Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-75006041-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 30 de Junio de 2023

Referencia: SENTENCIA – Expte. N° 37.675-I - "CONFECCIONES BIS SUR S.R.L." (y sus acumulados Exptes. N° 37.676-I, 37.677-I, 41.260-I, 41.258-I y 41.259-I)

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Se reúnen los miembros de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Armando Magallón (Vocal de la 4° Nominación), José Luis Pérez (Vocal de la 5° Nominación), y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal de la 6° Nominación), para resolver el expediente N° 37.675-I caratulado "CONFECCIONES BIS SUR S.R.L." (y sus acumulados Exptes. N° 37.676-I, 37.677-I, 41.260-I, 41.258-I y 41.259-I)

El Dr. Pablo Alejandro Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 26/34, fs.102/110, fs. 161/169, fs. 272/276,fs. 285/292vta, fs. 313/317 se presenta la actora e interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones N° 52/2013 (DV RRMR), N° 53/2013 (DV RRMR), N° 54/2013 (DV RRMR) de fecha 12 de abril de 2013, N° 181/2014 (DV RRMR), N° 182/2014 (DV RRMR) y N° 183/2014 (DV RRMR) de fecha 09 de septiembre de 2014, respectivamente, dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En virtud de la Resolución N° 52/2013 (DV RRMR) se resuelve determinar de oficio la obligación tributaria correspondiente al Impuesto al Valor Agregado periodos fiscales Enero 2007 a Diciembre 2009 –ambos extremos inclusive- por la suma de $363.564,18, con más la suma $500.744,71 en concepto de intereses resarcitorios y se aplica una multa de $ 198.902,76 por el periodo Enero a Diciembre 2007 con fundamento en el art. 46 y 47 inc. b) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) dejándose expresa constancia que en relación a los periodos fiscales 2008 y 2009 resulta de aplicación el art. 1 de la Ley 24.769.

Con respecto a la Resolución N° 53/2013 (DV RRMR), se determina la obligación tributaria con relación al Impuesto a las Ganancias por los periodos fiscales 2007, 2008 y 2009 por la suma de $600.003,26 con más la suma de $728.849,21 en concepto de intereses resarcitorios, dejándose constancia que con relación a los periodos fiscales mencionados resulta de aplicación el art. 1 de la Ley 24.769.

Por otro lado, mediante la Resolución N° 54/2013 (DV RRMR), se determina la obligación tributaria con relación

al Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas por los periodos fiscales 2007, 2008, 2009 y hasta Mayo 2010 por la suma de $ 475.573,85 con más la suma de $958.827,59 en concepto de intereses resarcitorios, dejándose expresa constancia que resulta de aplicación el art. 1 de la Ley 24.769.

En relación a la Resolución N° 181/2014 (DV RRMR) se resuelve aplicar una multa de $528.225,60 equivalente a dos veces el Impuesto al Valor Agregado evadido por los periodos fiscales Enero a Diciembre 2008 y Enero a Diciembre 2009 – ambos extremos inclusive-, con sustento en el art. 46 y 47 inc. b) de la Ley de rito.

En cuanto a la Resolución N° 182/2014 (DV RRMR) se resuelve aplicar una multa de $ 1.200.006,52 equivalente a dos veces el monto evadido respecto del Impuesto a las Ganancias periodos fiscales 2007, 2008 y 2009 con sustento en los artículos 46 y 47 inc. b) de la Ley 11.683.

Por último, a través de la Resolución N° 183/2014 (DV RRMR) se resuelve aplicar una multa de $1.491.174,70 equivalente a dos veces el tributo evadido respecto del Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas por los periodos fiscales 2007, 2008, 2009 y hasta Mayo de 2010 con sustento en los artículos 46 y 47 inc. b) de la Ley 11.683.

En primer lugar, expone las cuestiones de hecho y derecho que motivaron los ajustes efectuados y las multas impuestas por el Fisco Nacional.

Expresa que las resoluciones en crisis deben dejarse sin efecto puesto que las mismas carecen de causa y motivación. Asimismo, agrega que se ve afectada la garantía del debido proceso, el derecho de defensa y el principio de razonabilidad.

En lo que refiere al fondo de la cuestión, señala que el único sustento utilizado por el Fisco Nacional consiste en el rechazo de las facturas registradas a nombre del Sr. Daniel Horacio Saad.

Al respecto, manifiesta que no se pone en discusión el carácter de proveedor del Sr. Saad, ni tampoco se cuestionan tres (3) operaciones que el mismo dijo haber realizado. A ello sumado que también fue aceptado como cierto el argumento del Sr. Saad acerca de haber hecho entrega de talonarios de recibos firmados en blanco al socio de la recurrente.

Indica que, a partir de ello, su defensa procuró acreditar que fue víctima de una maniobra engañosa por parte del proveedor en cuestión, toda vez que las facturas registradas y objetadas habían sido confeccionadas en puño y letra de éste.

En ese sentido, explica que se desestimó la prueba pericial caligráfica ofrecida por no resultar idónea, hecho que, a su entender, le resulta ser el único medio probatorio para acreditar que las facturas fueron confeccionadas por el proveedor. Agrega que el derecho a ofrecer prueba debe ser aplicado con un criterio amplio y que la posición adoptada por el organismo recaudador, lejos está de ser coherente y concluyente ya que presentan desarreglos en el razonamiento lógico en contraste con la sana crítica.

Manifiesta que el Sr. Saad no era un desconocido ni un comerciante ocasional, por lo que a partir de ello, no debía tomar otro recaudo a los efectos de contabilizar en sus registros facturas que ostentan apariencia de legalidad en lo que respecta a las formalidades de su emisión.

En lo que refiere a la aplicación de los intereses resarcitorios, únicamente se remite a expresar que en tanto las resoluciones sean anuladas, los mismos deben dejarse sin efecto.

En cuanto a las multas aplicadas, sostiene que las mismas parten de considerar a las resoluciones determinativas de oficio como cosa juzgada.

En base a ello, manifiesta que las resoluciones son nulas por vicios en la causa, ya que para la configuración de la sanción prevista en el art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), se requiere necesariamente de la comprobación del supuesto previsto en el art. 47 inc b de la Ley de rito, hecho que a su entender no sucede toda vez que las determinaciones de oficio de las obligaciones tributarias se encuentran en discusión por ante este Tribunal y que ello contraviene la garantía de defensa en juicio del art. 18 de la Constitución Nacional.

Ofrece prueba documental y pericial caligráfica. Hace reserva de Caso Federal. Finalmente solicita se declare la nulidad de las resoluciones recurridas, con costas.

II.- Que, a fs. 63/73, fs. 126/136, fs. 184/196, fs. 285/292vta., fs. 330/341 y 383/393vta., se presenta el Fisco Nacional y contesta los recursos interpuestos por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Solicitando se rechacen los recursos intentados con expresa imposición de costas. Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio y hace reserva del caso federal.

III.- Que, a fs. 209, se ordenó la apertura a prueba de la presente causa haciendo lugar a la prueba pericial caligráfica.

IV.- Que, a fs. 431 se intimó a la parte actora a los efectos de que informe si mantiene interés o desiste de la prueba pericial caligráfica, bajo apercibimiento de tenerla por desistida de dicha prueba.

A fs. 433 se tiene por decaída a la recurrente de la prueba pericial caligráfica.

V.- Que, a fs. 248, fs. 296, fs. 351 y fs. 423 lucen las respectivas sentencias de acumulación dispuestas por este Tribunal.

VI.- Que a fs. 444 se cierra el periodo de instrucción y se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala “B” mientras que a fs. 448 se ordenan los autos para sentencia.

VII.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo con 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).

VIII.- Que, en primer término, por lógica precedencia, este Tribunal debe pronunciarse sobre si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho respecto del planteo de nulidad esbozado por la recurrente a lo largo de sus escritos de inicio.

Cabe señalar que para la procedencia de la nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que originen el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que puedan dar lugar a la indefensión, razón por la cual, las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de

las que se habría privado de oponer al impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma.

Ello así, quien la invoca debe ofrecer elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si pretende 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 otros s/daños y perjuicios”, CSJN, 5/10/95, T. 318, P. 1798; “Aguirre, 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).

En relación con lo estrictamente formal, las resoluciones determinativas de autos, en cuanto acto administrativo, aparecen satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se hubiera apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Según surge de los antecedentes administrativos, ante la vista de los cargos formulados, la recurrente tuvo oportunidad de presentar su descargo. Si bien la actora afirma que se violentó su derecho de defensa y la garantía del debido proceso, cierto es que tal como puede observarse de los antecedentes administrativos en instancia administrativa y en las presentes actuaciones no se observan agravios específicos contra los supuestos defectos en los elementos causa y motivación de las resoluciones apeladas en autos, ni ha demostrado perjuicios concretos como consecuencia de éstas, por lo que este Tribunal no observa que se haya violentado el derecho de defensa de la actora y la garantía e incluso aun cuando hubiera existido se pudo haber subsanado en esta etapa jurisdiccional.

Por otro lado, es preciso indicar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos, los actos administrativos en cuestión gozan de presunción de legitimidad, es decir, que se presume que han sido emitidos conforme al ordenamiento jurídico y los mismos subsisten en tanto no se declare la eventual invalidez por el órgano competente, correspondiendo al contribuyente la carga de probarla, circunstancia que no se produjo en autos.

En lo que respecta a la nulidad que se plantea con relación a las multas aplicadas, cabe desecharla, toda vez que el art. 17 de la ley 11.683, prevé la obligación del Fisco Nacional de determinar las sanciones juntamente con la determinación de impuestos correspondiente. No obstante ello, el artículo 20 de la Ley N° 24.769 establece que “(l)a formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal”, no resultando de aplicación en dichos supuestos el otrora artículo 76 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modificaciones), art. 74 del mismo cuerpo normativo al momento en que acaecieron los hechos en la presente causa (t. o. en 1998 y sus modificaciones). En ese sentido, establece el párrafo 3° del art. 20 de la ley penal tributaria que recién “(u)na vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”.

Además, corresponde señalar que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino 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.

En este aspecto, es pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia del 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 especifica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco el 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 de la Nación en cuanto “Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó ‘como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal’ (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia” (B- 485-XLV, “Bolland y Cia S.A”, sentencia del 21/02/2013).

En atención a lo señalado precedentemente, no puede acogerse el planteo de nulidad articulado, no correspondiendo imponer costas en forma autónoma.

IX.- Que, a continuación, corresponde que este Tribunal analice el fondo de la cuestión traída a decisión, de acuerdo con los términos en que ha quedado trabada la litis.

Conforme se desprende de autos y de las actuaciones administrativas que corren por separado, en especial de los informes finales de inspección obrante a fs. 340/350 del Cpo. Ppal. II del Impuesto al Valor Agregado y de fs. 18/28 Cpo. Inspección Ganancias, los ajustes determinados se originaron en la relación de la actora con la investigación efectuada al Sr. Angel Daniel Anías – integrante de la sociedad -, donde se observó que la misma presenta declaraciones juradas en IVA, se declaran sesenta y cuatro (64) empleados y no se presentan declaraciones juradas en el Impuesto a las Ganancias. Asimismo, del análisis de los estados contables, surge que la fiscalización detecta ciertas inconsistencias, entre las que se destacan objeciones a las operaciones de compras por posible facturación apócrifa, en particular con el proveedor Daniel Horacio Saad (CUIT 20-13228144-1).

En cuanto al presunto proveedor, surge que éste afirma haber efectuado solo tres (3) operaciones con la recurrente por un importe total de $11.749,10, las que no se encuentran asentadas en Libros IVA de la recurrente. No obstante, en el Libro IVA Compras, en relación a éste proveedor se registran treinta y seis (36) movimientos por un importe total de $2.612.708,23 en concepto de “pantalones confeccionados”.

Por su parte, con relación a los medios de pago supuestamente utilizados por la recurrente para cancelar dichas compras, se aportaron copias de recibos en donde surge que se efectuaron en efectivo y con cheques. Consultado a la contribuyente de autos, explica que se trata de valores recibidos de sus principales clientes y también valores de terceros No se pudo detectar a los emisores de los valores a los fines de consultar a los respectivos bancos.

Por otro lado, se observa que la fecha de emisión de los recibos no guarda relación correlativa con la numeración, a ello sumado que se aportaron dos (2) recibos que supuestamente cancelan dos operaciones distintas, pero con idéntica numeración. Asimismo, se envió solicitud de información a la imprenta CONTIMEDIOS SRL que figura al pie de las facturas aportadas –vide fs. 235 de los AA Cpo. Ppal. IVA N° II-, cuya respuesta obrante a fs. 236 de los AA Cpo. Ppal. IVA N° II se desprende que “el Sr. SAAD DANIEL … no es ni ha sido cliente de nuestra

empresa”.

Asimismo, de la consulta al número de CAI que figura al pie de tales comprobantes, el sistema arroja como resultado “datos erróneos”. Por su parte, de la consulta al sistema Factuweb, éste arroja que el último número impreso de facturas “A” es en N° 001-550, mientras que los comprobantes impugnados comienzan en el N° 0001-688 (vide consultas de fs. 237 de los AA Cpo. Pal. IVA N° II).

X.- Que, con respecto al ajuste en el Impuesto al Valor Agregado, a juicio de este Juzgador conforme las constancias de los Antecedentes Administrativos y de las presentes actuaciones, cabe anticipar que la impugnación efectuada por el Organismo Fiscal en relación a las facturas cuestionadas, se encuentra debidamente sustentada en la comprobación de indicios graves, precisos y concordantes que imprimen serios reparos respecto de la validez de las facturas emitidas.

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 abe precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas de la citada norma 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).

Cabe tener presente que en materia de determinaciones impositivas se admite la sustantividad de reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican en los demás juicios, correspondiendo a quien la impugne, la documentación irrebatible de los hechos. En ese contexto, el tema en debate queda reducido a una cuestión de hecho y prueba destinado a obtener un adecuado grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos tenidos en cuenta por la AFIP y negados por la actora, razón por la cual corresponde analizar las probanzas arrimadas por ésta última.

Debe por tanto determinarse si las probanzas aportadas por la apelante a estos autos permiten un confronte capaz de confirmar la relación entre la entrega efectiva de los bienes comercializados por parte del proveedor que surgen de los comprobantes y su real representación en los créditos fiscales declarados.

En este sentido, frente a los contundentes indicios que revelan las inconsistencias relativas a los comprobantes cuestionados, la recurrente no aportó elementos probatorios indispensables para lograr desacreditarlas, escudándose en un sinfín de argumentaciones que no hacen más que revelar no solo su mera disconformidad con las valoraciones realizadas por la fiscalización sino en su mayoría se destinan a cuestionar los actos administrativos en sí. A ello sumado que, en las presentes actuaciones, frente a la falta de impulso en la prueba se dio por decaído derecho de la parte actora a producir la prueba pericial caligráfica ofrecida (fs. 433).

Adicionalmente, cabe recordar que conforme surge de 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.

Frente a los dichos de la actora donde ratifica la veracidad de todas las operaciones que celebró con el proveedor y afirma haber sido víctima de una maniobra engañosa llevada a cabo por el proveedor toda vez que las facturas cuestionadas habían sido confeccionadas de puño y letra por éste, resulta ilustrativo recordar que "no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo, per se, la factura, entidad suficiente para generar crédito. Es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado..." (cfr. Forestal Futaluefú S.A. - TFN Sala B- sentencia del 21/05/1993).

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

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

En este sentido, corresponde recordar 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. 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 la proveedora indicada 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 25/08/2015).

Tal como explicara nuestro Más Alto Tribunal, por la propia mecánica del impuesto “el llamado crédito fiscal constituye una acreencia sujeta a la condición legal de que se verifiquen operaciones generadoras de un débito contra el que aquél pueda ser imputado, lo que implica que el momento en que el adquirente de los bienes satisface el impuesto no coincide con aquel en el cual el tributo ingresado se convierte en crédito fiscal, ya que no solo su medida sino también su existencia dependen de la ulterior concreción de tales operaciones” (“Alcalis de la Patagonia S.A.”, sentencia del 06/05/1986).

En síntesis, correspondía a la recurrente acreditar fehacientemente la efectiva realización de las operaciones cuestionadas, circunstancias que no ha demostrado al no presentar elementos de prueba suficientes que permitan evidenciar la validez de las facturas emitidas.

En virtud de lo expuesto, no procede el cómputo de crédito fiscal alguno a su respecto. En consecuencia, cabe confirmar los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en todas sus partes en relación con el Impuesto al Valor Agregado determinado en las Resolución N° 52/2023 (DV RRMR). Las costas se imponen a la actora.

XI.- Que, por su parte, en cuanto al cuestionamiento del Fisco Nacional respecto de la deducibilidad de los gastos efectuados en el Impuesto a las Ganancias, surge de autos que no sólo no se ha logrado probar que el sujeto mencionado en los comprobantes impugnados fue el verdadero prestador y, por ello, corresponde confirmar el ajuste del Impuesto al Valor Agregado, sino que en virtud de la normativa del Impuesto a las Ganancias, no se han aportado elementos tendientes a acreditar que los bienes, supuestamente pantalones confeccionados, han sido efectivamente recibidos para su posterior venta, no se ofreció ni aportó prueba tendiente a demostrar que sin las compras impugnadas no se hubiera podido realizar las ventas declaradas por la recurrente, ni se han arrimado elementos que acrediten el valor real de dichas operaciones, por lo que corresponde también confirmar este último ajuste.

Toda vez que la actora no alcanza a evidenciar el circuito comercial desplegado para tener por existentes a las operaciones impugnadas que permita inferir que fueron efectivamente realizadas, corresponde concluir que los agravios de la recurrente, al no ser sustentados por actividad probatoria conducente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el Fisco Nacional relativos a los ajustes efectuados, razón por la cual, sólo cabe disponer su confirmación.

El Fisco Nacional también impugnó las previsiones por despido por los años 2007 a 2009 ante la imposibilidad de su deducibilidad en este gravamen, aspecto sobre el cual la recurrente no emitió agravio alguno, por ende no cabe más que confirmar el ajuste.

Por ello, corresponde confirmar todos los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en la Resolución N° 53/2013 con respecto al Impuesto a las Ganancias de la apelante, con costas.

XII.- Que, continuando con el análisis de autos, deviene pertinente pronunciarse sobre las determinaciones realizadas por el Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas.

Tiene establecido el Más Alto Tribunal in re “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, de fecha 26/08/2003 (Fallos 326:2987), 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, en la causa citada quedó sentado que “...como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos 323:3376, el instituto de las ‘salidas no documentadas’ ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos 275:83, citado en el mencionado precedente)”.

Lo aseverado se apoya en conocidos criterios, instituidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta

interpretación (Fallos 254:362; 256:277), o, dicho en otras palabras, que "...las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación" (Fallos 243:204 y su cita, entre otros).

En ese mismo sentido, debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la Ley 11.683 (arts. 1° y 2° en el texto ordenado en 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de las mismas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica. Por ende, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse la erogación carece de respaldo documental.

En los presentes autos, en concordancia con lo expuesto hasta ahora, a la apelante se le impugnaron facturas por considerarse apócrifas y 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 o directamente simulado. Tener un comprobante de una erogación falsa equivale jurídicamente a no tener ninguno, desde que no puede identificarse, ni en un supuesto ni en otro, fehacientemente, al receptor de dicho pago.

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

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

Concretamente, no se pudo demostrar la causa de la erogación, en la medida que no se encuentra acreditado que el proveedor efectuó algún tipo de actividad que justifique el pago que la actora sostiene haber concretado.

Asimismo, cabe tener presente aquí lo que para casos como éste ha señalado la Corte Suprema de Justicia en el precedente “Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A.” de fecha 31/7/2012, en cuanto a que “(…) la mera localización de quienes emitieron las facturas no excluye la aplicación de la figura prevista en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, toda vez que esa circunstancia no significa que aquellos fueran los verdaderos beneficiarios de las erogaciones realizadas, de acuerdo con el criterio establecido en el citado precedente "Red Hotelera Iberoamericana", cuya doctrina fue seguida por el Tribunal Fiscal, y de la que se apartó la Cámara sin fundamentos validos”

En virtud de lo expuesto y ante la falta de prueba que demostrase tanto la veracidad de las operaciones cuestionadas respecto del proveedor mencionado como la concreta individualización de los verdaderos beneficiaros de los pagos efectuados, corresponde la confirmación de la Resolución N° 54/2013 (DV RRMR) que determina el Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas- con más los intereses resarcitorios liquidados, con costas.

XIII.- Que, por su parte, no habiendo agravios concretos en relación con los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

XIV.- Que, resta tratar el aspecto sancionatorio, concretamente las multas impuestas en las resoluciones N°

183/2014 (DV RRMR), N° 181/2014 (DV RRMR) y N° 182/2014 (DV RRMR), todas con sustento en los arts. 46 y 47 inc. b) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.)

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

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

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que "el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la victima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el articulo 47 incorpora una serie de presunciones legales 'iuris tantum' tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el ente fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa" ("Batello, Tarcisio Ludovico" – CNFED. CONT. ADM. – SALA V- 29/03/1999).

No puede negarse que la pretensión fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la resolución, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que, más allá de encontrarse acreditada vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al organismo recaudador, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del mismo.

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

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de

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

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

Con respecto a la Resolución N° 183/2014 (DV RRMR) por la cual se aplica la sanción en el Impuesto a las Salidas No Documentadas, cabe destacar que teniendo en cuenta que este impuesto tiene naturaleza tributaria, el mismo resulta pasible de las sanciones dispuestas en la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.)

Al respecto, resulta importante resaltar lo expuesto por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI", que compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el Organismo Fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla. En cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) Nº 893 (esto es, 20/10/2000), conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley Nº 11683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben sería pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

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

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

correspondiendo confirmar la sanción, con costas.

Por ello que, encontrándose acreditada en forma clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, es decir, la existencia del ardid, maniobra o engaño y no solamente el resultado omisivo del gravamen, corresponde confirmar el encuadre de las multas aplicadas al contribuyente en autos, con costas.

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 a las Ganancias, al Valor Agregado y Salidas no documentadas, las que deben ser confirmadas.

II.- Que en lo que se refiere a la multa aplicada en el Impuesto a las Salidas no documentadas por los periodos fiscales 2007, 2008, 2009 y hasta mayo 2010 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 empece a dicha conclusión, según entiendo, la circunstancia de que el art. 15 de la Ley 11.683 atribuya a tales boletas de depósito y comunicaciones de pago el "carácter" de declaración jurada. En efecto, la norma señala que serán pasibles de las sanciones previstas en los arts. 39, 45 y 46 *"las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben…"*, por lo que parece obvio que (i) sólo las deficiencias consignadas en tales instrumentos podrían generar la imputación infraccional y, (ii) la falta de presentación de volantes de pago ante el organismo no podría identificarse o asimilarse con errores, falsedades u omisiones volcadas o consignadas en ellos -según los términos expresos de la norma examinada, pues es evidente que se trata de dos situaciones distintas.

Que puede advertirse entonces, con meridiana claridad, que la imputación de autos -la de que se habría verificado el tipo del art. 46 por la falta de presentación de volantes de pago (fs. 267, 3° 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 o 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 ha presentado las declaraciones juradas del Impuesto a las Salidas no documentadas de los periodos fiscales 2007, 2008, 2009 y hasta mayo de 2010, incurriendo en omisiones y eludiendo ingresar el tributo a su vencimiento y en su justa medida..."* (ver fs. 267, 3° 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.

Que 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 amplien los tipos legales a la protección de bienes jurídicos distintos de los que el legislador ha querido proteger" (Fallos 318:207), como así también que "La cláusula del art. 29 de la Constitución Nacional según la cual los jueces no podrán ampliar por analogía las incriminaciones legales ni interpretar extensivamente la ley en contra del imputado impide aumentar los supuestos susceptibles de sanción penal, más allá de los comprendidos en el precepto aplicable, entendido con el alcance que los términos en que está redactado llanamente autorizan" (Fallos 215:23).

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

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

El Dr. José Luis Pérez dijo:

I.- Que, adhiero al voto del Dr. Pablo Alejandro Porporatto.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en las presentes actuaciones, con costas.

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2023.06.29 17:26:52 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: 2023.06.29 21:30:19 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: 2023.06.30 12:34:58 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
Date: 2023.06.30 12:35:37 -03:00