Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-142205527-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - EXPTE. N° 41.651-I “MARITÍMA HEINLEIN S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El expediente N° 41.651-I caratulado: **“MARITÍMA HEINLEIN 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. 118/129 se interpone recurso de apelación contra las Resoluciones Nº 278/2014 (DV CRR1), Nº 279/2014 (DV CRR1) y Nº 277/2014 (DV CRR1), todas de fecha 10/11/2014 y dictadas por el Jefe (Int) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro de la AFIP.

En la Resolución Nº 278/2014 se determinó de oficio, con carácter parcial, el Impuesto al Valor Agregado, por los períodos fiscales 07/2007 a 05/2008, por $14.254,04 (pesos catorce mil doscientos cincuenta y cuatro con cuatro centavos), con más intereses resarcitorios por $29.627,29 (pesos veintinueve mil seiscientos veintisiete con veintinueve centavos) y se le aplicó una multa de $42.762,12 (pesos cuarenta y dos mil setecientos sesenta y dos con doce centavos) equivalente a tres veces el monto del tributo evadido prevista en los arts. 46 y 47 inciso b) de la Ley 11.683.

En la Resolución Nº 279/2014 se determinó de oficio, con carácter parcial, el Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas, por los períodos fiscales 07/2007 a 12/2007 y 05/2008, por la suma de $28.510,38 (pesos veintiocho mil quinientos diez con treinta y ocho centavos), con más intereses resarcitorios por $60.922,47 (pesos sesenta mil novecientos veintidós con cuarenta y siete centavos) y se le aplicó una multa de $85.531,14 (pesos ochenta y cinco mil quinientos treinta y uno con catorce centavos) equivalente a tres veces el monto del tributo evadido prevista en los arts. 46 y 47 inciso b) de la Ley 11.683.

En la Resolución Nº 277/2014 se determinó de oficio, con carácter parcial, el Impuesto a las Ganancias, por el

período fiscal 2008, por la suma de $23,757,65 (pesos veintitrés mil setecientos cincuenta y siete con sesenta y cinco centavos), con más intereses resarcitorios por $43.682,40 (pesos cuarenta y tres mil seiscientos ochenta y dos con cuarenta centavos) y se le aplicó una multa de $71.272,95 (pesos setenta y un mil doscientos setenta y dos con noventa y cinco centavos) equivalente a tres veces el monto del tributo evadido prevista en los arts. 46 y 47 inciso b) de la Ley 11.683.

En primer lugar, plantea la nulidad por entender que, en la resolución N°277/2014 (DV CRR1), el juez administrativo viola lo dispuesto por la ley penal tributaria al aplicar la sanción de defraudación, cuando expresamente se le prohíbe que lo haga ("se abstendrá de aplicar sanciones hasta tanto haya una sentencia definitiva en sede penal") e incurre en una contradicción, al diferir la calificación de conducta cuando, no sólo procede a calificarla sino también a cuantificarla, al graduarla en tres veces el impuesto evadido.

Afirma que la Resolución N° 277/2014 (DV CRR1) viola expresa y taxativamente lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley Penal Tributaria N° 24.769 (t.v.) y concordadores. Por ende y en virtud del artículo 14 de la ley de procedimientos administrativos N° 19.549, solicita se declare la nulidad, con costas.

Por otro lado, se agravia al entender que se lo responsabiliza en la detección de facturas apócrifas, toda vez, que, de las resoluciones en crisis, se observa que la administración impugna al proveedor basada en una serie de hechos que han sido tomados como "sospecha" o "indicios" que no resultan ser suficiente prueba para endilgarle la responsabilidad y determinar diferencias a favor del Fisco, ya que de ninguna manera puede acarrear la responsabilidad por hechos de un tercero.

Alega con respecto a las facturas objetadas, que cumplen con todos los requisitos exigidos por la Administración y a su vez, se encuentran acompañadas las constancias de validez de los comprobantes emitidos (CAI). Sostiene que el propio Fisco, informo que al momento de concretar las operaciones, el proveedor "Emelin S.A." era totalmente válido al igual que las facturas emitidas.

Indica que todas las operaciones se encuentran registradas con el respaldo exigido por la administración fiscal, razón por la que resulta improcedente cualquier tipo de impugnación al respecto y que con relación a los incumplimientos en los que puede incurrir el proveedor no le son imputables a la contribuyente, quien actuó diligentemente utilizando las propias bases del Fisco.

Sostiene que el domicilio fiscal y el cumplimiento de las obligaciones impositivas del proveedor no resultan imputables al contribuyente que realizó operaciones comerciales con ellos. Es así, que, señala que si a las circunstancias de que el proveedor se encuentra inscripto en una categoría que se condice con los servicios facturados a la cooperativa, que las facturas tienen un CAI válido y que el concepto facturado tiene relación directa con la obtención y conservación de la ganancia gravada, le suma que presentó sus declaraciones juradas, el proveedor existe y que las operaciones comerciales efectivamente ocurrieron, gozando de veracidad los instrumentos respaldatorios.

Entiende que la figura de Salidas No Documentadas, resulta inaplicable al caso, porque la ley requiere, primero que la erogación de que se trata carezca de respaldo documental y segundo que no se pruebe por otros medios que debió ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Y en todos los casos se puede observar que los comprobantes que la AFIP impugna son de fecha anterior a la fecha de inclusión del proveedor "Emelin S.A." en la base Apoc. del Organismo.

Por otra parte, asevera que al abonar las facturas respectivas ha realizado las retenciones del impuesto a las ganancias correspondientes a cada uno de los pagos efectuados y la publicación en la base Apoc deta del

17/09/2008, lo que durante el período objeto de fiscalización desde 01/07/2007 al 30/06/2008, a la empresa no le era posible conocer la situación del contribuyente ante AFIP respecto a este tema.

Sostiene que es incorrecta la determinación de oficio en relación a Salidas No Documentadas, por cuento el proveedor existe, ha sido localizado por el organismo fiscal, tiene capacidad operativa y los gastos se encuentran debidamente respaldados con sus comprobantes así como también deducibles en el gravamen sobre las ganancias.

Con respecto a la aplicación de multas sostiene que la administración fiscal califico la conducta como dolosa encuadrándolas dentro de las previsiones del artículo 46 de la ley de rito, aplicando dichas multas con el equivalente a tres veces el importe del gravamen evadido, siendo que, de las constancias arrimadas en las actuaciones administrativas no surge acabadamente la intención dolosa que el Fisco pretende atribuirle a la rubrada través de la aplicación del inciso b) del artículo 47 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias).

Alega que en este caso no se configuró el hecho punible de defraudación al fisco y la falta de prueba respecto de los hechos que según el Fisco le permiten inferir la existencia del ardid o engaño, que supuestamente le dan sustento a la presunción contenida en el inc. b) del artículo 47 de la ley de rito, desde el momento que el propio Fisco reconoce que la fecha de publicación en la Base E-Apoc. del proveedor es posterior a las fechas de las operaciones impugnadas. Por lo que solicita se revoquen las sanciones impuestas.

Subsidiariamente, solicita se re encuadre la conducta en la figura culposa del artículo 45 de dicho cuerpo legal.

Finalmente, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso, ofrece prueba documental y pericial contable y formula reserva del caso federal. Solicita se revoquen los actos apelados, con costas.

II.- Que a fs. 139/173vta. contesta el traslado la representación fiscal, negando todos y cada uno de los hechos invocados por la actora, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, que se confirmen los actos apelados, con costas.

En primer lugar, indica que la actividad económica de la contribuyente consiste en “Servicios de agencias marítima para el transporte de mercaderías” y “Venta al por mayor de frutas, legumbres y cereales secos y en conserva”.

Señala que con motivo de la fiscalización llevada a cabo, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales relativas al IVA por los períodos fiscales 07/2007 a 05/2008 y el Impuesto a las Ganancias periodo fiscal 2008, se detectó que la responsable improcedentemente computó crédito fiscal, dedujo gastos y efectuó erogaciones, con sustento en facturas carentes de sinceridad provenientes de operaciones con el proveedor Emelin S.A., cuestionadas por el Organismo en virtud de las irregularidades detectadas y detalladas en la vista oportunamente conferida y en los actos administrativos apelados.

Indica que, se reunieron indicios ciertos, precisos, suficientes y concordantes que llevaron a concluir que se trata de un sujeto que como proveedor resulta inexistente y no habiendo sido posible constatar que la firma Emelin S.A. realmente operara como proveedora de la actora prestando los servicios de “Alquiler de maquinaria y traslado”, “Alquiler auto-elevador” y “Remodelación del suelo (perforaciones)”, “Mano de Obra”, “Instalaciones” y “Mantenimiento de campo” tal como surge de los conceptos detallados en las facturas aportadas por la actora con membrete de Emelin S.A. (Ver fs. 183 a 240 Cpos. N° 1 y 2 Impuesto a las Ganancias).

Argumenta que, en la Resolución N° 278/2014 del Impuesto al Valor Agregado, no quedó acreditada la efectiva realización de las operaciones con el supuesto proveedor en discusión, reuniéndose indicios graves, precisos y

concordantes, que permitieron concluir que las supuestas operaciones llevadas a cabo con Emelin S.A. son inexistentes.

Así las cosas, afirma que la recurrente confunde la reunión de indicios ciertos y precisos con el método de determinación mediante estimación sobre base presunta o método indiciario. Por lo que, cabe aclarar que en el presente caso, se utilizaron elementos, documentación y registraciones aportadas por la actora durante el transcurso de la fiscalización.

Sostiene que debe rechazarse el argumento de la actora de que no podía conocer la situación del proveedor ante la AFIP, debido a que la publicación en base APOC es posterior a la fecha de las presuntas operaciones, dado que, esa base de informática se alimenta con el resultado de verificaciones en las que se detectaron diversas anomalías respecto del comportamiento fiscal de los contribuyentes. La fecha de sus incorporaciones en ese sistema, depende del momento en el cual culminan esas tareas de inspección, a efectos de establecer la calidad de apócrifo de un contribuyente. Esa fecha resulta irrelevante, no así, el momento en que se llevaron a cabo las anomalías que no permiten comprobar su existencia como proveedor, desde un aspecto material.

Por otra parte, explica que en la Resolución N° 277/2014 relativa Impuesto a las Ganancias, del análisis de la normativa aplicable al caso surge que no procede la deducción del gasto por las supuestas operaciones llevadas a cabo con la firma Emelin SA considerada usina de facturas apócrifas luego de una larga y profunda investigación.

A su vez, en dicha resolución, con respecto al planteo de nulidad efectuado por la recurrente, sostiene que es totalmente improcedente, porque más allá de la contradicción existente entre lo dispuesto en los artículos 5° y 7° de la Resolución N° 277/2014 (DV CRR1), lo cierto es que, la actora conoció la calificación y cuantificación de la infracción que se le imputa y pudo ejercer su legítimo derecho de defensa por lo que no se entiende que perjuicio le ocasiona el error de tipeo descripto con anterioridad.

Alega que el Juez Administrativo no se encontraba inhibido para aplicar la sanción cuestionada y así lo hizo porque al no haber denuncia penal nunca habría de esperarse un pronunciamiento definitivo de dicho fuero en los términos del artículo 20 de la Ley Penal Tributaria.

En este sentido, indica que no fueron vulnerados los derechos de la actora, toda vez que en distintas oportunidades tuvo ocasión, no sólo de ser oída, sino también de ofrecer prueba, motivo por el cual no se observan vicios de nulidad como pretende la recurrente. No se verifican en el caso los presupuestos necesarios para que dicha resolución sea tachada de nulidad, dado que, la interesada no ha demostrado el perjuicio concreto que le habría inferido el infundado vicio que invoca.

Por tal motivo, a tenor de las razones expuestas, la jurisprudencia invocada y la doctrina citada, solicita se rechace el planteo de nulidad, con costas.

Por último, con relación a la Resolución N°279/2014 del Impuesto a las Ganancias – Salidas No documentadas – del análisis de los antecedentes administrativos surge que la actora ha infringido las disposiciones de los artículos 37 de la ley del impuesto a las Ganancias y artículo 55 del Decreto Reglamentario.

Sostiene que, en tanto los fondos orientados a la cancelación de dichas facturas no tuvieron, en la realidad de los hechos, el destino indicado y al no haber acreditado de manera fehaciente la actora que el aludido destino de las erogaciones observadas contribuyó a obtener, mantener o conservar ganancias gravadas, cabe sostener que las mismas configuran salidas no documentadas, encuadradas bajo las previsiones del citado artículo 37 de la Ley del tributo.

Advierte que, la actora no incorpora nuevos elementos de juicio que permitan desvirtuar las imputaciones formuladas en la resolución bajo apelación emitida por el Ente Recaudador, concluyendo que resulta aplicable al presente caso la figura establecida por el artículo 37 de la citada ley, por lo que solicita la confirmación con costas.

Con respecto a los intereses resarcitorios sostiene que la actora no formula ninguna manifestación respecto de los intereses liquidados en las tres (3) resoluciones apeladas por lo que se encuentra fuera del objeto de discusión, señala que al respecto está acreditada la falta de pago tanto del Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto a las Ganancias como de las Salidas No Documentadas y que en consecuencia en el presente caso aplicaron los intereses resarcitorios que establece el artículo 37 de Procedimiento Tributario.

Sostiene que los hechos reseñados configuraron una conducta encuadrada “prima facie” en los artículos 46 y 47 incisos b) y d) de la Ley 11.683, t. o. en 1998 y sus modificaciones, sancionatorio de la defraudación de impuesto. Teniendo en vista lo expuesto, en defensa de la legitimidad de las multas aplicadas corresponde ratificar que la actora perjudicó al Fisco mediante la ocultación maliciosa de su situación impositiva real, mediante la utilización de facturación apócrifa y consiguiente omisión del impuesto debido en cuanto a las erogaciones falsamente documentadas detectadas, el correlativo cómputo indebido de créditos fiscales en el IVA y de gastos en el impuesto a las ganancias.

Por último, considera que las sanciones aplicadas en cada caso, resultan procedentes y correctamente ponderadas, cita jurisprudencia y doctrina a su favor, solicitando se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

III- Que a fs. 180 se abrió la causa a prueba ordenándose tener presente la documental acompañada y previo a proveer la prueba pericial contable, intimar a la actora para que proponga perito de parte, cumplida la intimación por la recurrente a fs. 181, este Tribunal a fs. 182 ordena realizar la pericial contable, la cual se encuentra agregada a fs.195/200 y fs. 219/220.

A fs. 235 se clausuró el período probatorio y se elevó la causa a consideración de la Sala “B”.

A fs. 243/249 se encuentra agregados los alegatos producidos por el Fisco Nacional mientras que los alegatos presentados por la parte actora obran a fs. 250/254.

Finalmente, a fs. 255 se llamaron los autos a sentencia.

IV.- Que cabe resaltar que las presentes actuaciones tienen su génesis en el hecho de haberse detectado que la contribuyente Marítima Heinlein SA sería usuaria de facturas emitidas por la firma Emelin SA, que fue incluida en la base E-apoc, bajo el encuadre de “Usina única actividad venta de facturas”.

En atención a ello, se procedió a verificar las bases de datos de AFIP-DGI a efectos de determinar la situación impositiva de Marítima Heinlein SA. De la comparación efectuada entre las ventas del ejercicio y las acreditaciones bancarias informadas por terceros, se observa que estas últimas se encuentran significativamente por encima de las primeras. La actividad desarrollada por la contribuyente consiste en oficiar de agentes para armadores de buques de ultramar que requieren de asistencia en nuestro país, prestando los servicios a nombre propio y a nombre de terceros y recibiendo una comisión.

Sentado ello y de acuerdo a las distintas tareas de fiscalización llevadas a cabo por personal del Organismo Fiscal, se ha detectado respecto de la empresa proveedora cuestionada (Emelin S.A.) que:

- La actividad declarada por dicha entidad consiste en "Elaboración de Productos Alimenticios N.C.P.".

- No se la pudo localizar en su domicilio fiscal, tratándose de una casa modesta (vide fs.4 y 5 cp., Legajo Apoc).

- En el domicilio fiscal anterior, no existía la numeración declarada y los vecinos declararon no conocer la empresa (fs. 14 y 43 cp. Legajo Apoc y fs. 183 a 240 cpos. N° 1 y 2 Impuesto a las Ganancias).

- El supuesto representante legal de la firma – Sr. Oscar Elías Sinches Rojas- manifestó que nunca tuvo relación con ella y que desde que llegó de Perú se dedicaba a reparar motos (fs. 13 y 42 Cpo. Leg. Apoc.).

- El supuesto presidente de la sociedad – Sr. Hugo Orlando Quintana- manifestó no conocer a la empresa y que trabajó en una empresa distribuidora de alimentos, a las órdenes de Jorge Vázquez o su esposa Claudia, y que Cristian Vázquez era el hijo del dueño (fs. 44, 45, 52, 58 y 59 Cpo. Leg. Apoc.). El Sr. Quintana habría otorgado un poder amplio de administración y disposición a favor de estos últimos señores.

- La inmobiliaria señalada por el titular del inmueble donde se encontraría un galpón que alquilaría la empresa informó que la firma ni el Sr. Vázquez se encuentran entre los inquilinos (fs. 44. 56 y 66 Cpo. Leg. Apoc.).

- La Sra. Claudia Vázquez manifestó que se constituyó como apoderada de la firma porque una persona -que no recuerda su nombre- se lo pidió, que desconoce si la firma realizó alguna actividad, ya que sólo firmaba papeles, desconociendo su firma en diversos formularios de inscripción ante AFIP y documentación de alquiler de oficina y vivienda (fs. 15 a 20, 38 a 40, 45 y 46 Cpo. Leg. Apoc).

- La Sra. Vázquez agregó que no cobro cheques de la firma sólo los retiraba de las empresas que le indicaban telefónicamente y luego se los entregaba a un comisionista que le enviaba a la persona que le pidió el favor. Que no recuerda ningún nombre de persona responsable de la empresa, etc. (fs. 15 a 17, 20, 38 a 40, 45 y 46 Cpo. Leg. Apoc).

- Del análisis de las copias de los valores con los cuales se habría cancelado las presuntas operaciones entre la actora y la supuesta proveedora brindadas por el Banco Galicia surge que algunos valores no se han localizado, otros se presentaron al cobro. De los valores aportados surge que los mismos se encuentran emitidos a favor del Sr. Jorge Pereyra y endosados y cobrados por el mismo. Esta persona no pudo ser localizada. Lo mismo ocurrió con el Sr. José Campodónico, quien según lo informado por el Banco HSBC habría cobrado un cheque a nombre de la proveedora, endosado por una apoderada de la misma (Cpo. Circularizaciones Bancarias).

- La empresa no posee automotores, propiedades, aeronaves ni embarcaciones a su nombre.

- No se encuentra inscripta en el Régimen de Seguridad Social, ni presentó declaraciones del mismo. No registra empleados en relación de dependencia. No realizó pagos de ningún tipo impuesto. No existe información sobre retenciones y percepciones de IVA.

A partir de este cúmulo de elementos precisos, suficientes y concordantes, se concluye que Emelin S.A. como proveedora resulta inexistente desde el aspecto material, no habiéndose probado la capacidad para realizar las operaciones facturadas a la recurrente.

V.- 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).

Que procede en primer término analizar los planteos de nulidad articulados por la actora.

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).

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.

Con respecto a la Resolución N° 277/2014, no surge que se haya vulnerado el derecho de defensa de la recurrente ni el debido proceso, toda vez que, se trató de un error material involuntario donde se agregó un párrafo al momento de redactar la Resolución cuestionada, sin que ello justifique de por si privar a dicho acto de sus efectos, máxime si se tiene en cuenta que en la resolución atacada se consideró el descargo efectuado oportunamente y se evaluó correctamente la conducta que se le atribuye a la parte actora conforme lo establecido por los artículos 46 y 47 inciso b) de la ley de rito.

En ese orden de ideas, cabe precisar que lo dispuesto en el artículo 7 de la resolución en crisis se debió a un error de tipeo que fácilmente pudo advertir la recurrente teniendo en cuenta que el monto evadido no supera la condición objetiva de punibilidad requerida por la ley N° 24.769 y sus modificaciones, para efectuar la correspondiente denuncia penal. Por consiguiente, no se afectó el derecho de defensa ni hubo perjuicio alguno toda vez que la recurrente pudo realizar su descargo, siendo dicha situación revisable con posterioridad por este Tribunal como instancia superior.

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, por lo que corresponde su rechazo.

En cuanto a las costas 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 a“*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).

VI.- 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.

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 (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 IVA, 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 la entidad emisora 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 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 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 dicho tercero haya sido el verdadero proveedor de los productos involucrados cuyo crédito fiscal se encuentra controvertido, frente a lo cual la recurrente no puede

limitarse a manifestar que los indicios colectados por la fiscalización en su mayoría son imputables a un tercero o que no es su obligación verificar el domicilio comercial de su proveedor.

Se debe recordar en tal sentido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), que resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) "ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva", del 10 de marzo de 2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas (CSJ 848/2014 (50-M)/CS1 R.O. "Molinos Río de la Plata SA c/ EN –AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva" del 25 de agosto de 2015).

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

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

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 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 pericial producida no logra acreditar que el proveedor haya efectivamente prestado los servicios de que dan cuenta las facturas impugnadas por el Fisco Nacional y menos aún que tales operaciones hayan realmente existido en realización a otro u otros sujetos proveedores. No se discuten en autos las registraciones formales de las operaciones con Emelin S.A. ni lo que figura en la contabilidad como activación de los gastos impugnados.

Que, en función de las inconsistencias detectadas al proveedor, 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 la nombrada de las operaciones observadas, corresponde confirmar la resolución que determina el Impuesto al Valor Agregado, con costas.

VII.- 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.

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*."

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, cabe señalar que la doctrina jurisprudencial sentada por la Ecma. 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 controversia 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.

VIII.- Que en cuanto a la determinación del Impuesto a las Ganancias, 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 cabe poner de relieve que en la determinación del impuesto a las ganancias se reiteran los fundamentos de la resolución que así lo hace 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.

Que atento lo expuesto y tal como surge del análisis realizado respecto de la prueba señalada, no se contaría con elementos suficientes a efectos de validar la existencia de los servicios involucrados en los ajustes de marras, más allá de quien hubiera sido el real prestador de los mismos.

IX.- Que, no habiendo agravios concretos con relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en este acto. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco Nacional 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).

X.- Que resta resolver respecto de las multas aplicadas en las Resoluciones Nº 277/2014 (DV CRR1), 278/2014 (DV CRR1) y 279/2014 (DV CRR1) en el marco de los artículos 46 y 47 in. b) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), cuyo ajuste en materia de impuesto y accesorios se confirma conforme las consideraciones vertidas en los puntos precedentes. En el caso del impuesto al valor agregado no se ha impuesto sanción toda vez que se trató de una disminución de saldo de libre disponibilidad.

Cabe señalar previamente 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 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 serían pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Sentado ello, con relación a las multas por defraudación aplicadas en las resoluciones aquí en trato, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar la sanción prevista en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

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

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

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la resolución, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al Organismo Recaudador, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del mismo. La recurrente no ha aportado prueba que derribe los indicios graves colectados por el Fisco Nacional.

Que por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re "Italiano, Antonio Alberto" (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no

pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314. b) En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala "B" in re "Triunfadores S.A." del 18/11/2008; y "Tamalet, Jorge Omar" del 15/04/2009, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, en atención a que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

Que en virtud de lo expuesto, corresponde confirmar las multas aplicadas al contribuyente de autos en las Resolución Nº 277/2014 (DV CRR1), 278/2014 (DV CRR1) y 279/2014 (DV CRR1)

No obstante ello, 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 reducirla al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

Las costas en este aspecto se imponen a la actora en la proporción de la multa que se confirma y por su orden en la parte que se reduce.

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 en el Impuesto a las Ganancias – salidas no documentadas, entiendo que en el presente caso dicha imputación no se basa en la falta de presentación de declaraciones juradas de dicho impuesto -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 Sr. Vocal instructor.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pablo Porporatto.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuestos, intereses y multas, reduciendo la graduación de las sanciones 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 y oportunamente archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2023.11.29 11:10:27 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: 2023.11.29 12:53:31 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: 2023.11.29 13:10:12 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: 2023.11.29 13:10:25 -03:00