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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-96984668-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 18 de Agosto de 2023

Referencia: SENTENCIA TELEXTORAGE EX-2019-105903394- -APN-SGAI#TFN

El Expediente EX-2019-105903394- -APN-SGAI#TFN "TELEXTORAGE S.A." a resolución de los miembros que integran la Sala "B" de este Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que en el IF-2019-105903836-APN-DTD#JGM se interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 89/2019 (DV RRII P) en virtud de la cual se determinó de oficio, con carácter parcial, la materia imponible en el Impuesto al Valor Agregado, por los períodos fiscales 10/2014 a 12/2014, con mas intereses resarcitorios.

Que en IF-2019-105903477-APN-DTD#JGM se interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 88/2019 (DV RRII P) en virtud de la cual se determinó de oficio, con carácter parcial, la materia imponible en el Impuesto a las Ganancias -Salidas no Documentadas, por los períodos fiscales 11/2014 y 12/2014, con mas intereses resarcitorios y aplica multa con fundamento en art. 46 y 47 inc. d) de la Ley 11.683 por las erogaciones efectuadas en los períodos fiscales 11/2014 y 12/2014 .

Que en IF-2019-105903278-APN-DTD#JGM se interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 87/2019 (DV RRII P) en virtud de la cual se determinó de oficio, con carácter parcial, la materia imponible en el Impuesto a las Ganancias, por el período fiscal 2014, con mas intereses resarcitorios y aplica multa con fundamento en art. 46 y 47 incs. b) y d) de la Ley 11.683.

Que, cabe señalar que los agravios resultan ser análogos en todos los expedientes acumulados.

Plantea, en primer lugar, la nulidad por entender que en las resoluciones, al asumir que se utilizaron facturas apócrifas, hay un error esencial que hace nulas las actuaciones, pues los inspectores actuantes han considerado que se ha operado con "proveedores apócrifos" que no es lo mismo, que con "facturas apócrifas" y por ello no devienen en operaciones inexistentes ni en pagos indocumentados.

Afirma que existen vicios de "motivación" de los actos administrativos, de lo que resulta la pretensión de

perseguir al sujeto con sustento en la condición actual de los proveedores, sin considerar la realidad de las provisiones que dieron origen a las prestaciones y la calidad y certeza de la forma de pago con que fueron abonadas, en el momento en que se llevaron a cabo, muy anterior al de la fiscalización. Ello así, solicita se declare la nulidad de las resoluciones recurridas, por vulnerar el derecho constitucional de defensa y debido proceso adjetivo protegido por el art. 18 de la Constitución Nacional.

Alega que con respecto las facturas objetadas se puede señalar que en el caso del proveedor PLUS MANAGEMENT SRL, efectúo provisiones y prestaciones de organización y ejecución del servicio de cena de fin de año de la recurrente para el año 2014, alegando que a dicha cena asistieron el personal de la empresa y algunos invitados especiales.

En el caso del proveedor SUR MOTOR SPORT SRL, indica que el mismo gestionó la sponsorización deportiva del señor Roberto Alejandro Naivirt, su vehículo, copiloto y estructura deportiva, en su participación en la competencia automovilística internacional de resistencia denominada Rally Dakar realizada a comienzo de enero de 2015, que se materializó con la marca, logo y tipografía de TELEXTORAGE S.A. en los bienes que se exhibieron a lo largo de los días de competencia y fueron vistos por la televisión nacional e internacional.

Sostiene que en cuanto a los aspectos formales de los comprobantes cabe señalar que las facturas fueron controladas al momento de ser adquiridas, además se hicieron los controles habituales de inscripción del contribuyente y ausencia de su incorporación en la base APOC, cuestión ya acreditada en oportunidad de la fiscalización y del descargo en las actuaciones administrativas.

Manifiesta que las operaciones con los proveedores impugnados fueron realizadas de buena fe habiéndose consultado los registros respectivos, tal como -dice- se acredita con las probanzas ofrecidas.

Con respecto a la aplicación de multas sostiene que la figura infraccional bajo examen requiere, para su configuración, de la concurrencia de un conjunto de elementos tanto objetivos como subjetivos los cuales no se presentan en este caso. Alega que en este caso no se configuró el hecho punible de defraudación al fisco, toda vez que los ajustes practicados por el organismo se sustentan en la impugnación de supuestas operaciones con proveedores incluidos en la Base E-Apoc, que en modo alguno pueden considerarse una conducta dolosa que se manifieste a través de maniobras u ocultación que cause perjuicio al Estado.

Que, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal. Solicita se revoquen los actos apelados, con costas.

II.- Que en IF-2020-17218164-APN-DTD#JGM, IF-2020-54756835-APN-DTD#JGM y IF-2020-52922310-APN-DTD#JGM contesta el traslado la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, que se confirmen los actos apelados, con costas.

Que en primer lugar, corresponde destacar que los argumentos del Fisco Nacional resultan ser análogos en todas las contestaciones.

Señala que con motivo de la fiscalización llevada a cabo por funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos se detectó que la responsable improcedentemente computó crédito fiscal, dedujo gastos y efectuó erogaciones con sustento en facturas carentes de sinceridad provenientes de operaciones con las proveedoras Sur Motor Sport S.R.L. y Plus Management S.R.L., cuestionadas por el Organismo en virtud de las irregularidades detectadas y detalladas en la vista oportunamente conferida y en los actos administrativos apelados.

Con respecto al planteo de nulidad efectuado por la recurrente, sostiene que es totalmente improcedente, ya que la actora no esgrime ningún argumento válido que permita fundamentar la misma. Al respecto, indica que las resoluciones atacadas han sido dictadas en un todo conforme con las normas procedimentales contenidas en la ley de rito (ergo, no existió violación al derecho al debido proceso); que el Fisco Nacional basó su accionar en una estricta aplicación de las normas legales. Desde tal perspectiva, sostiene que debe señalarse que tanto de su simple lectura, como del término de las resoluciones e incluso, de la distintas piezas que conforman las actuaciones administrativas, se desprenden claramente cuáles fueron los elementos que tuvo en cuenta el Fisco Nacional a fin de dictar las determinaciones impositivas discutidas.

Alega que lo cierto es que de los planteos expuestos por la contribuyente tendientes a cuestionar la validez de los actos administrativos apelados no sólo no acredita que el Fisco Nacional no haya hecho acabada observancia de los requisitos de validez previstos en el artículo 7 de la ley 19.549 (observándose que, contrariamente, aquél reúne todos y cada uno de los extremos que hacen a su legalidad y presunción de legitimidad), sino que tampoco ha acreditado -ni mínimamente- el perjuicio que el accionar fiscal le habría ocasionado.

Sostiene que en las resoluciones determinativas de oficio apeladas se valoraron aquellas pruebas que fueron esenciales y decisivas para el caso concreto; ello por cuanto, el Juez no tiene la obligación de expresar en su resolución o sentencia la valoración de todas las pruebas, aportadas, sino únicamente de las que fueren conducentes.

Manifiesta que los elementos colectados por el cuerpo fiscalizador demuestran la falta de estructura e incapacidad operativa de los supuestos proveedores y la imposibilidad de la titular de demostrar por otros medios la veracidad de la facturación; de lo que se infiere la inexistencia de las operaciones por cuenta de los nombrados, ocultando al verdadero prestador.

Indica que la circunstancia de que la sociedad Sur Motor Sport SRL se encuentre registrada en la base de facturación apócrifa de esta Administración Federal con posterioridad a la fecha de las operaciones comerciales criticadas, no enerva la postura asumida por el Fisco, habida cuenta que el mentado suceso temporal no acredita en forma fehaciente la efectiva existencia de los servicios bajo análisis.

Sostiene que tampoco hace variar el temperamento fiscal, la situación de que una firma no se encuentre incluida en la base apoc del Organismo -sin perjuicio de dejar sentado que hoy en día Plus Management SRL se encuentra incluida en dicha base de datos- ya que el Organismo Fiscal considera a dicha anomalía -de existir, como en el presente caso- como un elemento de convicción más que, analizado en forma conjunta con otros, es capaz de generar reparos sobre el real o efectivo desenvolvimiento económico de las sociedades objetadas.

Sostiene que más allá de lo argumentado por el contribuyente, de los antecedentes del caso resulta que las observaciones practicadas por el área verificadora encuentran su motivación en la circunstancia de no haber sido posible acreditar que la veracidad de las operaciones realizadas por los proveedores impugnados como apócrifos.

Con respecto a los intereses resarcitorios sostiene que de ninguna manera resulta admisible confundir el carácter reparador de los intereses del artículo 37 –tal como ha sido interpretado por la C.S.J.N. –con una sanción y ello por cuanto los intereses resarcitorios se devengan por la mora en el pago del impuesto adeudado al Fisco, mientras que la sanción se impone por la comisión de un ilícito tributario, es decir la naturaleza de los intereses no es la de una sanción sino la de resarcir el uso del impuesto omitido ingresar en tiempo oportuno, de allí que se ajuste a derecho la simultaneidad del devengamiento de los intereses del artículo citado y la aplicación de sanción (multa) por omisión del pago del impuesto.-

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

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

III- Que mediante INLEG-2020-74628533-APN-VOCIV#TFN se procede a acumular el expediente 105904144-APN-SGAI#TFN al que lleva el EX-2020-105903394-APN-SGAI#TFN.

Posteriormente mediante IF-2022-99061971-APN-VOCIV#TFN se resuelve acumular el expediente EX-2019-105903770-APN-SGAI#TFN al EX-2019-105903394-APN-SGAI#TFN.

Que mediante PV-2022-126385912-APN-VOCV#TFN se abre la causa a prueba ordenándose producir la prueba informativa y testimonial. En IF-2022-134428611-APN-SGAI#TFN, IF-2022-136258802-APN-SGAI#TFN, PV-2022-137098388-APN-VOCV#TFN, PV-2023-12386887-APN-VOCV#TFN e IF-2023-43492768-APN-VOCV#TFN obra agregada prueba informativa y en las PV-2023-23049987-APN-VOCV#TFN y PV-2023-42056752-APN-VOCV#TFN las actas testimoniales.

Que, clausurado el período probatorio, en la PV-2023-71603993-APN-VOCV#TFN elevaron los autos a consideración de la sala “B”. Mediante IF-2023-75973374-APN-VOCV#TFN se pusieron los autos para alegar, en IF-2023-88120052-APN-DTD#JGM y IF-2023-87960023-APN-DTD#JGM obran los alegatos producidos por las partes. Finalmente mediante IF-2023-93289211-APN-VOCV#TFN se llamaron los autos a sentencia.

IV.- Que cabe resaltar que las presentes actuaciones, conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados en autos, tienen su génesis en la fiscalización practicada a la recurrente en donde el personal fiscalizador del Organismo recaudador cursó requerimiento a la contribuyente solicitándole que aporte -entre otros elementos- su Libro IVA Compras y, en particular, la documentación de respaldo de las operaciones comerciales celebradas con los proveedores Sur Motor Sport S.R.L. y Plus Management S.R.L. (fs. 3/5 y 510/524 cpo. Impuesto a las Ganancias).

En respuesta a lo peticionado, la recurrente exhibió -entre otros- el Libro requerido, aportando las facturas y recibos emitidas por los proveedores precitados (fs. 48; 49; 51; 72; 73; 75/92, 382/390, 395, 510/524 cpo. Impuesto a as Ganancias y fs. 1 y 54 cuerpo procesamiento ACL).

Asimismo, la auditoría interviniente requirió a la recurrente que aportase documentación adicional sobre las operaciones analizadas, como ser contratos, información sobre las personas que efectuaron las tareas, teléfonos de contacto, etc. (fs. 375/378 y 510/524 cpo. Impuesto a las Ganancias).

En orden a lo solicitado la contribuyente manifiestó que no obran constancias internas de contratos, presupuestos, ni información del contacto con el cual se hicieron las operaciones con los proveedores Sur Motor Sport S.R.L. y Plus Management S.R.L., siendo la misma gestionada por personal que ya no pertenece a la nómina de empleados, sin aclarar quienes fueron los mismos (fs. 379/384 y 510/524 cpo. Impuesto a las Ganancias).

Sentado ello, resulta oportuno enunciar las distintas tareas de fiscalización llevadas a cabo por personal del Organismo a través de las cuales se han detectado las siguientes anomalías:

1) SUR MOTOR SPORT S.R.L. -C.U.I.T. N°30-71358530-7:

Actividad declarada: "Servicios de Publicidad n.c.p.". En el marco de la fiscalización llevada a cabo se cursó un requerimiento de información a la empresa Sur Motor Sport S.R.L. al domicilio fiscal declarado por la citada sociedad, ubicado en la calle 538 N° 1345, de la localidad Centro Agrícola El Pato, provincia de Buenos Aires, no obteniendo respuesta alguna al vencimiento del mismo -fs. 1 Cuerpo Prov. Telextorage SA - Sur Motor Sport SRL y fs. 136/137 y 510/524 cpo. Impuesto a las Ganancias-.

Posteriormente, el personal de la fiscalización concurrió al domicilio fiscal, el cual se encuentra incompleto dada la existencia de dos departamentos, por lo que los inspectores actuantes procedieron a tocar timbre en las dos unidades, desde las cuales desconocieron a la firma SUR MOTOR SPORT S.R.L. -fs. 1 Cuerpo Prov. Telextorage SA- Sur Motor Sport SRL y fs. 566/569 y 631/633 cpo. Impuesto a las Ganancias-.

Asimismo, se cursó un nuevo requerimiento de información a la empresa Sur Motor Sport S.R.L. al domicilio domicilio legal declarado, sito en la calle Suarez N° 1698 - Piso 70 - Depto. A, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el cual fue devuelto por el Correo Argentino, con la leyenda "Cerrado/Ausente se dejó aviso de visita" y "Plazo Vencido no Reclamado" -fs. 1 Cuerpo Prov. Telextorage SA - Sur Motor Sport SRL y fs. 266/268 y 510/524 cpo. Impuesto a las Ganancias-.

De la misma manera, se concurrió al domicilio legal antes descripto, siendo atendido por el Sr. Edgardo Hugo De Maio, quien manifiesta que la firma nunca estuvo en ese domicilio y que no tiene relación con la misma -fs. 1 Cuerpo Prov. Telextorage SA— Sur Motor Sport SRL y fs. 563/565 y 631/633 cpo. Impuesto a las Ganancias-.

A su vez, se intentó contactar a los socios de la firma - Luna Beatriz del Carmen y Nieva Shiirly Briguitte-, mediante requerimientos en sus respectivos domicilios, sin resultados positivos al respecto (fs. 542/552 y 631/633 cpo. Impuesto a las Ganancias y fs. 18 a 21 Cuerpo de Proveedores Observados - Sur Motor Sport SRL).

El proveedor bajo análisis se encuentra incluido en la Base E Apoc del Organismo bajo la condición "Usina de única actividad venta de facturas" (fs. . 510/524 y 624/633 cpo. Impuesto a las Ganancias).

No posee bienes registrables -propiedades y rodados- (fs. 9/10 Cuerpo Prov. Telextorage SA - Sur Motor Sport SRL y 510/524 cpo. Impuesto a las Ganancias).

No opera con cuentas bancarias (fs. 11 Cuerpo Prov. Telextorage SA - Sur Motor Sport SRL y 510/524 cpo. Impuesto a las Ganancias).

La sociedad bajo análisis no declara empleados bajo relación de dependencia (fs. 8 Cuerpo Prov. Telextorage SA - Sur Motor Sport SRL y 510/524 cpo. Impuesto a las Ganancias). Según la información obrante en las bases de datos del Organismo no presenta declaraciones juradas por el Impuesto a las Ganancias (fs. 7 Cuerpo Prov. Telextorage SA - Sur Motor Sport SRL, fs. 5 Cuerpo Proveedores Observados - Sur Motor Sport SRL y 510/524 cpo. Impuesto a las Ganancias).

El mentado proveedor presenta declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, exteriorizando débitos y créditos fiscales de similar cuantía, generando saldos a pagar de escasa significatividad, los cuales no fueron cancelados en su totalidad (fs. 6 Cuerpo de Proveedores Observados - Sur Motor Sport SRL; fs. 6 Cuerpo Prov. Telextorage

SA— Sur Motor Sport SRL y 510/524 cpo. Impuesto a las Ganancias).

La categoría de la contribuyente es E: Muy alto riesgo (fs. 28 cpo. Prov. Telextorage SA— Sur Motor Sport SRL).

Sólo registra pagos -pocos significativos- en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 2013 a 2015 (fs. 29 cpo. Prov. Telextorage SA - Sur Motor Sport SRL).

No ha realizado retenciones y ha sido sujeto de las mismas sólo en el Impuesto a las Ganancias (fs. 30 y 31 cpo. Prov. Telextorage SA— Sur Motor Sport SRL).

La firma fue informada ante el Organismo como vendedora durante el año 2014 por la suma de $ 549.578,17, sin ser informada como compradora en dicho año. Asimismo, no surgen facturas electrónicas emitidas a dicha sociedad. Como puede observarse, resulta llamativo que Sur Motor Sport SRI-haya realizado ese monto de ventas en el año 2014, no habiendo efectuado compras (fs. 32 a 34 cpo. Prov. Telextorage SA— Sur Motor Sport SRL).

2) PLUS MANAGEMENT S.R.L. (C.U.l.T. N°30-71428922-1)

Actividades declaradas: “Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial n.c.p.", "Servicios de comercialización de tiempo y espacio publicitario" y "Servicios de preparación de comidas para empresas y eventos".

En el marco de la fiscalización llevada a cabo se cursó un requerimiento de información a la empresa Plus Management S.R.L. al domicilio fiscal declarado por la citada sociedad, ubicado en la Avenida Córdoba N° 2646, Piso 5°, Depto. "A" de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, no obteniendo respuesta alguna al vencimiento del mismo -fs. 1 Cuerpo Prov. Telextorage SA - Plus Management SRL y fs. 142/143 y 510/524 cpo. Impuesto a las Ganancias-.

Posteriormente, el personal de esta Dirección Regional concurrió al domicilio fiscal previamente referenciado, en el cual no responde persona alguna, por lo que se contactó al portero del edificio, quien manifiesta que esa unidad es de uso particular y nunca estuvo la empresa mencionada -fs. 1 Cuerpo Prov. Telextorage SA— Plus Management SRL y fs. 570/573 y 631/633 cpo. Impuesto a las Ganancias-.

Asimismo, se cursó un nuevo requerimiento de información a la empresa Plus Managernent S.R.L. al domicilio legal declarado, sito en la calle Manuel T. De Anchorena N° 1273 - Piso 80 - Depto. B, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el cual fue devuelto por el Correo Argentino, con la leyenda "Se mudó" -fs. 1 Cuerpo Prov. Telextorage SA - Plus Management SRL y fs. 269/271 y 510/524 cpo. Impuesto a las Ganancias-.

De la misma manera, se concurrió al domicilio legal antes descripto, siendo atendido el inspector actuante por una mujer a través del portero eléctrico quien, preguntada por la firma Plus Management S.R.L., manifiesta desconocerla -fs. 1 Cuerpo Prov. Telextorage SA - Plus Management SRL y fs. 574/576 y 631/633 cpo. Impuesto a las Ganancias-.

A su vez, se intentó contactar a los socios de la firma - Silva Carlos Javier Alejandro e Ysla Samanta Cecilia-, mediante requerimientos en sus respectivos domicilios, sin resultados positivos al respecto (fs. 553/562 y 631/633 cpo. Impuesto a las Ganancias y fs. 21 a 23 Cuerpo Proveedores Observados - Plus Management SRL).

Los servicios facturados a Telextorage S.A. - Organización y planeamiento fiesta fin de año 40 personas -

Incluye: Espacio abierto y cerrado, servicio de catering, barra de bebidas, disk jockey, iluminación, mantelería, vajilla, muebles, decoración espacio cerrado, ropa blanca, sourvenir, seguridad privada, guardavidas y traslado ida y vuelta del evento- solo se condice parcialmente con la actividad declarada ante el Organismo de "Servicios de preparación de comidas para empresas y eventos" en lo relacionado al servicio de catering (fs. 85/86 y 510/524 cpo. Impuesto a las Ganancias).

No posee bienes registrables -propiedades y rodados- (fs. 7/8 Cuerpo Prov. Telextorage SA - Plus Management SRL y 510/524 cpo. Impuesto a las Ganancias).

No ha realizado retenciones y ha sido sujeto de las mismas en el Impuesto a las Ganancias y por escasos montos en el Impuesto al Valor Agregado (fs. 29 y 30 cpo. Prov. Telextorage SA - Plus Management SRL).

La firma fue informada ante el Organismo como vendedora durante el año 2014 por la suma de $ 271.386,15 sin ser informada como compradora en dicho año. Asimismo, emerge de las bases de datos que le han emitido facturas electrónicas por compras efectuadas por la recurrente, por el año 2014, por la suma de $ 27.000,00. Como puede observarse, resulta llamativo que Plus Management SRL haya realizado ese monto de ventas en el año 2014, habiendo efectuado compras por montos muy inferiores (fs. 31 a 33 cpo. Prov. Telextorage SA— Plus Management SRL).

El mentado proveedor presenta declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, exteriorizando débitos y créditos fiscales de similar cuantía, generando saldos a pagar de escasa significatividad (fs. 5 Cuerpo de Proveedores Observados - Plus Management SRL).

En virtud de todo lo reseñado, la fiscalización entendió que los hechos recogidos de las verificaciones llevadas a cabo generan suficiente grado de certeza, precisión y concordancia de que las sociedades precitadas no han realizado las operaciones comerciales registradas y declaradas por Telextorage S.A. como gastos, razón por la cual resulta improcedente el cómputo de las mismas por un monto total de $ 558.750 en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2014 (fs. 467, 486, 496 a 498, 500 y 510/524 cpo. Impuesto a las Ganancias).

V.- Que procede en primer término analizar los planteos de nulidad articulados por la actora respecto de los actos administrativos apelados y del procedimiento. Argumentando que las resoluciones apeladas hablan de la utilización de facturas apócrifas y que los inspectores en la instancia de fiscalización señalaron que operaba con proveedores apócrifos; y la recurrente considera que no es lo mismo.

Cabe señalar, en primer lugar, que los ajustes determinados en autos por el Fisco Nacional se sustentan en la impugnación por apócrifos de los proveedores Plus Management SRL y Sur Motor Sport SRL, lo que lleva a cuestionar en definitiva la facturación que a ellos le atribuye la recurrente.

Que por otro lado cabe tener presente que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II , 9/10/96, entre otros).

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

Que en definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra los actos determinativos apelados y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (*vide* petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re* "*Ferioli, Jorge Oscar*" (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto *"...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial..."*.

Que en el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia en cuanto *"Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia"* (B-485-XLV, "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013).

VI.- Que en relación al fondo del asunto, cabe concluir que la impugnación de dichos proveedores ha sido adecuadamente ponderada por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y la efectiva realización de las operaciones por parte de los proveedores cuestionados por el Fisco Nacional.

Que siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla "*onus probandi incumbit ei qui dicit*", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de sus proveedores y que ellos realizaron operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida (cfr. "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007). Si bien el organismo fiscal no puede colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la realización de las operaciones, por los proveedores impugnados siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Que cabe precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del CPCCN deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

Que cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal dotando a las facturas cuestionadas de un soporte extra fiscal, más propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto (apelando a la "actividad del apelante" u otros conceptos similares), sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

Que entrando al análisis de los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en materia de Impuesto al Valor Agregado, es dable recordar que conforme a reiterada jurisprudencia, para que se pueda computar el crédito fiscal se deben cumplir una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre discriminado en la factura o documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Respecto a las afirmaciones de la actora en la cual ratifica la autenticidad y veracidad de todas las operaciones que celebró y que según sus dichos fueron documentadas mediante las correspondientes facturas de compra que recibió de los proveedores cuestionados, resulta ilustrativo recordar que "no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo, per se, la factura, entidad suficiente para generar crédito. Es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado..." (cfr. Forestal Futaluefú S.A. -TFN Sala B- sentencia del 21/05/1993). Este criterio fue reiterado nuevamente in re Sidertec S.A., sentencia del 15/11/1996, donde, además, se señaló categóricamente que no resultaba ajustado a derecho sostener que el artículo 12 de la ley del gravamen que se refiere al crédito fiscal, haga procedente a éste sólo por la existencia de la facturación, criterio que fue seguido por otras Salas del Tribunal (vide por caso la causa “Impulso S.A.”, TFN, Sala A, sentencia del 27/03/1998, la causa “Carrizo Luis E.” de la misma sala, sentenciada el 31/08/1999, y “Cía. Petrolífera del Carmen S.A.” sentencia de dicha sala de fecha 21/09/2000, TFN, Sala D, sentencia de fecha 23/06/1999 in re “Romero S.A.”) y compartida por la Alzada en distintos decisorios entre los que se menciona la causa "Estándar Motor Arg. SAIC”, CNACAF, Sala V, sentencia del 12/07/2000).

Todo este desarrollo jurisprudencial tuvo origen en el pronunciamiento "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A." de fecha 22/08/1989, de la Sala “B”, confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (06/08/1991), donde se dijo que "...10) Que, por lo demás, la propia Ley Nº 11.683 consagra una clara pauta para la exégesis de las leyes impositivas, al señalar que deberá atenderse a sus fines y a su significación económica (art. 11). En razón de ello, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 12). En orden a esta prevalencia de la denominada "realidad económica", corresponde advertir que si se admitiera que la sola

emisión de la factura de venta, con relación a bienes (inexistentes), pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, ... podría originarse un crédito fiscal a favor del "comprador" que, por no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas....".

Que formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad de los sujetos emisores de las facturas en juicio de efectuar tales operaciones, resulta lógico que se observen las mismas por la falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando la impugnación de las operaciones en ellas consignadas.

Que, no obstante compartir la tesis que propugna la actora en cuanto sostiene que no puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la realización de las operaciones por los proveedores cuestionados, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Cabe destacar que en el caso de marras se presentan concretas y graves impugnaciones que se proyectan sobre aspectos sustantivos que ponen seriamente en duda que dichos terceros hayan sido los verdaderos proveedores de los productos involucrados cuyo crédito fiscal se encuentra controvertido, frente a lo cual la recurrente no puede limitarse a manifestar que los indicios colectados por la fiscalización en su mayoría son imputables a terceros o que no es su obligación verificar el domicilio comercial de sus proveedores.

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

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

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

En efecto, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c/ DGI”, del 21 de agosto de 2013).

En el caso de autos la prueba producida no logra acreditar que los proveedores Plus Management SRL y Sur Motor Sport SRL hayan efectivamente prestado los servicios que dan cuenta las facturas impugnadas por el Fisco Nacional. En el caso del servicio de catering, las fotos acompañadas como prueba documental en autos y las declaraciones testimoniales apuntan a la existencia del evento, pero en modo alguno logran acreditar quien ha sido el prestador del servicio. Por su parte, la testimonial del Sr. Roberto Alejandro Naivirt, piloto del vehículo que habría recibido la publicidad de Telextorage, si bien reconoce haber recibido la misma, lejos de vincular al servicio de sponsoreo a la firma Sur Motor Sport SRL, explicó que ello le había sido ofrecido por el Sr. Santiago Labarbera como canje por repuestos, combustibles y cubiertas para el vehículo que utilizaba, pero sin poder precisar la actividad comercial de esa persona aclarando que no lo conocía con anterioridad. Tampoco se acredita relación alguna de esa persona con la proveedora impugnada. El resto de la prueba tampoco aporta elemento concreto alguno en tal sentido.

Que, en función de las inconsistencias detectadas al proveedor Plus Management SRL y Sur Motor Sport SRL, y toda vez que la actora no ha logrado derribar las conclusiones a las que arribó el Fisco a través de la inspección realizada, acreditando la efectiva realización por parte de las nombradas de las operaciones, 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."

Con respecto a los agravios de la recurrente por cuanto sostiene que en el caso los pagos correspondientes a las facturas impugnadas por el Fisco, se encuentran acreditados y que por lo tanto no pueden ser consideradas como salidas no documentadas, desde que es posible conocer a quien resulta ser el beneficiario definitivo y efectivo del importe, cabe señalar que la doctrina jurisprudencial sentada por la Ecma. Corte Suprema de Justicia en la causa "Red Hotelera Iberoamericana S.A", antes citada, que "*...los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados ... carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada ..., y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella*.".

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

En el citado dictamen se sostuvo que "*Ha interpretado el Tribunal que una salida de dinero carece de documentación, a los fines de la aplicación del art 37 de la ley del impuesto a las ganancias, tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario (Fallos: 326:2987, cons. 18°).*"

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

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

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

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

"*En síntesis, ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y*

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

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

Que como puede apreciarse, no existen elementos de juicio contundentes que permitan identificar sin hesitación al verdadero beneficiario de las erogaciones.

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

VIII.- Que en cuanto a la determinación del Impuesto a las Ganancias, corresponde atender en cambio los agravios de la recurrente referidos a la efectiva prestación de los servicios de publicidad y de catering, los que se encuentran acreditados con la prueba documental aportada en la causa y por las declaraciones testimoniales vertidas en autos, como así también surgen de las actuaciones administrativas obrantes a fs. 413/419 cuerpo IF-2020-52705516-APN-DTD#JGM, RE-2019-105895636-APN-SGAI#TFN, RE-2019-105894489-APN-SGAI#TFN.

En lo que aquí interesa, el art. 17 de la LIG prevé que "*Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga*", mientras que el art. 80 de la citada ley dispone que *"Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina".*

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

Que cabe poner de relieve que en la determinación del impuesto a las ganancias se reiteran los fundamentos de la resolución que así lo hace por el Impuesto al Valor Agregado. No obstante, dichos razonamientos no alcanzan a desvirtuar en sustancia la propia operación discutida, en tanto no se trata aquí de la atribución de prestaciones a un proveedor, sino de establecer, según la realidad económica, la procedencia de la deducción de los gastos en que indispensablemente se haya incurrido para obtener las ganancias gravadas o mantener y conservar la fuente que las produce.

Que atento lo expuesto y tal como surge del análisis realizado respecto de la prueba señalada, no se contaría con elementos suficientes a efectos de considerar la inexistencia del servicio involucrado en los ajustes de marras, más allá de quienes hubieran sido los reales prestadores de los mismos. Ello así, voto por revocar el ajuste determinado en el Impuesto a las Ganancias, con costas.

IX.- 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 los actos apelados que se confirman.

X.- Que resta resolver respecto de la multa aplicada en la Resolución Nº 88/2019, cuyo ajuste en materia de impuesto y accesorios se confirma conforme las consideraciones vertidas en los puntos precedentes. En el caso del impuesto al valor agregado no se ha impuesto sanción toda vez que se trató de una disminución de saldo de libre disponibilidad.

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

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

Que, en cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) Nº 893 (esto es, 20/10/2000), conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley Nº 11683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el

carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben sería pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Sentado ello, con relación a la multa por defraudación aplicada en la resolución 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, corresponde confirmar la multa aplicada al contribuyente de autos en la Resolución N° 88/2019.

No obstante ello, en cuanto al quantum de la sanción aplicada si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en tres veces el impuesto omitido, por el contrario no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirla al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental. Las costas en este aspecto se imponen a la actora en la proporción de la multa que se confirma y por su orden en la parte que se reduce.

El Dr. Porporatto dijo:

I. Adhiero a la descripción de los hechos y a las conclusiones extraídas por mi respetado colega instructor, con excepción de lo indicado en el anteúltimo párrafo del Considerando VI y lo decidido en el Considerando VIII relativo al tratamiento de la impugnación de los gastos por servicios formulada por el Fisco Nacional en el Impuesto a las Ganancias, a través de la Resolución N° 87/2019 (DV RRII P).

II. Entiendo, al igual que lo hace el Dr. Pérez, que la recurrente no ha podido acreditar que las supuestas entidades proveedoras, Plus Management SRL y Sur Moto Sport SRL, hayan prestado los servicios de organización y planeamiento de la fiesta fin de año 2014 y de sponsoreo en el vehículo que participó del Rally Dakar en enero 2015, respectivamente.

No obstante ello y toda vez que la actora no alcanza a evidenciar el circuito administrativo y financiero desplegado que permita inferir que las operaciones impugnadas fueron efectivamente realizadas y a los valores que constan en las respectivas facturas, aportando, por ejemplo, elementos tales como presupuestos, contratos, etc., cabe indicar que las fotos y los testimonios agregados, en forma aislada, no resultan suficientes para concluir a mi entender que unívocamente respondan en forma concreta, en conceptos y valores, a los servicios facturados y no a otros, incluso que pudieron haber sido deducidos. Por ello, entiendo que el criterio fiscal es correcto en este

aspecto también.

III. Respecto a los intereses resarcitorios incluidos en la Resolución N° 87/2019, corresponde su confirmación, tomando en cuenta las mismas consideraciones expuestas por el Dr. Pérez en el Considerando IX.

IV. En relación a la multa aplicada con fundamento en los artículos 46 y 47 incisos b) y d) en la mencionada Resolución, 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.

Que en virtud de lo expuesto, corresponde confirmar la multa aplicada. No obstante ello, en cuanto al quantum de la sanción aplicada si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así,

se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en tres veces el impuesto omitido, por el contrario no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirla al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

V. Por lo expuesto, entiendo que corresponde confirmar la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias en lo que respecta a impuesto e intereses. Con respecto a la multa se confirma, con la reducción que se determina en el Considerando anterior. Las costas se imponen a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden.

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos de la causa y a la solución propiciada por el Dr. Pérez en cuanto vota por la confirmación del ajuste efectuado por el Fisco Nacional en los Impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias – Salidas No Documentadas.

II.- Que adhiero al voto del Dr. Porporatto en cuanto a la solución que corresponde adoptar tanto respecto del ajuste llevado a cabo en el impuesto a las ganancias como también con relación a la multa impuesta a la parte actora como consecuencia del mismo.

III.- Que en lo que se refiere a la multa aplicada en el Impuesto a las Salidas no documentadas por los periodos fiscales por los períodos fiscales 11 y 12/2014, 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. d) 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 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.

IV.- Que sin perjuicio de lo señalado precedentemente 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 “DIngianti, 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 -centrada en que se habría verificado el tipo del art. 46 por la falta de presentación de volantes de pago (Resolución apelada N° 88/2019, página 25, 1° párrafo)- no podría ser convalidada en esta instancia ni aun mediando la inapropiada caracterización -relativa a la comunicación de pago- que suele efectuarse interpretando la norma del 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 sino simplemente el hecho de no haberlos presentado (existiendo impuesto a pagar). Como puede advertirse, se trata de situaciones bien distintas.

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.

V.- 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 del Impuesto a las Ganancias–Salidas no Documentadas, con costas. Confirmar la multa aplicada respecto del Impuesto a las Ganancias y la imposición de las costas con arreglo a lo consignado en el considerando IV del voto del Dr. Porporatto. 3) Revocar la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias – Salidas no documentadas, con costas.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a las Ganancias -Salidas No Documentadas-, con más intereses resarcitorios y las multas aplicadas con la reducción al mínimo legal, con costas, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2023.08.18 13:43:21 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 Armando Magallon
Date: 2023.08.18 16:46:53 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: 2023.08.18 18:24:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.18 18:24:32 -03:00