Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-142933150-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 30 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - EXPTE N° 36.024-I (y su acum.) "SOLTANK S.R.L.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El expediente N° 36.024-I (y su acumulado N° 36.025-I) caratulado: **"SOLTANK S.R.L. 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. 19/32vta. y fs. 94/112 se interponen sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nº 17/2012 (DV SRR1) y Nº 18/2012 (DV SRR1), ambas de fecha 16 de Febrero de 2012 y dictadas por el Jefe (Int) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En la Resolución Nº 17/2012 se determinó de oficio, la materia imponible en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por los períodos fiscales 01/2007 a 12/2007, por la suma de $42.723,39 (pesos cuarenta y dos mil setecientos veintitrés con treinta y nueve centavos), con más intereses resarcitorios por $50.426,31 (pesos cincuenta mil cuatrocientos veintiséis con treinta y un centavos) y se le aplicó una multa de $85.446,78 (pesos ochenta y cinco mil cuatrocientos cuarenta y seis con setenta y ocho centavos) equivalente a dos veces el monto del tributo evadido prevista en los arts. 46 y 47 inciso b) de la Ley 11.683.

En la Resolución Nº 18/2012 se determinó de oficio, la materia imponible en el Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas, por los períodos fiscales 07/2007, 09/2007 a 11/2007, por la suma de $72.963,78 (pesos setenta y dos mil novecientos sesenta y tres con setenta y ocho centavos), con más intereses resarcitorios por $85.599,27 (pesos ochenta y cinco mil quinientos noventa y nueve con veintisiete centavos) y se le aplicó una multa de $145.927,55 (pesos ciento cuarenta y cinco mil novecientos veintisiete con cincuenta y cinco centavos) equivalente a dos veces el monto del tributo evadido prevista en los arts. 46 de la Ley 11.683.

Alega que la presente causa tiene su génesis en la impugnación que realiza el Fisco Nacional, respecto de los

créditos fiscales computados en las declaraciones juradas por los periodos fiscales 01/2007 a 12/2007, en el IVA, sustentando ello en el carácter apócrifo de dos proveedores Andrés Ignacio Unamuno y Juana Carmen Palermo, considerando que las facturas son apócrifas y que las operaciones comerciales en cuestión no habrían existido. Y por consiguiente, a partir de las observaciones efectuadas a dichos proveedores, procedió a gravar los egresos efectuados relacionados con esas facturas, aplicando el instituto de Salidas No Documentadas, respecto a los periodos 07, 09, 10 y 11/2007.

Plantea, en primer lugar, la nulidad del procedimiento por entender que habría acaecido la caducidad del procedimiento administrativo, en las Resoluciones 17/2012 y 18/2012.

Relata que con fecha 19/04/2011 la recurrente fue notificada de la Resolución N° 89/2011 (DV SRR1) mediante la cual se le confería vista de los cargos formulados por el Organismo fiscal, la cual habría sido contestada con fecha 07/06/2011 y que con motivo de haber transcurrido el plazo de 90 días hábiles administrativos sin que la AFIP emita su correspondiente pronunciamiento, con fecha 20/12/2011, se presentó un escrito solicitando el "pronto despacho". Indica que con fecha 22/02/2012 le son notificadas las resoluciones aquí recurridas, las que fueran datadas con fecha 16/02/2022, entendiendo que como consecuencia de ello y luego de efectuar el cómputo del plazo del que gozaba el juez administrativo para su dictado, las mismas han sido dictadas en forma extemporánea, lo que las tornaría nula, de nulidad absoluta e insanable, por haberse violado las formas legales para su emisión. Por lo que solicita se declare la nulidad de ambas resoluciones, con costas.

Por otro lado, sostiene que, el Fisco determinó de oficio la obligación tributaria en relación al Impuesto al Valor Agregado y a las Salidas No Documentadas señalando que de las observaciones efectuadas respecto de los supuestos proveedores surge que Soltank SRL habría utilizado facturas presuntamente apócrifas, dado que no habría probado la real existencia de las operaciones, no fue pertinente el cómputo del impuesto que surge del Libro IVA Compras correspondiente a los proveedores cuestionados y asimismo, consideró los egresos efectuados relacionados con esas facturas como Salidas No Documentadas.

Se agravia, por entender que la Autoridad Fiscal para determinar el impuesto se basa en meras afirmaciones y declaraciones testimoniales, de las cuales no existe probanza alguna, impugnando así ciertas erogaciones efectuadas por considerar que provienen de operaciones inexistentes.

Aduce que, las constataciones se limitaron a reproducir las manifestaciones de los proveedores sin garantía alguna de los testimonios aportados, lo que afecta su derecho de defensa en juicio, entendiendo que el Fisco para confirmar la impugnación de las facturas cuestionadas debió constatar en las registraciones contables de los proveedores (Unamuno y Palermo) que las facturas computadas por Soltank SRL no fueron emitidas en las fechas y por los montos indicados, que dichos proveedores emitieron tales facturas a otros contribuyentes y que las facturas cuestionadas estaban registradas en la contabilidad de estos. El Fisco, debió haber hecho una actividad probatoria seria de la documentación contable.

Por su parte, entiende que para que se configure la figura de Salidas No documentas se requiere que exista erogación o salida de dinero en cabeza del contribuyente, acreditada y que dicha erogación carezca de documentación y no se pueda probar por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, ganancias gravadas, en el caso de autos, el Fisco hace hincapié únicamente en el segundo de los elementos objetivos apuntados.

Por otro lado, se agravia al entender que es improcedente la determinación sobre base presunta, conforme lo previsto por el artículo 18 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) la carencia de contabilidad o de comprobantes

habilita al Organismo para efectuar la determinación de tributos sobre una base presunta. Entendiendo que en esta causa la determinación se practicó sobre esa base, aun cuando se contaba con documentación respaldatoria, que le habría permitido realizar la determinación sobre base cierta.

En ese orden de ideas, afirma que, el Organismo presume que las operaciones con los proveedores son simuladas, aunque esa conjetura tiene como base sólo la información que surge de testimonios desconocidos por la recurrente, sin obviarse que es el Fisco quien debe probar los hechos que alega, conforme artículo 377 CPCCN.

Razona que, el Fisco presume que las operaciones son simuladas, ante la ausencia de salida de dinero presume que los pagos en cuestión fueron efectuados al momento de la fecha de la factura, por consiguiente, al no poder comprobar la real salida de fondos desde el patrimonio de Soltank SRL, se limitó a presumir la existencia de salidas no documentadas, respaldándose en la información que surge del Balance acompañado por la compañía y en base al mismo considera que como no existen deudas con proveedores todas las adquisiciones fueron canceladas durante el ejercicio. Es el Fisco quien debe probar la impugnación que se pretende de la declaración jurada oportunamente presentada y no aportó ninguna prueba relevante en rigor.

Destaca que, son inadmisibles las presunciones de segundo grado o indirectas, el juzgador no puede construirse una presunción a partir de otra, estando en todo caso reservado al legislador anudar presunciones de segundo o más grado. Y deja planteada la inconstitucionalidad del instituto a las Salidas No Documentadas, reconociendo que éste Tribunal se encuentra impedido de realizar dicha declaración conforme los dispuesto en el artículo 185 de la ley de rito.

Con respecto a la aplicación de las multas sostiene que, estas son improcedentes pues en este caso no se han verificado ni el elemento objetivo ni el subjetivo requerido por el tipo infraccional previsto en el 46 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias).

Sostiene que, la administración fiscal calificó la conducta como dolosa encuadrándolas dentro de las previsiones del artículo 46 de la ley de rito, aplicando dichas multas con el equivalente a dos 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).

Aduce que, en la sanción aplicada en la resolución N°18/2012, la hipótesis en que se funda la aplicación del artículo 37 de la ley de ganancias, en función de la cual se exige el pago del tributo a un sujeto distinto del que goza de la renta, no significa que se pueda trasladar penalmente al pagador la conducta desplegada por el beneficiario oculto. La “Salida No Documentada” no constituye, por sí misma, un ilicito tributario tipificado en la figura de la defraudación fiscal prevista en el artículo 46 de la ley de rito.

A su vez, recalca que, hay una ausencia de elemento subjetivo, a tal punto que el mero acaecimiento del hecho descripto en la norma (tipo objetivo) no basta para generar la sanción pues se requiere, también, la presencia del elemento subjetivo (culpa o dolo).

Destaca que, no ha existido omisión alguna en los registros contables ni ha existido ocultamiento, ardid o engaño, ya que todos los conceptos en debate se encontraban adecuadamente contabilizados.

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. Por lo que solicita se revoquen las

sanciones impuestas.

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

II.- Que a fs. 46/58 y 139/157 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 del contribuyente es la de “Especializadas de Construcción N.C.P.” y “Construcción, Reforma y Reparación de Redes”, cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año y destaca que la determinación de oficio recurrida tiene su origen en la impugnación de operaciones efectuadas con los supuestos proveedores Unamuno y Palermo.

Con relación a la excepción de nulidad planteada por la actora, sostiene que, el Organismo le corrió vista el 19/04/2011 – notificada el 20/04/2011, con fecha 03/05/2011 la recurrente solicitó prórroga, siendo concedida por el Fisco mediante acto del 10/05/2011 que fuere notificada el 13/05/2011. El 01/06/2011 se presentó la contribuyente a tomar vista de las actuaciones y el 07/06/2011 presentó la contestación de vista conferida. Con fecha 20/12/2011, la actora presenta un “pronto despacho” y finalmente el día 16/02/20212 el jefe de la División dicta la resolución ahora en crisis.

Afirma que, de lo expuesto en el párrafo que antecede, el plazo de 90 días otorgado por la ley, sufrió varias interrupciones y suspensiones, en especial la recurrente pretende omitir la feria administrativa establecida por la RG 1983/2005 la cual establece un plazo de 15 días comprendido entre el 01/01/2012 al 15/01/2012, durante el cual los plazos procesales quedan suspendidos. De ello resulta que, el plazo para que el juez administrativo dicte el acto válidamente al día 16/02/2012 no se encontraba vencido el plazo para el dictado de la resolución discutida y la discrepancia entre las partes no afectan la validez del acto.

Por otro lado, con relación a los demás agravios esgrimidos por la contribuyente, indica que, en el acto de comienzo de la fiscalización, la inspección requirió mediante formulario F8600/I 019 a la responsable, la exhibición de Libro IVA compras y ventas por el año 2007 y la totalidad de la documentación de respaldo de los registros contables.

Señala que, con motivo de la fiscalización llevada a cabo, con relación a los proveedores cuestionados, se les notificó requerimiento a ambos proveedores (Unamuno Andrés Ignacio y Palermo Juana Carmen) la que fue recibida, en el caso de Unamuno por una persona que manifestó ser un empleado y en el caso de Palermo, refirió ser el hijo y en ambos casos manifestaron no haber realizado operaciones con la empresa Soltank SRL, lo que demuestra que ninguna de las facturas emitidas por ambos proveedores, han sido producto de alguna operación con la recurrente.

Sostiene que, de las expresiones vertidas por la recurrente, sólo se limitan a atacar el acto mediante el cual se pusieron en conocimiento las impugnaciones efectuadas, en lugar de aportar prueba contundente tendiente a demostrar la veracidad de las operaciones cuestionadas.

Argumenta que, conforme lo dispuesto en el artículo 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias y lo indicado en el primer párrafo del artículo 55 del Decreto Reglamentario de dicha ley, la validez de un documento para poder ser considerado como comprobante fehaciente debe contener datos que permitan determinar, fuera de toda duda que, el acto económico se ha realizado, la entidad jurídica de las partes intervinientes, la existencia y medida de las

operaciones.

En ese orden de ideas, entiende que una salida de dinero carece de documentación, tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto que si bien lo hay, el instrumento carece de actitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario.

Por otra parte, explica que en cuanto al circuito de pagos, debe hacerse hincapié en que no se ha podido verificar la cobranza de los fondos por parte de los proveedores impugnados, dado que los mismos han negado la realización de operaciones con Soltank S.R.L.; ni ésta aportó ni ofreció prueba alguna que demuestre lo contrario.

Asevera que, el procedimiento cuestionado se basó en circunstancias reales y probadas utilizándose elementos de absoluta certeza, precisamente los cargos formulados se amparan en la compulsa de los comprobantes de compras/gastos aportados por la encartada e información de terceros, que permitieron cuantificar la materia imponible de la contribuyente en los impuestos y periodos analizados, sin necesidad de recurrir a método presuntivo alguno.

Asimismo, respecto al agravio de la recurrente con relación a que el ajuste sólo se habría basado en testimonios, alega que por el contrario dicho ajuste es resultado de la constatación de una batería de inconsistencias, siendo la nombrada solo una mínima parte de ellas y a mayor abundamiento se remite a lo respondido por los supuestos proveedores, en cuanto han aportado la documentación que determina la falsedad de las afirmaciones de la contraria.

Por otro lado, explica que en cuanto al agravio relativo a la supuesta inconstitucionalidad del ajuste practicado, menciona que el Tribunal Fiscal de la Nación fue concebido en sus orígenes como una institución garante del control de legalidad de ciertos actos de la administración tributaria y si bien la actora alega la afectación de principios constitucionales, no explica en modo alguno cómo es que los mismos resultan violentados en el caso concreto en autos.

Con respecto a los intereses resarcitorios sostiene que la actora no formula ninguna manifestación respecto de los intereses liquidados en la Resolución Nº 18/2012 (DV SRR1) por lo que se encuentra fuera del objeto de discusión. Señala que con relación a la Resolución Nº 17/2012 (DV SRR1) los agravios expresados por la apelante son genéricos y no efectúan ninguna crítica concreta, en el caso de autos no se ha hecho otra cosa que aplicar el artículo 37 de la Ley de procedimiento Tributario y no habiendo la responsable dado cumplimiento a las obligaciones a su cargo, procede la aplicación de los mismos por la mora en que incurrió.

En cuanto al agravio respecto de las sanciones aplicadas a la responsable fueron previstas en el artículo 46 de la Ley N° 11.683(t.o. 1998 y sus modif.), Aclara que en estas infracciones, el elemento objetivo se configura con el ingreso en menos del tributo determinado y el subjetivo por el dolo que consiste en la finalidad de obtener un provecho patrimonial indebido sustrayéndose total o parcialmente a la deuda tributaria correspondiente en forma deliberada.

Sostiene que la contradicción a la cual hace referencia la norma existe desde el momento en que, el contribuyente, consigna en sus declaraciones juradas un impuesto menor a ingresar por haber deducido gastos surgidos de operaciones apócrifas. Destacando que el ardid o engaño debe producir error y el error debe producir la falsa apariencia de correcto cumplimiento.

Así, la conducta punible, en el caso analizado, consistió en el pago del impuesto en menor medida que lo efectivamente debido y tal maniobra fue efectuada mediante una declaración jurada inexacta y la contribuyente

no presentó ningún elemento de juicio que permita desvirtuar lo manifestado por la fiscalización actuante, refiriéndose en forma abstracta sobre el particular, por lo que sus conclusiones no conducen a desbaratar la imputación recaída en el mismo, ni la exime de responsabilidad.

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 cabe destacar que con fecha 04/06/2015, la Sala "D" de este Tribunal dictó sentencia en el marco del el Expte. N° 36.026-I caratulado Soltank S.R.L., la que versa sobre la misma materia que la tratada en estos autos – la impugnación de las operaciones con Unamuno y Palermo, confirmar en todas sus partes la resolución N° 16/2012 (DV SRR1) sobre el Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2007.

A fs. 187 este Tribunal resolvió hacer lugar a la oposición del Fisco Nacional respecto de la prueba informativa ofrecida por la recurrente en el marco del Expte. N° 36.025-I acumulado a las presentes actuaciones.

A fs. 219 elevaron los autos a consideración de la sala "B" y a fs. 223 se llamaron los autos a sentencia.

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).

Cabe mencionar que, con respecto a la inconstitucionalidad planteada por la recurrente, este Tribunal se encuentra impedido de declarar la inconstitucionalidad conforme lo dispuesto en el artículo 185 de la Ley N° 11.683(t.o. 1998 y sus modif.).

Se advierte que las presentes actuaciones, conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados en autos, tienen su génesis en las actuaciones tramitadas por la actuante bajo la O.I. Nro. 368.561, las cuales se habían generado por inconsistencias resultantes del cruce entre los débitos fiscales declarados y la información obrante en el Sistema CITI COMPRAS, para los periodos 01/2007 a 03/2007. Si bien se observó que para períodos posteriores no declara débito fiscal, así también se observó la falta de presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias 2007.

En atención a ello, se procedió a solicitar una nueva orden de intervención, al efecto de verificar en el IVA, los periodos 01/2007 a 12/2007, y en el Impuesto a las Ganancias, el período fiscal 2007.

Se requirió a la rubrada, con relación al IVA, los libros IVA Ventas e IVA Compras, junto con su documental de respaldo. La contribuyente presentó mediante multinota impositiva, copia de los libros solicitados correspondientes a los periodos en análisis. Se procedió a realizar un análisis de los proveedores registrados, verificándose su no inclusión en la base eApoc. También se circularizó a los clientes que surgen de los registros IVA Ventas, no observándose de las respuestas recibidas inconsistencia alguna.

Se circularizó a los tres proveedores más significativos, obteniéndose como respuesta para dos de los mismos

(Unamuno y Palermo), que no habían realizado operaciones con la inspeccionada, aportando como prueba copia de las facturas correspondientes (ver fs. 234 a 235 y 245 a 248 Cuerpo de IVA), observándose que en realidad fueron emitidas a otros contribuyentes. Para el tercero, no resultaron inconsistencias.

Asimismo, se reitera requerimiento a la contribuyente, al efecto de que aporte la documental no aportada y en días posteriores se hizo presente en el Organismo, el socio gerente de Soltank SRL, aportando, copia del contrato social, Balance General y declaraciones juradas del IVA, por los periodos 04/2007 a 06/2007 y 10/2007 a 12/2007. Luego se le requirió a la inspeccionada, la documental de respaldo de las operaciones de compra que fueran desconocidas por los proveedores registrados en el libro IVA Compras. Ante los incumplimientos de la rubrada, se solicitó la marca al padrón, a la Agencia Nro. 12 (ver fs. 280 y 281 del cuerpo principal).

Y como consecuencia de las compras impugnadas, y del débito fiscal omitido mencionado “ut supra”, resulta un monto de impuesto determinado ajustado, no conformado y una diferencia no conformada por disminución de saldo técnico a favor del contribuyente. (ver fs. 255 del cuerpo principal).

Por otro lado, informa que con relación al Impuesto a las Ganancias, teniendo en cuenta la falta de presentación de la declaración jurada correspondiente al periodo 2007, se procedió a determinar el resultado impositivo para el mismo. Se observó que las compras computadas en dicho Balance general, exceden a las que surgen del libro IVA Compras, siendo criterio de la inspección, considerar como compras y gastos del ejercicio computables, las que surjan del mencionado registro y los conceptos que surgen del cuadro gastos. De ello, se determina un resultado impositivo, un impuesto determinado y una variación de conceptos a favor del contribuyente no conformado.

Destaca que, la declaración jurada en cuestión nunca fue presentada por el contribuyente.

Por último, en lo que respecta al concepto “Salidas No Documentadas” y su aplicabilidad a los pagos correspondientes a las compras no reconocidas por los proveedores circularizados, se observa de los estados contables aportados, que no se registran deudas comerciales al cierre del ejercicio, motivo por el cual, se presume, que los pagos en cuestión, fueron efectuados al momento de la fecha de la factura (ver fs. 11 del cuerpo Impuesto a las Ganancias).

Respecto de los proveedores, y según se desprende del informe de inspección, cabe agregar que, 1) Unamuno Andrés Ignacio se le notificó requerimiento el 11/03/2010 el que fuera recibido por una persona que manifiesta ser empleado del mismo. El 15/04/2011 Unamuno se presenta informando que “no he tenido nunca operaciones comerciales con la empresa Soltank SRL, no en el periodo solicitado” 2) Palermo Juana Carmen, se le notificó requerimiento el 11/03/2010 el que fuera recibido por una persona que manifestó ser hijo de la misma. En octubre de 2011 el personal fiscalizador se constituyó en el domicilio fiscal de la contribuyente siendo atendido por la misma. En dicho acto se confeccionó un acta en la cual la misma manifestó no haber realizado operaciones con la empresa Soltank SRL durante el periodo solicitado (fs. 245/248 Cuerpo de IVA).

Los elementos aportados durante la fiscalización no acreditaron la realización de las operaciones facturadas por los proveedores cuestionados.

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

Que 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).

Que respecto de lo estrictamente formal, las resoluciones determinativas de autos, en cuanto actos administrativos, aparecen satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Por otro lado, la recurrente plantea la nulidad del procedimiento y manifiesta que las resoluciones determinativas se dictaron una vez operada la caducidad del procedimiento dispuesto en el art. 17 de la ley 11.683.

Con fecha 19/04/2011 el Fisco dicta las Resoluciones por las que se corre la vista establecida en el art. 17 de dicha ley. El 03/05/2011 el recurrente pide prórroga la cual es concedida el 10/05/2011 y se presenta el descargo el 07/06/2011. Finalmente, el recurrente presenta pronto despacho el 20/12/2011, y el organismo fiscal dicta la resolución el 16/02/2012.

Que es menester tener en cuenta los días inhábiles y la feria establecida por la Resolución General (AFIP) N° 1983/05 y sus modificaciones.

El Decreto N°184/2011 dispuso otorgar asueto al personal de la Administración Pública Nacional los días 23 y 30 de diciembre de 2011, a partir de las 12 horas; días 26 de diciembre y 2 de enero de 2012.

Asimismo, los días 26/12/2011 y 02/01/2012 no deben computarse puesto que, se considerarán días hábiles administrativos los que son tales para la Administración Pública, mientras que los términos referidos a las actuaciones ante organismos judiciales o el Tribunal Fiscal de la Nación son aquellos que surgen de las respectivas normas procesales o dispuestos expresamente por los magistrados intervinientes (art. 18 del Decreto 1397/79) y con relación, a los días decretados como asueto a partir de las 12 horas, entiendo que corresponde asignales el carácter de inhábiles.

Por otro lado, mediante RG (AFIP) N° 1983/2005, conforme modificación introducida por la RG (AFIP) N°2078 (B.O. 28/06/2006), se estableció la denominada feria fiscal o adminsitrativa desde el 01 al 15 de enero de cada año, ambas fechas inclusive, por lo cual, no se computarán dichos días respecto de los plazos procedimentales.

En definitiva, en virtud de lo expuesto, el plazo de treínta días que dispone el cuarto párrafo del artículo 17 de la Ley N° 11.683 (t.o. En 1998 y sus modif.), conforme el pedido de pronto despacho presentado el 20/12/2011 ante el Organismo comienza a computarce a partir del día 21/12/2011, venciendo el mismo el día 17/02/2012.

Así las cosas, cabe concluir, que al momento del dictado de las resoluciones en crisis el procedimiento de determinación no había caducado, por cuanto, se rechaza la excepción de nulidad planteada por la parte actora.

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 que, si bien la actora artículo su defensa como excepción previa, sus argumentos se plantean como

defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma (vide precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Bolland y Cía SA (TF 21.122-I) C/DGI” de fecha 21/02/2013).

VI.- Que en relación al fondo del asunto, cabe concluir que la impugnación de las operaciones con 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 la afirmación 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 observadas 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 de 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 proveedores cuyo crédito fiscal se encuentra controvertido.

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 intentar probar la existencia de las operaciones simplemente a partir de facturas o que dichos proveedores se encuentren inscriptos, resultan claramente insuficientes para rebatir la tesis fiscal, sustentada en toda la serie de circunstancias mas arriba detalladas, y acreditar la materialidad -no su instrumentación- de las operaciones impugnadas con estos proveedores.

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 producida no logra acreditar que los proveedores hayan realizado efectivamente las operaciones que dan cuenta las facturas impugnadas por el Fisco Nacional.

Que, en función de las inconsistencias detectadas, 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 los proveedores mencionados de las operaciones cuestionadas, 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.

Al respecto 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*."

Asimismo, 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*.".

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

que originaron ese movimiento de fondos."

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

"*En síntesis, ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado), carga con la que no cumplió, por lo que, según estimo, su suerte adversa en esta controvesia queda definitivamente sellada.*"

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

Como puede apreciarse, la recurrente no ha podido probar que las erogaciones fueron realmente para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas como así tampoco ha aportado elementos de juicio contundentes que permitan identificar sin hesitación al verdadero beneficiario de las erogaciones, por lo que cabe confirmar el ajuste determinado por el Fisco Nacional en el Impuesto a las Ganancias -Salidas no Documentadas-, con costas.

VIII.- Que en materia de los intereses resarcitorios, cabe señalar 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. Respecto de los agravios vinculados a los intereses resarcitorios, en donde se aduce la ausencia de mora culpable, cabe señalar que, en forma reciente, la CSJN ha revisado la doctrina de fallos "Ika Renault" en donde se expuso que "si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Cod. Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (fallos 308:283, 316:42 y 321: 2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del código civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con presindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas" (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). Por lo expuesto, corresponde confirmar los intereses resarcitorios calculados en la medida que se confirman los actos apelados.

IX.- Que resta resolver el aspecto sancionatorio, concretamente la multa impuesta en el Impuesto al Valor Agregado y en las Salidas no Documentadas, es decir, respecto de las multas aplicadas en las Resoluciones Nº 17/2012 (DV SRR1) y Nº 18/2012 (DV SRR1).

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 sería 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.

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

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

Que en virtud de lo expuesto y de acuerdo con las circunstancias analizadas en las presentes actuaciones han concordado elementos suficientes para tener por configuradas las sanciones impuestas y no existiendo elementos que justifiquen lo contrario, corresponde confirmar las multas aplicadas al contribuyente de autos en las Resoluciones Nº 17/2012 (DV SRR1) y Nº 18/2012 (DV SRR1).

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 dos veces el impuesto omitido, por el contrario no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirlas al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

Las costas en este aspecto se imponen a la actora en la proporción de las multas que se confirman y por su orden en la parte que se reducen.

El Dr. Armando Magallón dijo:

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

II.- Que en lo que se refiere a la multa aplicada en el Impuesto a las Salidas no documentadas por los periodos fiscales 07 y 09 a 11/2007 con base en la imputación del tipo infraccional descripto en el art. 46 de la Ley 11.683 -con apoyo en la presunción del inc. b) del art.47 de la ley ritual-, ya he tenido la oportunidad de abordar la cuestión en el Considerando III del voto emitido al resolver la causa "Quercia, José Luis", sentencia del registro de esta Sala "B" -en su anterior integración- fechada el 9 de abril de 2012, a cuyos fundamentos me remito en mérito a la brevedad a los fines de postular idéntica solución para el sub lite.

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

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

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

Que puede advertirse entonces, con meridiana claridad, que la imputación de autos -la de que se habría verificado el tipo del art. 46 por la falta de presentación de declaraciones juradas por el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas (fs. 90, 4° párrafo)- no podría ser convalidada en esta instancia ni aún mediando la inapropiada

caracterización de la comunicación de pago que lleva a cabo el juez administrativo interpretando la norma del aludido art. 15 de la ley procedimental. Ello así, en tanto y en cuanto no se le reprocha a la contribuyente el hecho de haber presentado documentos (comunicaciones de pago o boletas de depósito) que contengan falsedades y/o errores.

Que por su parte y en cuanto a las "omisiones" a que se refiere el citado art. 15, adviértase que según su texto las mismas deben, al igual que los errores o las falsedades, ser comprobadas “en dichos instrumentos”, vale decir, que éstos deben contener a aquellos. Ergo, la norma bajo análisis no se refiere -y por ende no podría penalizar- a la omisión de presentar el comprobante de pago ‹ boleta de depósito, omisión a la que, como medio comisivo, sí hacen referencia (cuando se trata de verdaderas declaraciones juradas determinativas) tanto el art. 46 como el art 45 de la ley procedimental.

Que cabe poner de especial relieve que, tal como se exhibe en el acto sancionatorio apelado, la imputación efectuada por el Fisco Nacional contra la actora de autos habría consistido en que la contribuyente "...no haber presentado las declaraciones juradas del Impuesto a las Salidas no documentadas por las erogaciones realizadas en los meses de julio, septiembre, octubre y noviembre de 2007, resultando evidente la intención de defraudar al Fisco, dejando de ingresar el gravamen en su justa medida..." (ver fs. 90, 4° párrafo de estos autos).

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

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

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

IV.- Que en virtud de lo expuesto voto por:

1) Confirmar las determinaciones de oficio dictadas respecto del Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Ganancias-Salidas no Documentadas, con costas.

2) Revocar la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas, con costas.

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: 2023.11.30 14:01:41 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: 2023.11.30 14:37:28 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: 2023.11.30 14:59:21 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: 2023.11.30 14:59:44 -03:00