base al relevamiento del anverso y reverso de un total de 123 cheques surge: 1. Emisión: la gran mayoría emitidos a nombre de Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A. y algunos a nombre de War Construcciones S.R.L., Ignacio Arbeletche y al portador, siendo firmados por el Sr. Edmundo Patricio Julio Passo -D.N.I. N° 14.287.019- en su carácter de Presidente de Apicons Elaborados S.A., siendo a su vez que dicha persona reviste como empleado en relación de dependencia y accionista de Apicons Elaborados S.A. (fs. 117 a 129 Cpo. Anexo IV). 2. Endosos: El primer endoso lo realizó Carlos Manuel Castro Blanco en carácter de presidente de Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A.; quien a su vez resulta ser apoderado, accionista y director titular de Apicons Elaborados S.A. En relación a los beneficiarios, los mismos pertenecen a diversas sociedades y personas físicas, habiéndose verificado vinculaciones con clientes tanto de Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A. como de Apicons Elaborados S.A., como por ejemplo, Patagonia Net S.A., Chubut Net S.A., Galic;a S.A., War Construcciones S.R.L.

Corresponde señalar que algunos cheques han sido cobrados por Edmundo Patricio Julio Passo (Presidente de Apicons Elaborados S.A.).

También cabe destacar la existencia de cheques emitidos a nombre de Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A., con el primer endoso de Carlos Manuel Castro Blanco en su carácter de Presidente de la misma, y un segundo endoso también realizado por el nombrado, sin especificar en representación de quien lo hace (Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A o de Apicons Elaborados S.A.).

Asimismo, cabe mencionar que según recibos, la fecha de emisión de algunos cheques es anterior al de las facturas que cancelan.

En definitiva concluye el personal fiscalizador en función de los elementos recolectados en las fiscalizaciones efectuadas que la presunta proveedora no evidencia capacidad económico-financiera a efectos de realizar las operaciones de venta. Dado que la contribuyente poseía empleados sólo pudo haber realizado la prestación de mano de obra; no obstante ello, a partir del año 2010 no se verifican pagos previsionales y, además, la modalidad de trabajo refleja que la relación de dependencia de los empleados de Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A. es en realidad con la firma Apicons Elaborados S.A.

De acuerdo a los elementos obtenidos durante la fiscalización, se generaría crédito fiscal ficticio a la firma Apicons Elaborados S.A., por lo tanto se presume que las operaciones de venta efectuadas a Apicons Elaborados S.A. serían apócrifas, presentando la presunta proveedora características propias de usina sin capacidad económica, no pudiendo asignarse a la misma, los hechos económicos que intentan respaldar con sus facturas de ventas emitidas (que sí reúnen condiciones formales).

Que en virtud de lo expuesto, para la determinación del crédito fiscal computable se procedió a deducir del crédito fiscal declarado, el crédito fiscal declarado en exceso por cotejo del declarado con el registrado y el impugnado por facturas apócrifas, obteniendo el crédito fiscal computable. Por otro lado se impugnó el gasto en el Impuesto a las Ganancias derivado de tales operaciones.

Además surge de las actuaciones administrativas que la fiscalización advirtió ajustes impositivos declarados que disminuyen la utilidad contable: La contribuyente declara un ajuste al resultado impositivo que disminuye la utilidad, por un importe de $670.194,14 en concepto de "Otros Ajustes" (fs. 63, 166 y 167 Cpo. Anexo IV). Mediante requerimiento impositivo F.8600/1 N° 0320002015013390004, punto 2) (fs. 64 Cpo Gcias.), se solicitó a la recurrente que detalle los ajustes impositivos realizados en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, del período fiscal 2012, con su documentación respaldatoria, no habiendo dado cumplimiento al mismo. Con fecha 20/03/2C 5, se notificó reiteración del requerimiento anterior (17.8600/1 N° 0320002015018832504) (fs. 79 a 82 Cpo. Gcias.), la contribuyente no dio cumplimiento al mismo, por lo que corresponde su impugnación por falta de documentación respaldatoria.

En el Impuesto a las Ganancias además la fiscalización advirtió que, según el Estado de Resultados del ejercicio finalizado al 31/08/2012, la contribuyente expone como Ganancia del Ejercicio un importe de $1.578.283,76. Dicho monto tiene deducido el importe de $317.831,37 en concepto de Impuesto a las Ganancias (fs. 13 Cpo. Anexo VI). Considerando que la responsable, declaró como resultado del ejercicio contable (ganancia) $1.578.283,76 (fs. 63 Cpo. Anexo IV), y por aplicación del artículo 95 inc. d) de la Ley 20.628, que establece que No será deducible el impuesto de esta ley, corresponde impugnar la deducción del importe de $317.831,37.

En virtud de lo expuesto, para la liquidación del Impuesto a las Ganancias, del período fiscal 2012, se parte del Resultado contable declarado, al que se suman o restan los ajustes impositivos que aumentan/disminuyen la utilidad, ya sean declarados por la contribuyente y los determinados por AFIP, arribándose al Resultado Neto Final Ajustado (Anexo II).

El impuesto determinado se obtuvo de aplicar al monto arribado en el párrafo precedente, la tasa del treinta y cinco por ciento (35 %), fijada en el artículo 69 de la ley del gravamen. Del impuesto determinado, se restaron otros pagos a cuenta, las retenciones sufridas y el cómputo del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios declarados, obteniendo el saldo de impuesto a ingresar.

Por último se proyectó la liquidación del Impuesto a las Ganancias -Salidas no Documentadas, por los períodos fiscales 2011, 2012 y 2013.

VI.- Que corresponde entonces entrar al análisis de la cuestión de fondo, esto es, si las mismas se ajusta o no a derecho, a tenor de los agravios formulados por la recurrente en su escrito de inicio, concretamente referidos a la tacha de apócrifo del proveedor Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A.

Que entrando al análisis de la impugnación del citado proveedor, corresponde señalar que su impugnación 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 y que se trata de sujeto sin capacidad operativa, patrimonial y económica necesarias para efectuar las operaciones comerciales que registra con la actora.

Corresponde señalar que más allá que la proveedora tuviera empleados, ello sólo llevaría a que podría haber realizado la prestación de mano de obra, más no la venta de bienes. No obstante, la fiscalización ha demostrado que la modalidad de trabajo refleja que la relación de dependencia de los empleados de Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A. es en realidad con la firma Apicons Elaborados S.A., puesto que de las circularizaciones efectuadas a los empleados de Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A., se concluye que efectuaron trabajos en obras de Apicons Elaborados S.A., recibiendo órdenes de empleados de esta última y los pagos se concretaban en la oficina y por empleadas de Apicons Elaborados S.A.

Otro elemento a tener particularmente en cuenta es el circuito financiero de los cheques emitidos por Apicons Elaborados S.A. para cancelar las facturas de Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A. El relevamiento de los anverso y reverso de un total de 123 cheques surge que algunos no han sido emitidos a nombre de Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A. y sí a nombre de War Construcciones S.R.L., Ignacio Arbeletche y al portador; que fueron firmados por el Sr. Edmundo Patricio Julio Passo en su carácter de Presidente de Apicons Elaborados S.A., resultando los mismos endosados por Carlos Manuel Castro Blanco en carácter de presidente de Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A. En relación a los beneficiarios, los mismos resultan ser diversas sociedades y personas físicas, verificándose vinculaciones con clientes tanto de Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A. como de Apicons Elaborados S.A., como por ejemplo, Patagonia Net S.A., Chubut Net S.A., Galicia S.A., War Construcciones S.R.L.

Incluso y he aquí lo que más llama la atención es que algunos cheques han sido cobrados por Edmundo Patricio Julio Passo (Presidente de Apicons Elaborados S.A.). También cabe destacar la existencia de cheques emitidos a nombre de Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A., con el primer endoso de Carlos Manuel Castro Blanco en su carácter de Presidente de la misma, y un segundo endoso también realizado por el nombrado, sin especificar en representación de quien lo hace (Apimir Construcciones Ganaderas y Comerciales S.A o de Apicons Elaborados S.A.), debiendo poner de resalto que dicha persona además figuraba como apoderado, director y accionista de Apicons Elaborados S.A.

Que siendo así, 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. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y 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 (cfr. “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007). Si bien el organismo fiscal no puede 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 existencia de las operaciones, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Que 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, 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 del sujeto emisor 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 dicho tercero haya sido el verdadero proveedor de los fletes 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.

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.”*

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, corresponde señalar 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, 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 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 "*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.*"

Con respecto a los agravios de la recurrente por cuanto sostiene que en el caso los pagos correspondientes a las facturas impugnadas por el Fisco, se encuentran acreditados y que por lo tanto no pueden ser consideradas como salidas no documentadas, desde que es posible conocer a quien resulta ser el beneficiario definitivo y efectivo del importe, cabe señalar que la doctrina jurisprudencial sentada por la Ecma. Corte Suprema de Justicia en la causa "Red Hotelera Iberoamericana S.A", antes citado, 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*." (el resaltado me pertenece).

Que, esta posición se ve corroborada por la Corte Suprema de Justicia el 27/9/2011 al resolver in re "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI", donde compartió los fundamentos expuestos por el dictamen de la Procuradora Fiscal, a los que se remite en mérito de brevedad, resolviendo a favor de la procedencia del ajuste y devolviendo los autos a la Cámara para que se pronuncie sobre la multa que el organismo fiscal pretende aplicar sobre tal concepto.

En el citado dictamen se sostuvo que "*Ha interpretado el Tribunal que una salida de dinero carece de*

documentación, a los fines de la aplicación del art 37 de la ley del impuesto a las ganancias, 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 (Fallos: 326:2987, cons. 18°)."

"*De lo expuesto se colige que ambos aspectos -la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación- adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto.*"

"*Por el contrario, advierto que la cámara realizó un estudio parcial y sesgado de la cuestión en un doble aspecto. Por un lado, tuvo por individualizado al beneficiario de los pagos únicamente sobre la base del informe pericial contable producido en la misma, cuyo contenido, a mi modo de ver, resulta notoriamente insuficiente para tal fin. Por el otro, omitió todo análisis respecto de la causa de las erogaciones impugnadas.*"

"*En efecto, como lo reconoce el propio pronunciainiento recurrido, el informe pericial se limitó a especificar que la actora llevaba sus libros en legal forma, que los pagos efectívamente se realizaron, que se emitieron los comprobantes y facturas respectivos, que ellos fueron debidamente registrados, que se practicaron las retenciones del impuesto a las ganancias por esos abonos y que ellas. fueron ingresadas al Fisco. Observo que con estas aseveraciones habrá quedado eventualmente acreditada la salida del dinero mas no, como era menester, la individualización de su receptor ni tampoco la real existencia y la materialidad de las operaciones que originaron ese movimiento de fondos.*"

Allí se agrega que "*...frente a la impugnación que el Fisco Nacional realizó de la documentación en trato, basada en razones sustantivas y no en meras cuestiones formales, estimo -como también oportunamente lo señaló el Tribunal Fiscal (cfr. fs. 597 vta.)- que estaba a 'cargo del. contribuyente el deber de individualizar al beneficiario de las salidas no documentadas no sólo nominalmente, sino también por medio de la acreditación de la realidad de los servicios prestados, (Fallos: 326:2987, cons. 17°)...*".

"*En síntesis, 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 (arg. art. 37, ya citado), carga con la que no cumplió, por lo que, según estimo, su suerte adversa en esta controvesia queda definitivamente sellada.*"

Se agregó además *que "En concordancia con lo resuelto por V.E. en Fallos: 326:2987 (en especial, cons. 10), pienso que este simple acto de cobro bancario ... no puede mejorar la suerte de la impugnación basada en la total orfandad probatoria en torno a los referidos servicios concretos que se dicen haber prestado."*

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.

Por otro lado en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias en cuanto a la prueba informativa y pericial contable corresponde señalar que las misma no resultan de utilidad para resolver el caso en el sentido que indica la actora. Asimismo corresponde señalar que el hecho de que las obras se hayan realizado, no alcanza para probar la validez de las facturas impugnadas, toda vez que no se pudo establecer una relación directa incuestionable entre los conceptos y montos incluidos en las facturas cuestionadas.

Que atento lo expuesto precedentemente corresponde confirmar los actos apelados en cuanto determinan el

Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias 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. 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 resta tratar el aspecto sancionatorio, concretamente la multa impuesta en el Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas por los períodos fiscales correspondientes a los años 2011 y 2013.

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

Que, por otra parte, la cuestión ha sido recientemente tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI”, compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el Organismo Fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

Que, en cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) Nº 893 (esto es, 20/10/2000), conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley Nº 11683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben sería pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

En igual sentido se han expedido las Salas I, III y IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, en autos: “El Chalet S.RL.” y “Lorenzati Reutsch y Cia” (Sala I – 26/4/2012 y 18/5/2015, respectivamente), “Riedel Julio Ruben c/DGI” y “Jarilla SA” (Sala III – 23/10/2012 y 29/10/2013) y “Centro Médico Laboral La Plata SRL c/DGI” (Sala IV – 19/11/2013). En esta última, se ha dejado sentado que “en esta causa se imputa una omisión de ingreso del impuesto a las salidas no documentadas respecto de los períodos fiscales 2003, en los cuales sí estaba vigente la RG (AFIP) 893 que establece la “forma” y “plazo” para el ingreso de este tributo. De manera que, por aplicación a contrario sensu del criterio esbozado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “D´Ingianti”, cabe concluir que los elementos exigidos por el art. 45 de la ley 11683 se han cumplido (de conformidad con lo resuelto por la Sala III de esta Cámara en la causa “Riedel Julio Ruben c/DGI” del 23 de

octubre de 2012).”

Que cabe recordar que el artículo 46 de la ley de rito sanciona a quien mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa defraudare al Fisco. Ahora bien, las formas genéricas del fraude son el ardid y el engaño, que tienen como finalidad hacer creer a la víctima o mantenerla en la creencia o reforzarla en su creencia de que lo que no es verdadero lo es. Pero el ardid o el engaño han de ser “idóneos”, esto es aptos para inducir a error, en el caso, al organismo especializado en la fiscalización y recaudación tributaria.

Es decir, para que se configure el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley 11683, se requiere no sólo la intención de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima de aquél. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal, sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (ver en tal sentido CNCAF, Sala I, in re “Georgalos Hnos S.A.I.C.A.” con fecha 1/10/2008).

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).

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la respectiva resolución y que particulariza en el ajuste practicado, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. Cabe destacar, en este orden de ideas, que la conducta de la recurrente constituye una maniobra por la que se perjudicó al Fisco Nacional, por lo que ha sido correctamente subsumida en la figura prevista en el citado artículo 46.

En cuanto al quantum de la sanción aplicada, 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.

Que atento lo expuesto precedentemente voto por: Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuesto e intereses resarcitorios y multa, reduciendo la graduación de estas últimas a su mínimo

legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que comparto los relatos, los fundamentos y las conclusiones arribadas por el Dr. Pérez en su fundado voto con relación a las determinaciones de oficio practicadas por el Fisco Nacional en los impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado y Salidas no documentadas, las que deben ser confirmadas.

II.- Que en lo que se refiere a la multa aplicada en el Impuesto a las Salidas no documentadas por los periodos fiscales 2011 y 2013 con base en la imputación del tipo infraccional descripto en el art. 46 de la Ley 11.683, he de señalar que la cuestión ha merecido tratamiento por parte del suscripto en el Considerando III del voto emitido al resolver la causa "Quercia, José Luis", sentencia del registro de esta Sala "B" fechada el 9 de abril de 2012, a cuyos fundamentos me remito en mérito a la brevedad a los fines de postular idéntica solución para el sub lite.

III.- Que sin perjuicio de lo señalado y a mayor abundamiento de lo expresado en aquella ocasión, creo conveniente puntualizar aquí que la solución que propuse oportunamente para dilucidar la cuestión que también ahora nos convoca no depende, a mi modo de ver, de la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones de la RG. (AFIP) 893, tal como parecería surgir de las consideraciones efectuadas en el dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal a las cuales remitió la Corte Suprema de Justicia al emitir sentencia en el precedente "D'Ingianti, Rosario Vicente" del 12/10/2010.

Que ello así pues, tal como señalara en "Quercia", la imposibilidad de aplicar multas por las infracciones materiales previstas en el ordenamiento procedimental respecto del Impuesto sobre las Salidas no documentadas -en imputaciones efectuadas bajo los términos utilizados en autos- deriva del carácter del instrumento con el que el mismo debe ser cancelado -volante de pago-, el que carece de los atributos propios de una declaración jurada determinativa del tributo.

Que no empece a dicha conclusión, según entiendo, la circunstancia de que el art. 15 de la Ley 11.683 atribuya a tales boletas de depósito y comunicaciones de pago el "carácter" de declaración jurada. En efecto, la norma señala que serán pasibles de las sanciones previstas en los arts. 39, 45 y 46 *"...las omisiones, errores o falsedades* ***que en dichos instrumentos se comprueben****..."*, por lo que parece obvio que (i) sólo las deficiencias consignadas en tales instrumentos podrían generar la imputación infraccional y, (ii) la *falta de presentación de volantes de pago ante el organismo no podría identificarse o asimilarse* con errores, falsedades u omisiones volcadas o consignadas en ellos -según los términos expresos de la norma examinada-, pues es evidente que se trata de dos situaciones distintas.

Que puede advertirse entonces, con meridiana claridad, que la imputación de autos -la de que se habría verificado el tipo del art. 46 por la falta de presentación de volantes de pago- no podría tener andamiento ni aún mediando la "caracterización" de la comunicación de pago que lleva a cabo el aludido art. 15 de la ley procedimental, en tanto y en cuanto no se le reprocha a la contribuyente el hecho de haber presentado documentos (comunicaciones de pago o boletas de depósito) que contengan falsedades y/o errores.

Que por su parte y en cuanto a las "omisiones" a que se refiere el citado art. 15, adviértase que según su texto las

mismas deben, al igual que los errores o las falsedades, ser comprobadas "en dichos instrumentos", vale decir, que éstos deben contener a aquellos. Ergo, la norma bajo análisis no se refiere -y por ende no podría penalizar- a la omisión de presentar el comprobante de pago o boleta de depósito, omisión a la que, como medio comisivo, sí hacen referencia (cuando se trata de verdaderas declaraciones juradas) tanto el art. 46 como el art. 45 de la ley procedimental.

Que cabe poner de especial relieve que, tal como se exhibe en el acto sancionatorio apelado, la imputación efectuada -de una manera bastante escueta y confusa, por cierto- por el Fisco Nacional contra la actora de autos habría consistido: "...la omisión del oportuno pago del impuesto mediante la no presentación del correspondiente volante de pago que por mandato legal tiene el carácter de declaración jurada..." (ver fs. 106/107 de estos autos).

Que como ya se ha señalado, ninguna aplicación podría tener en la especie la previsión contenida en el art. 15 antes citado, en la medida que éste remite a las situaciones fácticas descriptas precedentemente -errores, falsedades u omisiones contenidas en boletas de depósito y/o comunicaciones de pago- que no se verifican en el caso bajo análisis.

La Corte Suprema de Justicia tiene dicho que "La correlación entre sanción y bien jurídico es la que, con fundamento en la proscripción de la analogía, permite fundar la prohibición de que, so pretexto de interpretación, se amplíen los tipos legales a la protección de bienes jurídicos distintos de los que el legislador ha querido proteger" (Fallos 318:207), como así también que "La cláusula del art 29 de la Constitución Nacional según la cual "los jueces no podrán ampliar por analogía las incriminaciones legales ni interpretar extensivamente la ley en contra del imputado impide aumentar los supuestos susceptibles de sanción penal, más allá de los comprendidos en el precepto aplicable, entendido con el alcance que los términos en que está redactado llanamente autorizan" (Fallos 215:23).

Que siendo así, no podría pretenderse la subsunción en el tipo infraccional del art. 46 de la conducta aquí reprochada -la omisión de ingreso del Impuesto sobre las salidas no documentadas mediando falta de presentación de volantes de pago- cuando ello no encuentra expresa previsión normativa, pues lo contrario implicaría una manifiesta y grave violación de los principios constitucionales de legalidad y tipicidad penal.

III.- Que en virtud de lo expuesto voto por: 1) Confirmar las determinaciones de oficio dictadas respecto del Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto a las Ganancias—Salidas no Documentadas, con costas. 2) Revocar la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas, con costas.

En virtud de la votación que antecede, por mayoria, **SE RESUELVE**:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuesto e intereses resarcitorios y multa, reduciendo la graduación de estas últimas a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, 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: 2022.05.20 13:36:28 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: 2022.05.20 15:39:40 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: 2022.05.20 19:34:56 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: 2022.05.20 19:35:06 -03:00