República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-135117933-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 13 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - EXPTE N° 46.696-I “ENTEIA S.A."

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El expediente N° 46.696-I caratulado: “ENTEIA S.A. S/ APELACIÓN”, 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. Pablo Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 133/145vta., se presenta la actora e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° 36/2016 (DV MRR2), 37/2016 (DV MRR2) y 38/2016 (DV MRR2), todas de fecha 27/04/2016, emitidas por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Microcentro de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

En virtud de la resolución N° 36/2016 (DV MRR2), se le determina de oficio la obligación de ingresar el Impuesto al Valor Agregado, periodos fiscales 03/2009 a 10/2011 – ambos extremos inclusive- por la suma de $ 190.976,58 con más la suma de $328.053,79 en concepto de intereses resarcitorios y se le aplica una multa de $ 572.929,71, equivalente a tres (3) veces el impuesto evadido, con sustento en el art. 46 y 47 inc. b) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.).

Respecto de la resolución N° 37/2016 (DV MRR2), se le determina de oficio la obligación de ingresar el Impuesto a las Ganancias periodos fiscales 2009, 2010 y 2011 por la suma de $ 73.242,71, con más la suma de $ 104.077,89 en concepto de intereses resarcitorios y se le aplica una multa de $ 219.728,13, equivalente a tres (3) veces el impuesto evadido, con sustento en el art. 46 y 47 inc. b) de la Ley de rito.

Por su parte, en cuanto a la resolución N° 38/2016 (DV MRR2), se le determina a la contribuyente de autos el Impuesto a las Ganancias por las Salidas no Documentadas periodos fiscales 04/2009, 09/2009, 12/2009, 02/2010, 08/2010, 03/2011, 07/2011, 09/2011 y 11/2011, por la suma de $775.573,62 con mas la suma de $1.545.206,85 en concepto de intereses resarcitorios y se le aplica una mula de $2.326.720,86, equivalente a tres

(3) veces el impuesto evadido, con fundamento en el art. 46 y 47 inc. b) de la Ley 11.683.

En primer término, expone los argumentos de hecho y los fundamentos de derecho que motivaron el ajuste fiscal.

Seguidamente, plantea la nulidad de las resoluciones puestas en crisis, por entender que se encuentra violentado su derecho de defensa, debido proceso e igualdad, con sustento en las disposiciones contenidas en los artículos 1 inc. f) - ptos. 2 y 3 - y 7 inc. b), c) y e) de la ley 19.549.

En lo que refiere al fondo de la cuestión, expresa que las operatorias llevadas a cabo con los proveedores cuestionados se encuentran debidamente documentadas, que los destinatarios de los pagos realizados fueron ubicados y que pudo constatarse el cumplimiento de los servicios contratados, remarcando que el Fisco Nacional nunca se dedicó a establecer la realidad económica a fin de comprobar la aplicación efectiva de ellos.

Por su parte, sostiene que las facturas de los presuntos proveedores fueron recibidas de buena fe, no existiendo comprobante falso ni beneficiario oculto alguno por cuanto se trata de gastos incurridos que se encuentran no solamente debidamente documentados y sino que también están vinculados a operaciones gravadas, destinados a obtener, conservar y mantener la fuente. Asimismo, remarca que las mismas fueron emitidas de conformidad con las disposiciones reglamentarias vigente, siendo este el único recaudo que debió tomar al momento de recibirlas, a ello sumado que las investigaciones llevadas a cabo por la fiscalización no han arrojado observaciones en cuanto a las claves de imprenta.

En relación a las multas por defraudación aplicadas, indica que el Fisco Nacional no logró acreditar el elemento doloso que requiere la norma para su configuración, toda vez que no basta con la sola alusión de la existencia del fraude, sino que además debe ser acreditado mediante hechos externos y concretos, cuestión que a su entender no ocurre. Agrega que, en el caso de no mediar dolo, debería de aplicarse la figura contenida en el art. 45 de la ley de rito.

Para el caso particular de la sanción impuesta en el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas, afirma que atento que el Fisco Nacional aplica el mecanismo presuntivo del art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, se encuentra inhibido de aplicar sanciones que se sustenten en el art. 46 de la Ley de procedimiento fiscal.

Cita jurisprudencia a su favor. Ofrece prueba documental, prueba informativa al Juzgado Nacional en lo Penal Tributario y pericial contable. Efectúa reserva de caso federal. Concede autorizaciones. Finalmente solicita se revoquen las sanciones apeladas, con costas.

II.- Que a fs. 198/216vta contesta el traslado la representación fiscal, negando todos y cada uno de los hechos y derechos expuestos en el recurso presentado. Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio y acompaña los antecedentes administrativos. Se opone a la prueba ofrecida por la actora. Hace reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso intentado, con expresa imposición de costas a la recurrente.

A fs. 222 se abre la causa a prueba ordenándose producir la prueba informativa y pericial contable. A fs. 247/253 obra la contestación del oficio librado al Juzgado Nacional en lo Tributario N° 2 y a fs. 263/264 se encuentra glosado el informe pericial.

A fs. 278 se clausura el período probatorio y se elevan las presentes actuaciones a consideración de la sala “B”. A fs. 282 se pusieron los autos para alegar. A fs. 286/287vta y a fs. 289/292 obran los alegatos producidos por las partes.

Finalmente, a fs.293 se llamaron los autos a sentencia.

III.- Que cabe resaltar que las presentes actuaciones, conforme surge del Informe de Fiscalización obrante en los antecedentes administrativos, tienen su origen en un caso generado por la División Investigación de la Dirección Regional Microcentro, atento haberse detectado en los sistemas informáticos que la contribuyente de autos habría sido usuaria de supuestamente facturación apócrifa, entre 03/2008 a 10/2011, emitida por los proveedores Randover Argentina SRL y The Green Fields SRL.

En el marco de sus atribuciones, el personal fiscalizador del organismo le requirió a la contribuyente que exhibiera y/o aportara los Libros Societarios y Contables, Libro IVA Compras y detalle de las operaciones con los proveedores en cuestión, indicando concepto facturado, forma de pago y documentación respaldatoria.

La contribuyente aportó detalle de las operaciones con cada uno de los proveedores cuestionados, informó fecha, forma e importe de cada uno de los pagos y además, aportó y exhibió originales de las facturas y del libro IVA Compras en el cual se encuentran registradas. Asimismo, surge que los pagos fueron efectuados con cheques no a la orden del Banco Citi.

En respuesta al requerimiento efectuado a la entidad bancaria, a los efectos de que brinde información respecto a los beneficiarios de los pagos de cada operación y para que remita copia de los extractos bancarios (vide fs. 205/375 y fs. 401/463 de los antecedentes administrativos), se observó que en todos los casos, tales cheques fueron descontados por terceros ajenos a los proveedores, en mutuales y/o cooperativas (vide fs. 185/186, fs. 193/204, fs. 376 y fs, 479).

Asimismo, de la documentación relevada la fiscalización detectó que el concepto facturado por The Green Fields SRL, consistió en la realización de un estudio de pasivo ambiental en la planta que ésta posee en la ciudad de Escobar, en la que, conforme dichos de la recurrente, allí habría funcionado la fábrica de pilas Varta, por lo que le solicitó el estudio en cuestión a los fines de evaluar la contaminación del suelo y la posibilidad de venta previo al saneado del mismo, trabajo que se encuentra consignado en el Expte. N° 4034-99668206, en trámite ante el Organismo Provincial para el Desarrollo Sostenible. Con respecto a los profesionales geólogos (Licenciados Paladino y Cesare) que firmaron el estudio realizado, éstos reconocieron haber realizado el trabajo para la recurrente e incluso lo hizo el laboratorio que intervino (Wasser Servicios Industriales S.A.), pero en todos los casos desconocieron la existencia de The Green Fields SRL o haber realizado operaciones con ella. Amparándose en compromisos de confidencialidad –cuyos contratos firmados no se aportaron- dichos profesionales comentaron que no podían brindar detalles de las tareas realizadas y de los honorarios, sólo que los pagos de éstos últimos estaban supeditados a la aprobación de la Dirección Provincial de Residuos, lo cual estaba pendiente desde agosto de 2013 (fs.15/17).

Por su parte, en relación a la facturación emitida por Randover Argentina SRL, la fiscalización pudo constatar que se trataría de la realización de estudios de variada naturaleza sobre el mercado argentino de latas de aluminio para gaseosas y cervezas, de oportunidades de negocio, etc. La recurrente no aportó elemento alguno para respaldar estas operaciones.

A continuación, se detallan las objeciones formuladas a los proveedores impugnados a partir del trabajo realizado por el Fisco Nacional:

1) Randover Argentina SRL:

De la consulta a las bases de datos del organismo, surge que se encuentra inscripta ante AFIP desde 11/2004 bajo

la actividad de publicidad, incorporando desde 09/2009 la actividad secundaria de edición NCP.

Por su parte, el Sistema SIPER ubica a la firma como de mayor riesgo (“E”), que posee códigos de autorización de impresión con restricciones, falta de presentación de declaraciones juradas por el Impuesto a las Ganancias, reiterados cambios de domicilio fiscal, relación crédito/debito alejada de los parámetros medios de la actividad y que es una contribuyente con incumplimientos a los requerimientos y pagos.

No se localizó ningún domicilio en el cual llevara a cabo su actividad comercial. Asimismo, tampoco existen bienes registrables de su propiedad que pudieran estar afectados a una actividad económica, ni acreditaciones bancarias acordes al volumen de la actividad declarada, ni tampoco pueden observarse consumos relevantes que conduzcan a presumir el real ejercicio de actividades.

A su vez, los pagos por impuestos no guardan correlato con el alto nivel comercial exteriorizado, ni practica retenciones que hagan entender la existencia de una subcontratación. La persona que figura en su contrato social y registrada ante AFIP como socio gerente, no solo desconoce la existencia de la empresa, sino que también niega su participación en la misma.

Con relación a la facturación, se observaron diversos servicios cuya realización no se condice con la falta de capacidad operativa comprobada, máxime si se tiene en cuenta el volumen de ingresos declarados. Por su parte, las compras realizadas de alimento para mascotas no guardan relación con los servicios facturados.

Finalmente, la actividad declarada ante el organismo (servicios de publicidad y edición), no coincide con la facturada a Enteia SA. (estudios de mercado). Por lo que en razón de lo expuesto, la fiscalización entendió que el presunto proveedor no tiene capacidad operativa ni económica y que se trata de una contribuyente emisora de facturas apócrifas.

2) The Green Fields SRL:

Que conforme surge del Informe de Descargo obrante a fs. 154/158 del Cpo. de Investigación N° 1 de los Antecedentes Administrativos, mediante la OI N° 524.738 se le inicia una fiscalización a pedido de la División Investigación de la Dirección Regional Norte de la AFIP, a los fines de localizar al contribuyente.

Consultado el sistema informático, surge que quienes mantienen relación directa con la firma son Sr. Juan Carlos Astudillo (despachante de aduana) y el contador de la empresa, el Sr. Alberto Guillermo Bustamante el que, a su vez, resulta ser apoderado de la contribuyente de autos y su domicilio fiscal es coincidente con el de esta última. Por su parte, la firma posee domicilio fiscal declarado en la calle Carlos Gardel N° 2663 de la localidad de Boulogne Sur Mer y como domicilio de la explotación en la calle Ruta 202 N° 3120 de la localidad de Don Torcuato, ambos de la Provincia de Buenos Aires.

Constituido el personal fiscalizador en el domicilio fiscal, observó que el mismo corresponde a una vivienda, cuya puerta de acceso posee un cartel con la inscripción de dicha razón social. No obstante, frente a la ausencia de respuesta alguna, procedió a notificar requerimiento, el que vencido el plazo no fue respondido.

En cuanto al domicilio donde llevaría la explotación del negocio, la fiscalización desarrolló un control de facturación, a través del cual pudo detectar que en el mismo desarrolla actividades la firma Magus SRL.

Reiterados los requerimientos, el Sr. Juan Carlos Astudillo contestó que su relación con la contribuyente de autos consistía en realizar los trámites aduaneros correspondientes a la liberación de la mercadería, la cual era retirada

por el importador y transportada a su depósito y que únicamente poseía contacto con el Sr. Bustamante. Por otro lado, el Sr. Luis Arístides Traverso, manifestó que fue contratado para llevar a cabo una auditoria del primer balance y que el domicilio donde la firma presta servicios es el de la localidad de Boulogne Sur Mer (Pcia. de Buenos Aires).

Por su parte, la firma en cuestión presentó F.206/I en el cual detalló que se dedica a la comercialización al por mayor de productos de consumo masivo, orientados a grandes volúmenes, como ser, accesorios para el automotor, artículos electrónicos, de bazar, textiles, etc., y que el deposito se encuentra ubicado en la calle Ruta 202 N° 3120 de la localidad de Don Torcuato y su oficina comercial en la calle Carlos Gardel N° 2663 de la localidad de Boulogne Sur Mer.

Constituida nuevamente la fiscalización en el domicilio fiscal, resultó ser atendida por el Sr. Alberto Bustamante, quien en su carácter de apoderado manifestó que dicho domicilio corresponde a su vivienda particular. Asimismo, en la misma oportunidad, se constituyeron en el domicilio donde se encontraría el depósito, en cuyo frente se encontró fijado un cartel con la razón social del contribuyente pero que en el mismo ejerce actividad el Sr. Raul Eduardo Peloso. Consultado manifestó que le alquila una parte del depósito, dentro del cual se encontraron baterías para autos y kits de seguridad con calcos de The Green Fields y que, además, le envía encomiendas.

De lo expuesto, la fiscalización pudo concluir que la superficie afectada no coincide con la magnitud necesaria para realizar la actividad comercial declarada ante AFIP (actividades de construcción, venta al por mayor de mercancías, venta al por mayor de papel, reciclamiento de desperdicios y desechos), como así tampoco para llevar adelante la actividad informada por el mismo proveedor (venta al por mayor de productos de consumo masivo orientado a grandes volúmenes). A ello sumado que tales actividades no se condicen con la que fuera consignada en los comprobantes emitidos a Enteia SA (estudio de pasivo ambiental).

De los distintos domicilios relacionados con la empresa, de los que se tomó conocimiento, incluso el informado por el apoderado como depósito, en ninguno de ellos se pudo constatar el lugar físico donde llevara a cabo una explotación comercial.

A su vez, las personas que constan tanto en el contrato social como en los registros de AFIP como socios gerentes, manifiestan que desconocen a la empresa y niegan su participación en la misma, a ello sumado que una de ellas también figura como socio gerente de Randover Argentina SRL, la cual también desconoce.

Por otro lado, si bien posee cuentas bancarias, no surgen acreditaciones acordes al volumen facturado y además se observa que al cierre del ejercicio no posee saldo, lo cual hace inferir que los fondos acreditados eran retirados sin permanecer en poder de la firma.

Tampoco constan elementos de prueba sobre la modalidad de contratación con la contribuyente de autos, por lo que, en base a todo ello, la fiscalización entendió de la existencia de una falta de capacidad operativa para llevar adelante actividad alguna.

Por lo tanto, el Fisco Nacional concluyó que la facturación emitida por estos supuestos proveedora resultaba carente de sinceridad considerando la falta de capacidad económica y operativa de aquellas como así también que no se haya acreditado la efectiva prestación de los servicios indicados en los comprobantes y como consecuencia de ello, procedió a impugar los gastos en el Impuesto a las Ganancias, los créditos fiscales en IVA y a determinar el Impuesto a las Ganancias a las Salidas no Documentadas.

IV.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado

trabada la Litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

En primer término, se procede a analizar los planteos de nulidad articulados por la actora respecto de los actos administrativos apelados, por entender que se encuentra violentado su derecho de defensa, debido proceso e igualdad, todo ello con sustento en las disposiciones contenidas en los artículos 1 inc. f) - ptos. 2 y 3 - y 7 inc. b), c) y e) de la ley 19.549.

Cabe señalar, que los ajustes determinados en autos por el Fisco Nacional se sustentan en la impugnación por apócrifa de la facturación emitida por los proveedores Randover Argentina SRL y The Green Fields SRL..

Por otro lado, cabe tener presente 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).

Con respecto de lo estrictamente formal, las resoluciones determinativas de autos, en cuanto acto administrativo, 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 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.

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 los actos determinativos apelados 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...”*.

En el mismo sentido se ha expedido 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 en relación al fondo del asunto, cabe concluir que la impugnación de dichos proveedores 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 la efectiva realización de las operaciones por parte de los proveedores cuestionados por el Fisco Nacional.

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 la existencia de sus proveedores y que ellos realizaron 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 realización de las operaciones, por los proveedores impugnados siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

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 entrando al análisis de los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en materia de Impuesto al Valor Agregado, es dable recordar 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 "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 la impugnación de las operaciones en ellas consignadas.

Que, no obstante compartir la tesis que 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 cuestionados, 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 servicios involucrados cuyo crédito fiscal se encuentra controvertido, frente a lo cual la recurrente no puede limitarse a manifestar que las facturas recibidas de estos encontraban emitidas conforme a la normativa vigente.

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 considerar a las facturas válidas desde el punto de vista formal y su registro en libros, resultan claramente insuficientes para rebatir la tesis fiscal, sustentada en toda la serie de circunstancias más arriba detalladas, y acreditar la materialidad -no su instrumentación- de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados.

En efecto, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación y registración resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (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).

En el caso de autos, la prueba producida en autos, en particular del informe pericial obrante a fs. 263/264, no logra acreditar que las operaciones cuestionadas hayan sido reales respecto de los proveedores, toda vez que vez que el mismo se limita informar que la contabilidad, en cuanto a sus aspectos formales, fue llevada a cabo de conformidad con la normativa vigente y que el circuito de pagos fue efectuado mediante cheques, por lo que particularmente no queda probado que tales proveedores hayan prestado los servicios cuestionados y que los pagos efectuados por la recurrente se correspondan con tales servicios, por lo que no alcanza a conmover el criterio de este juzgador.

Que, en función de las inconsistencias detectadas a los proveedores Randover Argentina SRL y The Green Fields SRL, y toda vez que la actora no ha logrado derribar las conclusiones a las que arribó el Fisco a través de la inspección realizada, acreditando la efectiva realización por parte de las nombradas de las operaciones cuestionadas, corresponde confirmar la resolución que determina el Impuesto al Valor Agregado, con costas.

VI.- 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).

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.

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.

De esta manera, resulta de aplicación la doctrina jurisprudencial sentada por la 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."*

En este sentido, con respecto a los agravios de la recurrente mencionados anteriormente, cabe señalar que la doctrina jurisprudencial sentada por la Excma. Corte Suprema de Justicia en la causa "Red Hotelera Iberoamericana S.A", antes citada, 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, esta posición se ve corroborada por la misma 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, 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 pronunciamiento recurrido, el informe pericial se limitó a especificar que la actora llevaba sus libros en legal forma, que los pagos efectivamente 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.

Que, en función de ello, cabe confirmar el ajuste determinado por el Fisco Nacional en el Impuesto a las Ganancias– Salidas no Documentadas-, con costas.

VII.- Que en cuanto a la determinación del Impuesto a las Ganancias, cabe poner de relieve que se reiteran los fundamentos de la actora vertidos por el Impuesto al Valor Agregado.

No obstante, dichos razonamientos no alcanzan a desvirtuar en sustancia la propia operación discutida, en tanto no se trata aquí de la atribución de prestaciones a un proveedor, sino de establecer, según la realidad económica, la procedencia de la deducción de los gastos en que indispensablemente se haya incurrido para obtener las ganancias gravadas o mantener y conservar la fuente que las produce.

En lo que aquí interesa, el art. 17 de la LIG prevé que *"Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya*

deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga", mientras que el art. 80 de la citada ley dispone que "Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina".

A su vez, el artículo 55 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias establece que cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto al que hace referencia el artículo 37.

Que atento lo expuesto y tal como surge del análisis realizado, no se ha acreditado que los servicios facturados hayan sido efectivamente prestados a la recurrente, más allá de quienes hubieran sido los reales prestadores de los mismos. En el caso del estudio ambiental, aun cuando los profesionales intervinientes con el apoyo de un laboratorio declararon haber realizado el estudio para la recurrente, más allá de las manifestaciones, ello no se ha acreditado con elemento alguno de sustento sobre los servicios efectivamente realizados y particularmente sobre el valor de los mismos e incluso sobre la percepción de los emolumentos por parte de los profesionales, toda vez que éstos no los habrían recibido, según declararon.

VIII.- Que 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).

IX.- Que resta resolver respecto de las multas aplicadas en las resoluciones N° 36/2016 (DV MRR2), N° 37/2016 (DV MRR2) y N° 38/2016 (DV MRR2), todas con sustento en los art. 46 y 47 inc. b) de la ley de rito, cuyos ajustes en materia de impuesto y accesorios se confirman conforme las consideraciones vertidas en los puntos precedentes.

Cabe dejar sentado que cuando se pretende aplicar sanciones previstas en el art. 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 (art. 47 de la ley de rito). 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. Asi 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. Diaz Sieiro, H.D.; Veljanovich, R. D. y 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 victima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el articulo 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- 29/03/1999).

No puede negarse que la pretensión 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 acreditada 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.

En ese sentido, y de conformidad con lo indicado en las resoluciones que dieran origen a las presentes actuaciones, existen una serie de indicios graves, precisos y concordantes que han conducido al juez administrativo a presumir la existencia de una voluntad en la recurrente tendiente a la producción de declaraciones engañosas durante los períodos fiscales bajo análisis (art. 47 inciso "b" de la ley de rito). En el caso concreto, los datos inexactos consignados en los libros contables provienen de una serie de facturas que fueran observadas por el organismo recaudador como apócrifas, conforme lo expuesto previamente.

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.

Por otra parte, se recuerda que la Corte ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena, es decir que sólo puede ser reprimido quien sea culpable: aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos 271:297).

Con relación a la Resolución N° 38/2016 (DV MRR2) por la cual se aplica la sanción en el Impuesto a las Salidas No Documentadas, cabe destacar que teniendo en cuenta que este impuesto tiene naturaleza tributaria, el mismo resulta pasible de las sanciones dispuestas en la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.).

Al respecto, resulta importante resaltar lo expuesto por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI", que 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. 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 serían pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

En ese mismo sentido se ha expedido la Sala III de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo en la causa "Limpiax SRL c/DGI s/recurso directo de organismo externo" de fecha 22/05/2014 *"en virtud de las fechas de las erogaciones objeto de autos (efectuadas entre agosto de 2002 y enero de 2003 y entre marzo y octubre de 2003; v. fs. 16/29), cabe concluir que resulta aplicable la Resolución General AFIP Nº 893, en cuanto establece la "forma" y "plazo" para el ingreso de este tributo. De manera que, por aplicación a contrario sensu del criterio esbozado en el mentado precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cabe concluir que los elementos tipificantes exigidos por el art. 45 de la Ley 11.683 se han cumplido. En efecto, se ha "omitido el pago de un impuesto" (el de las salidas no documentadas), "mediante la falta de presentación de una declaración jurada" –la boleta de depósito y comunicación de pago exigidas por la resolución general citada, por aplicación del art. 15 de la Ley de Procedimientos Tributarios–"* (cfr. esta Sala, Causa 27384/2012, in re "Research International SA (TF 24287-I) c/DGI", sentencia del 4-12-12 y Causa 22959/2012 in re "Riedel Julio Ruben (TF 26512-I) C/DGI", sentencia del 23-10-2012).

En las presentes actuaciones, los períodos resultan ser posteriores al dictado de la Resolución N°893, y por todas las razones señaladas en el considerando anterior, además de no identificarse el beneficiario de los pagos, en virtud del examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración del ilícito en cuestión y su atribución a la apelante correspondiendo confirmar la sanción, con costas.

Por ello que, encontrándose acreditada 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 el encuadre de las multas aplicadas al contribuyente en autos, con costas.

No obstante ello, 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, se considera prudente reducirlas al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

El Dr. Armando Magallón dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Porporatto, debiendo dejar aclarado que, a diferencia de otros supuestos en los que he votado por la revocación de la imputación defraudatoria, entiendo que en el presente caso dicha imputación no se basa en la falta de presentación de declaraciones juradas del impuesto sobre las salidas no documentadas -como ocurría en tales precedentes- sino en la existencia de una ocultación maliciosa de materia imponible, situación fáctica contemplada en el texto del art. 46 a partir de la reforma introducida por la Ley 25.795.

Esta relevante diferencia que señalo, a la que se adiciona la verificación en el sub lite de los presupuestos de

hecho que evidencian la existencia en el caso de una deliberada conducta defraudatoria, abona la confirmación del acto sancionatorio y la atribución de costas que propone el preopinante.

Dr. José Luis Pérez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Porporatto.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuestos, 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. Resérvese para su posterior impresión e incorporación al expediente.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2023.11.13 10:07:59 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: 2023.11.13 11:51:10 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 Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2023.11.13 12:54:09 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.13 12:54:38 -03:00