**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2024-31754141-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 26 de Marzo de 2024

**Referencia:** SENTENCIA - EX-2019-62467371- -APN-SGAI#TFN “GRIMOLDI S.A"

---

## TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

**El expediente EX-2019-62467371- -APN-SGAI#TFN caratulado: “GRIMOLDI S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN”**, a resolución de la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

**I.-** Que mediante IF-2019-62454922-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación en los términos del artículo 76, inc. b) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones) contra las Resoluciones N° 47/2019 (DV DEOB), N° 48/2019 (DV DEOB) y N° 49/2013 (DV DEOB) de fecha 12/06/2019, dictadas por el jefe (int.) de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico, Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP.

En virtud de la Resolución N° 47/2019 (DV DEOB), se determinó de oficio el saldo a favor de la contribuyente en concepto de Impuesto a las Ganancias en la suma $489.933,30 por el período fiscal 2011 y en la suma de $6.429.650,82 por el período fiscal 2012. Asimismo, en la misma resolución, se le determinó de oficio la obligación de ingresar en concepto de capital por los periodos fiscales 2013 a 2015 el monto de $458.754,40.-, la suma de $765.916,78.- en concepto de intereses resarcitorios. Además, se aplicó una multa de $1.376.263,20.- equivalente a tres veces del impuesto supuestamente omitido, en los términos de los artículos 46 y 47 incs. b) y c) de la ley de rito.

En cuanto a la Resolución N° 48/2019 (DV DEOB), se determinó de oficio la obligación en el Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas, por los períodos fiscales 12/2011, 02/2012 a 08/2014, 10 y 12/2014, 01, 03 a 05 y 07 a 12/2015 por el monto de $509.272,09.- en concepto de capital, la suma de $1.051.089,42.- en concepto de intereses resarcitorios. Además, se aplicó una multa de $1.527.816,27.- equivalente a tres veces del impuesto supuestamente omitido, en los términos de los artículos 46 y 47 incs. b) y c) de la ley de rito.

En virtud de la Resolución N° 49/2019 (DV DEOB), se determinó de oficio la obligación en

en el Impuesto al Valor Agregado, por los períodos fiscales 12/2011 a 12/2015 a excepción de 01/2012, 02/2014, 11/2014 y 06/2015, por la suma de pesos $330.253,11.- en concepto de capital y el monto de $664.338,07.- en concepto de intereses resarcitorios. Además, se aplicó una multa de $990.759,33.- equivalente a tres veces del impuesto supuestamente omitido, en los términos de los artículos 46 y 47 incs. b) y c) de la ley de rito.

En primer lugar, la actora plantea que los actos apelados no cumplen adecuadamente con lo establecido en el artículo 7 de la Ley Nro. 19.549, por entender que las pruebas ofrecidas en sede administrativa no fueron admitidas ni contempladas por el Fisco Nacional y, por consiguiente, los fundamentos de las resoluciones apeladas se basan en afirmaciones dogmáticas. Entiende que en los actos determinativos no se evaluaron ni contestaron los argumentos, ni las explicaciones expuestas en los descargos presentados.

En ese orden de ideas manifiesta que las resoluciones en cuestión son infundadas ya que la AFIP no explica ni analiza los motivos por los cuales consideró que la prueba documental aportada resulta inverosímil. Asimismo, se agravia del hecho de que el Organismo Fiscal rechazó la producción de la prueba pericial ofrecida, motivo por el cual se demuestra, la arbitrariedad de las determinaciones al denegar injustificadamente la producción de la prueba ofrecida.

Seguidamente plantea la prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar los impuestos apelados, por razonar que transcurrió el plazo de cinco años al momento en que el Organismo notificó el procedimiento de determinación de oficio. Sostiene que no se configuraron causales de suspensión o interrupción, de conformidad con el artículo 56 de la LPT. Relata que es inaplicable la suspensión del plazo de prescripción establecido en el artículo 17 de la Ley Nro. 26.860, manifestando la inconstitucionalidad de este artículo, en virtud de que la suspensión incluye únicamente a aquellos contribuyentes que materializaron la exteriorizaron de activos y que, no abarca a aquellos que no se han adherido al régimen. En ese sentido exterioriza que una postura distinta a la planteada conlleva a la vulneración del articulo 19 de la Constitución Nacional, como así también, la garantía de la igualdad y el derecho de propiedad de contemplados en los artículos 16 y 17 del mismo cuerpo normativo. Por este motivo deja planteada la inconstitucionalidad de dichos artículos.

A su vez también expresa la inconstitucionalidad del artículo 7 de la Resolución General AFIP Nro. 3509/2013 (BO 07/06/2013), en razón de que, dicha normativa establece la suspensión del artículo 17 de la Ley Nro. 26.860 para todos los contribuyentes o responsables, hayan o no exteriorizado moneda extranjera.

Con respecto a las determinaciones de oficio apeladas, explica que es improcedente el reclamo del Fisco Nacional respecto de los proveedores impugnados ya que los servicios prestados por éstos tienen relación directa con la actividad desarrollada por la firma (“Fabricación de calzado de cuero, excepto calzado deportivo y ortopédico”).

Con relación al proveedor Centurión Villalba José Orlando esgrime que al momento de concertar las operaciones se encontraba inscripto ante la AFIP y que no estaba incluido en la base APOC, siendo recién su fecha de carga el 25/04/2016, con posterioridad a la celebración de las operaciones. Asimismo, reclama que en el informe final de inspección no se fundamentó debidamente porque no se consideraron verosímiles las operaciones concertadas con este proveedor a pesar de que se acompañó toda la documentación de respaldo.

Destaca que no se le puede impugnar de manera retroactiva las erogaciones, producto de las transacciones realizadas con el proveedor en cuestión, por el solo hecho de que registren incumplimientos en sus deberes fiscales y que no se le puede trasladar dicha, sino que debe la propia AFIP controlar si el contribuyente cumple o no con sus obligaciones. A su vez remarca que de la información aportada en sede administrativa surge que

Centurión Villalba José Orlando se encontraba inscripto y autorizado por el Ente Fiscal para operar.

Por otro parte sostiene que el Fisco Nacional incurre en un error en pretender en poner en cabeza de ella los incumplimientos de dicho proveedor, toda vez que actuó de buena fe y con actitud diligente. Expuso de manera detallada el circuito físico de la mercadería, como el circuito de pago, y, toda la documentación adicional requerida a fin de poder demostrar la existencia de las operaciones impugnadas.

Deja en claro que, el Organismo Fiscal en uso de sus facultades fiscalizadoras y verificadoras debió analizar en detalle la documentación aportada, a fin de llegar a una correcta interpretación de los hechos ya que de los elementos recabados durante el curso de la fiscalización resultan a todas luces insuficientes para determinar la real inexistencia de las operaciones concertadas.

En cuanto al circuito de pagos advierte que a partir de la información aportada, la AFIP circularizó al Banco Macro, el cual aportó copia de todos los cheques librados a nombre del proveedor y que de dicha contestación surge que, todos los cheques fueron cobrados en caja por Centurión Villalba José Orlando. Insiste en que no es posible poner en duda la veracidad de las operaciones concertadas por el solo hecho de que el proveedor no cumplió con sus deberes fiscales, entiende que le puede cuestionar al proveedor por sus incumplimientos, pero no puede hacerlo frente a ella toda vez que la misma cumplió con todos los requisitos de la normativa.

En ese orden de ideas reitera que no resulta ajustado determinar la inexistencia de las operaciones concertadas con Centurión Villalba José Orlando, por el hecho de que no se lo pudo localizar físicamente, por falta de bienes registrables, incumplimiento de pago o falta de capacidad económica. Todas estas cuestiones entienden que no le son atribuibles y que le generan un prejuicio al imputarle una infracción indebida.

En lo que respecta al proveedor Diógenes Norma Noemi en primer término relata que, al momento de realizar las operaciones, la misma se encontraba inscripta frente a la AFIP como responsable inscripto. Las actividades declaradas se correspondían con “fabricación de prendas de vestir n.c.p., excepto prendas de piel, cuero y de punto” y “venta al por mayor de mercaderías”, por lo tanto, se encontraba autorizada para prestar servicios y emitir facturación.

Explica que dicha proveedora le brindaba la venta de carteras y accesorios, cuya solicitud se efectuaba a través de una orden de producción de fábrica. Una vez producida la mercadería, la misma proveedora solicitaba turno ante el Centro Nacional de Distribución para entregar la producción, junto con la factura y el remito correspondiente. A continuación, dicha producción es entregada a los clientes o mayoristas acompañada de la factura correspondiente. Explica que Diógenes Norma Noemí remite la factura al Centro Nacional de Distribución y que este la envía al departamento de contaduría y que Grimoldi S.A. procede a contabilizarla. Sostiene que dicho circuito fue explicado en la contestación de vista ante la AFIP mediante la presentación de un muestreo.

Por otro lado, en referencia al circuito de pagos explica que de la circularización al Banco Macro se desprenden las copias de los cheques emitidos a Diógenes Norma Noemi y su cadena de endoso. En dicha circularización se dejó constancia que la proveedora recibió y endoso todos los cheques recibidos por Grimoldi S.A. Sin embargo, se agravia de que la AFIP pretende poner en duda la veracidad de las operaciones indicando que la proveedora no cumplió con la cadena de endoso y que su firma no resultó coincidente en el detalle de los cheques, entiende que dicha situación no es atribuible a ella ni que tampoco resulta suficiente para demostrar que las operaciones fueron inexistentes. A su vez agrega que, las operaciones fueron “bancarizadas” y canceladas de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 25.345.

Enfatiza que, “*el ente recaudador utilizó como un indicio del supuesto carácter de apócrifos de los proveedores*,

*la falta de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo que no puede aceptarse que la AFIP pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones, en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la emisora de las facturas. Ello es así, atento a que ninguna norma legal en vigencia exige que deba verificarse si el proveedor cumple o no con el deber de presentar declaraciones juradas y pagar el impuesto resultante, de manera tal que los eventuales incumplimientos en los que se hubiera incurrido en manera alguna acarrean responsabilidad al contribuyente"*.

Esgrime que, tanto el proveedor Centurión Villalba quien prestaba servicio de aparado de calzado como parte del proceso de fabricación de calzado, como Diógenes Norma Noemí quien efectuaba la venta de carteras y accesorios, generan gastos necesarios vinculados con el giro comercial de la empresa, representando los costos de producción. De esta manera entiende que, el importe facturado en dichas operaciones durante los periodos fiscales 2011 a 2015 representa un gasto de la actividad gravada de la sociedad, por lo tanto, resultan deducibles del Impuesto a las Ganancias.

A su vez dice que no se le puede exigir el Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas porque se la estaría responsabilizando del incumplimiento de las obligaciones fiscales de otro sujeto inscripto y registrado ante la AFIP, solo por la simple imposibilidad de localizarlo en el domicilio fiscal. Además, afirma que no le resulta aplicable porque los beneficiarios de los pagos fueron individualizados y que los mismos se encontraban inscriptos como contribuyentes ante el Organismo Fiscal.

Indica que en cuanto al IVA, cumplió con todos los requisitos dispuestos por la normativa legal para computarse el crédito fiscal. Sin embargo, insiste en que el Ente Fiscal impugnó dichos créditos bajo el fundamento de calificar de apócrifos a los proveedores cuestionados. Explica que solo debe controlar que no se encontrara en la base APOC al momento de la concertación de las operaciones, la constancia de inscripción en AFIP y que se cumplan la existencia de los requisitos que debe tener una factura. Por lo que entiende que, al realizar todos estos controles, la transacción comercial cumplió con todos los requisitos exigidos por la normativa, motivo suficiente para proceder a computarse el crédito fiscal.

En subsidio peticiona que, se le haga lugar al planteo referido a la aplicación de la doctrina de las correcciones simétricas establecido en el artículo 81 de la LPT. Dado que, al momento de la fiscalización y conforme se desprende de las órdenes de pago obrantes en el expediente administrativo, la AFIP pudo advertir el monto de las retenciones practicadas a dichos proveedores cuyas sumas fueron debidamente ingresadas, las cuales no fueron tomadas como pago a cuenta por el Ente Fiscal al momento de realizar los ajustes. Señala que, si el Fisco Nacional sostiene que las operaciones son inexistentes, esos fondos ingresados a las arcas públicas por vía de retención no revistan tal naturaleza y, por lo tanto, las retenciones carecerían de causa y por ende, susceptibles de repetición.

Seguidamente se agravia de las multas aplicadas por razonar que existe falta configuración del tipo previsto en el artículo 46 de la Ley 11.683, manifiesta que en las resoluciones determinativas no se fundó la conducta dolosa y que se utilizaron presunciones que no reflejan la realidad de los hechos. También sostiene que el supuesto factico descripto en la normativa no se coincide con el accionar llevado a cabo, ya que se cumplió con las exigencias legales para la contabilización y acreditación de las operaciones, sin animosidad de querer defraudar al Fisco Nacional. En subsidio, solicita que las sanciones aplicadas se encuadren dentro del artículo 45 del mismo cuerpo normativo.

Finalmente, ofrece prueba documental, pericial contable y testimonial. Hace reserva del caso federal y solicita se

revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

**II.-** Que, a través del IF-2020-07814302-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el recurso interpuesto por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio, impugna la prueba ofrecida por la actora y acompaña los antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso intentado confirmando las resoluciones recurridas en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la recurrente.

III.- Que, mediante la PV-2021-120048760-APN-VOCVI#TFN se abre la causa a prueba ordenándose producir la prueba pericial contable el cual se encuentra agregado en el IF-2022-129959147-APN-DTD#JGM.

En la PV-2023-133801609-APN-VOCVI#TFN se clausura el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “B”.

En el IF-2023-145824533-APN-VOCVI#TFN se pusieron los autos para alegar. En el IF-2023-151977464-APN-DTD#JGM obran los alegatos producidos por el Fisco Nacional y en el IF-2024-20634718-APN-DTD#JGM el de la parte actora.

Finalmente, mediante el IF-2024-28491658-APN-VOCVI#TFN se llamaron los autos a sentencia.

**IV.-** Que, conforme surge de las actuaciones administrativas y de las determinaciones de oficio (ver informe final de inspección fs. 370/412 del cuerpo principal de los antecedentes administrativos), surge que el área fiscalizadora detectó operaciones atribuidas a dos proveedores, respecto de los cuales consideró que existen indicios graves, precisos y concordantes que permitieron considerarlos como apócrifos e inferir la inexistencia de las mismas. Por lo tanto impugnó la deducción en el Impuesto a las Ganancias y el crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, como así también determinó el cálculo del impuesto previsto en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en concepto de salidas no documentadas, vinculadas a dichas transacciones.

A continuación, se detallan algunas de las irregularidades expuestas respecto del proveedores Centurión Villalba José Orlando quien le facturó en los periodos fiscales 12/11 al 12/15 $1.377.662,70.- en concepto de artículos varios aclarando Grimoldi S.A. que le prestaba servicio de aparado - servicio que consistiría en el cosido de piezas que compone un calzado -.

Con fecha 28/10/2015 se concurrió al domicilio fiscal del proveedor labrándose acta y requerimiento, no encontrándose al responsable ni persona alguna autorizada a los efectos de recibir notificación. Al vencimiento el requerimiento no fue cumplimentado. El domicilio fiscal corresponde a una casa habitación donde no se localizó al contribuyente.

Con respecto a otros domicilios que figuran en las facturas y recibos la fiscalización aclara que, en el padrón de la base Efisco, uno figura como inexistente o desconocido desde el 11/01/2012 y el otro como no vigente desde el 03/06/2013.

El proveedor no posee empleados en relación de dependencia, no posee bienes registrables. Fue incluido en la Base e-Apoc con fecha 25/04/2016 bajo la condición sin capacidad económica, no registra presentaciones de declaraciones juradas del IVA desde el 04/2015 y posee actividad hasta el 07/2016, tiene la CUIT inactiva desde el 08/09/2015 hasta 07/04/2016, presenta declaraciones juradas desde el periodo fiscal 2011 en cero, sólo registra pagos de monotributo del año 2010.

Por otra parte, las acreditaciones bancarias son insuficientes respecto de las ventas facturadas, no ha efectuado pago de impuestos, como también se observan cobros por cancelación de operaciones de ventas en efectivo superiores a los $ 1.000. No surgen de las bases de datos información de compras efectuadas para el desarrollo de sus prestaciones de servicios.

De la consulta al FactuWeb y solicitudes de CAI surge que posee cuatro puntos de venta, uno con autorización de comprobantes “A” que figuran pendientes de impresión/recepción, y uno de ellos para la emisión de “Comprobantes Empresas de Seguro – factura en línea”.

De la circularización efectuada a otros clientes del mencionado proveedor, algunos de ellos no contestaron, otros manifestaron haber efectuado operaciones por conceptos que no tienen relación con la actividad económica del proveedor cuestionado, mientras que otros lo desconocieron.

Con relación a la circuito financiero, de la respuesta obtenida por el Banco Macro se analizaron los cheques informados y emitidos por la recurrente, librados como "cheques no a la orden", observando lo siguiente: cincuenta y tres cheques emitidos a nombre del proveedor cuestionado como beneficiario, y cobrados por Centurión Villalba en la sucursal del Banco Macro de la localidad de Arroyo Seco, próxima a Rosario, Provincia de Santa Fe, un cheque emitido al beneficiario Barrios, Samudio Francisco y cobrado por el mismo. Consultadas las bases de datos surge que, el Sr. Barrios declara la actividad económica de "Fabricación de calzado de materiales" con domicilio fiscal en la localidad de Rosario.

Por su parte, respecto de la proveedora Diógenes Norma Noemí, le facturó en los períodos fiscales 05/2013 a 09/2013 $592.975,02.-, de artículos varios denominados carteras, bandoleras y cintos. Se encontraron las siguientes irregularidades: fue dada de alta en eApoc bajo la condición de "Sin capacidad económica", posee CUIT inactivo, las actividades principales declaradas son confección de prendas de vestir n.c.p., excepto prendas de piel, cuero y de punto y Venta al por mayor de mercancías ncp.

De la consulta perfil fiscal del contribuyente surge que no registra pagos, no posee empleados, ni informa bienes registrables. Las acreditaciones bancarias para el período 2014 ascienden a $ 6.269 (único periodo informado), registra incumplimiento en la presentación de declaraciones juradas. No surge información de ventas y compras de parte de la empresa en Citi Ventas y Citi Compras respectivamente.

Con relación a los domicilios, se desprende que: 1) Domicilio fiscal: Pedro Goyena N° 1433, P.B., Dpto. "C", C.A.B.A. En las diferentes fiscalizaciones efectuadas, se concurrió al domicilio, sin poder localizarla, ni respondió a los reiterados requerimientos efectuados por parte del personal AFlP. 2) Domicilios alternativos: Av. Luro 6089, P.B., Gregorio Laferrere, Provincia Buenos Aires se verificó que funciona una agencia de remises donde desconocen a la Sra. Diógenes. 3) Domicilio comercial: Libres N° 109, C.A.B.A., se encuentra impreso en las facturas, constatándose en el domicilio la existencia de un taller de confección precario y desconociendo a la Sra. Diógenes.

Con respecto al seguimiento de los cheques entregados por la actora a la Sra. Diógenes Norma Noemí, a partir de la circularización efectuada al Banco Macro, de los catorce cheques informados se observaron diez firmas diferentes a la de la Sra. Diógenes Norma Noemí y datos incorrectos en los endosos de dicha proveedora. Por su parte de la circularización efectuada a cada uno de los supuestos beneficiarios la mayoría no contestó, en tanto dos informan motivos que no vinculan a la proveedora, informando uno solo de ellos una factura a la Sra. Diógenes Norma Noemí.

Por lo expuesto, el juez administrativo concluyó que los proveedores Diógenes Norma Noemí y Centurión

Villalba, no poseen capacidad económica para llevar a cabo las operaciones con la parte actora, razón por la cual se determinó que la contribuyente dejó de ingresar el tributo en su justa medida en concepto de Impuesto a las Ganancias, IVA e Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas.

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

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

Conforme lo expuesto, en primer término, corresponde expedirse en torno al planteo de nulidad efectuado por la recurrente, adelantando que este argumento carece de fundamentos legales suficientes para sustentar la petición.

En efecto para que prospere la pretensión de la recurrente, la nulidad impetrada debe estar sustentada en un interés jurídico concreto, por lo que resulta necesario que el vicio respectivo haya colocado al recurrente en un verdadero estado de indefensión, ocasionándole un agravio no subsanable, lo que no se verifica en el caso de marras.

En ese sentido el objeto de las nulidades procesales radica en el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio, debiendo acreditarse en cada caso el perjuicio concreto de esa garantía y que la misma ha sido conculcada.

Asimismo, no pueden decretarse para satisfacer un interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio positivo y concreto para el derecho de quien las pide, lo que no ocurre en autos. Lo contrario implicaría declarar la nulidad por la nulidad misma.

En esa tónica debe destacarse que, en relación a lo estrictamente formal, la resolución determinativa de autos, en cuanto acto administrativo, aparece 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. Se observa que la resolución cumple con dichos requisitos al lucir motivada y fundada en sus argumentos. Al respecto, es preciso indicar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos, la determinación de oficio, como especie de acto administrativo, goza de presunción de legitimidad, es decir, que se presume que ha sido emitida conforme al ordenamiento jurídico y la misma subsiste 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.

A su vez en atención a que, la recurrente se agravia de que el juez administrativo denegó la producción de la prueba pericial contable, cabe dejar sentado que, ante esta instancia, la parte actora tuvo la posibilidad de producir dicha prueba. Al ser ello así, el planteo de la recurrente no puede prosperar por cuanto la probanza de que intenta valerse fue producida en las presentes actuaciones.

En definitiva, se observa que los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que hace al fondo mismo de la cuestión sometida a decisión de este Tribunal y excede el marco de la nulidad planteada. Por todo lo expuesto, corresponde

rechazar los agravios de nulidad articulados por la apelante, sin costas atento que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (conf. CSJN, “Bolland y Cía S.A.”, 21/2/13).

**VI.-** Que, seguidamente corresponde analizar la defensa esgrimida por la recurrente respecto de la prescripción de las facultades y poderes del Fisco Nacional para determinar los impuestos cuestionados en autos.

Al respecto, la ley N° 11.683, en su artículo 56, dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras previstas en la ley de rito prescriben, conforme el inc. a), por el trascurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, por su parte el art. 57 establece que comenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto, desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

En principio es dable destacar que la parte actora, plantea la prescripción en relación al Impuesto a las Ganancias del año 2011, Salidas No Documentadas por los períodos fiscales 12/2011, 02 a 11/2012 e IVA correspondiente al período fiscal 12/2011 a 11/2012. De conformidad con lo manifestado, corresponde analizar los períodos más antiguos a los efectos del cálculo de la prescripción, es decir diciembre de 2011 para el caso de Salidas No Documentadas e IVA, y el año 2011 para el caso de Impuesto a las Ganancias. En este sentido al operar los vencimientos de las declaraciones juradas de dichos tributos en el año 2012 el cómputo del plazo de prescripción debe comenzar a contarse a partir del 01/01/2013.

Siendo así, prima facie, se podría sostener que el plazo de prescripción habría vencido el 01/01/2018. Ahora bien, corresponde analizar si se presenta en el caso algún supuesto de suspensión del término de la prescripción. Al respecto, la ley N° 26.860 (BO 03/06/2013), en su artículo 17 estableció la suspensión con carácter general por el término de un (01) año del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos, motivo por el cual el plazo se extendería hasta el 01/01/2019.

Acerca de esto último, tal como el organismo recaudador lo indicara en la contestación del recurso de apelación (cfr. Acápite V punto b del IF-2020-07814302-APN-DTD#JGM), el Máximo Tribunal tuvo ocasión de expedirse en el precedente “Distribuidora El Plata SRL”, en donde consideró que, en tanto el artículo 49 de la ley 23.495 disponía la suspensión del curso de la prescripción “con carácter general”, la misma alcanzaba a la generalidad de los contribuyentes. Vale destacar que dicho criterio fue ratificado por el mismo tribunal in re “AFIP-DGI c/Paredes Cereales Sociedad Anónima s/recurso extraordinario” del 15/10/15 –adhiriendo al dictamen de la Procuración General de la Nación del 29/5/15–, en donde, en relación con el artículo 44 de la ley 26.476 –que aquí incumbe–, se hizo referencia a la aplicación literal del precepto.

Conforme ello, considerando el año de suspensión dispuesto por la norma aludida, la prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional operó el 01/01/2019.

A su vez, es dable traer a colación el artículo agregado a continuación del artículo 65 de la LPT por el cual se establece que: *“…Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o de los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción”*.

Por lo expuesto y en atención a que la vista de las actuaciones se notificó el 14/12/2018 -más los 120 días hábiles

de la mencionada suspensión-, a partir de lo cual empiezan a correr los 17 días pendientes de diciembre de 2018, corresponde concluir que las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar tributos y aplicar sanciones en los períodos discutidos en las presentes actuaciones, no se encontraban prescriptas al 12/06/2019, fecha de emisión de los actos recurridos en estos actuados ni al 14/06/2019, fecha de notificación de aquellos.

Toda vez que el planteo de prescripción no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N, in re “Colorín IMSSA (T.F.N 24.123-I) c/DGI” sentencia del 2 de Julio de 2013).

**VII.-** Que no obstante lo resuelto en el Considerando anterior, cabe recordar con respecto al planteo de inconstitucionalidad endilgados por la actora con respecto a los artículos Nro. 17 de la Ley Nro. 26.860 y Nro. 7 de la Resolución General AFIP Nro. 3509/2013 (BO 07/06/2013), que este Tribunal se encuentra imposibilitado de resolverlo conforme la limitación jurisdiccional que consagra el artículo 185 de la Ley N° 11.683.

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

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

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

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.

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....".

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.

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 y servicios 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 se encontraban en la base e-apoc al momento de la celebración de las operaciones y que las facturas cuestionadas cumplen con los requisitos legales correspondientes.

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 del hecho de que actuó de buena fe y con la actitud diligente correspondiente y que la falta localización física, ausencia de bienes registrables, incumplimiento de pago o falta de capacidad económica de los proveedores impugnados son todas cuestiones que no le son atribuibles. Pero lo cierto es que todas estas cuestiones resultan claramente insuficientes para rebatir la tesis fiscal, sustentada en toda la serie de circunstancias más arriba detalladas, y acreditar la materialidad -no su instrumentación- de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados.

En efecto, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación 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 Centurión Villalba José Orlando y Diógenes Norma Noemi hayan efectivamente entregado los bienes o prestado el servicio de cosido de calzado que dan cuenta las facturas impugnadas por el Fisco Nacional. En ese sentido, de la prueba producida - pericial contable – no se logró acreditar la realidad del vínculo comercial invocado. El hecho de que los libros comerciales y contables estén llevados en legal forma, que las facturas estén registradas en la contabilidad, que se

hayan declarado las compras en el sistema Citi Compras o que las órdenes de pago y las retenciones practicadas fueron realizadas e ingresadas al Fisco Nacional de acuerdo a la legislación vigente, no permiten acreditar que las operaciones comerciales que dieron lugar al cómputo de los créditos fiscales por parte de la actora hayan sido efectivamente celebradas con los proveedores impugnados. A mayor abundamiento, la actora no alcanzo a evidenciar el circuito comercial desplegado para tener por existentes a las operaciones impugnadas que permita inferir que fueron efectivamente realizadas por parte de dichos proveedores.

Sumado a ello de la respuesta de los peritos al punto 3 no se pudieron localizar tres facturas, sus recibos y órdenes de pago.

Con respecto al punto 6 del informe pericial contable, el perito contador propuesto por el Fisco Nacional advierte que, en relación al proveedor Centurión Villalba José de la constatación de comprobantes CAE/CAI observó que las facturas A N° 0003-00000001/01 salta error al verificar el CAE y de las facturas A N° 0001-00000051/52/53/54/55/57/59/60/61/62 salta error al verificar el CAI.

En función de las inconsistencias detectadas a los proveedores Centurión Villalba José Orlando y Diógenes Norma Noemi, y toda vez que la actora no ha logrado derribar las conclusiones a las que arribó el Ente Fiscal 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.

**IX.-** Que, en relación al ajuste efectuado en el Impuesto a las Ganancias, como resultado de la tacha de apócrifo de los proveedores Centurión Villalba José Orlando y Diógenes Norma Noemi y la efectiva adquisición de bienes.

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 las operaciones discutidas, en tanto no se trata aquí de la adquisición de mercaderías o prestación de servicios a proveedores, 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 existencia real de las operaciones comerciales involucradas en los ajustes de marras, más allá de quienes hubieran sido los reales prestadores de los mismos. En ese sentido, surge de autos que no sólo no se ha logrado probar que los sujetos mencionados en los comprobantes impugnados fueron los verdaderos prestadores 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 y servicios, han sido efectivamente recibidos para su posterior venta, de la prueba aportada no surge 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.

**X.-** Que, en cuanto a la determinación de salidas no documentadas respecto de la facturación impugnada, corresponde señalar que como con acierto lo expresara el Dr. Torres, se trata de "*un impuesto proporcional y real a la renta neta presunta que se atribuye al beneficiario oculto. Pero esta misma ocultación ha llevado al legislador a adoptar un arbitrio técnico de inobjetable razonabilidad, cual es el de indicar como sustituto tributario al pagador de la erogación quien desplaza así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es el beneficiario oculto o sustituido tributario" y recuerda que "el sustituto tributario debe ingresar el pago definitivo por la salida no documentada en el término de quince días desde que la erogación se efectuó (art. 52, último párrafo del decreto reglamentario)*" (Torres, A.; "Salidas no documentadas", D.T.E., setiembre 1990; pg. 232).

Al respecto cabe señalar que más allá de la carencia absoluta o simple falencia en la documentación que haga presumir su falsedad, debe analizarse si el pago es real (pero no deducible ni generador de crédito fiscal) o directamente simulado. Tener un comprobante de una erogación falsa equivale jurídicamente a no tener ninguno, desde que no puede identificarse, ni en un supuesto ni en otro, fehacientemente, al receptor de dicho pago.

En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto.

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 e individualizados, que no se le puede exigir el Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas porque se la estaría responsabilizando del incumplimiento de las obligaciones fiscales de otro sujeto inscripto y registrado ante la AFIP, solo por la simple imposibilidad de localizarlo en el domicilio fiscal y que, dichas erogaciones 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 Excma. Corte Suprema de Justicia en la causa "Red Hotelera Iberoamericana S.A", antes citada, que "*...los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados ... carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada ..., y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella*.".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**XI.-** Que en atención a lo solicitado por parte de la actora en cuanto a la procedencia de la reliquidación de las obligaciones reclamadas en las resoluciones recurridas, en las que se hayan practicado retenciones a los proveedores que deben ser descontadas de las obligaciones reclamadas, cabe indicar que conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Molinos Río de la Plata SA”, el 25/8/2015, la aquí recurrente carecería de legitimación para efectuar el citado reclamo.

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

**XIII.-** Que, sentado ello, cabe entonces analizar si las multas aplicadas en autos, con sustento en los artículos 46 y 47 incisos b) y c) de la Ley 11.683, se ajusta a derecho.

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.

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.

En cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) Nº 893 (esto es, 20/10/2000), conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley Nº 11683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben serían pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Sentado ello, con relación a las multas por defraudación aplicadas en 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).

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.

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.

Que en virtud de lo expuesto y de acuerdo con las circunstancias analizadas en las presentes actuaciones se han concordado elementos suficientes para tener por configuradas las sanciones impuestas y no existiendo elementos que justifiquen lo contrario, corresponde confirmar las multas aplicadas al contribuyente de autos en los actos que se recurren.

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

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

El Dr. Magallón dijo:

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

Esta relevante diferencia que señalo, a la que se adiciona la verificación en el *sub lite* de los presupuestos de hecho que evidencian la existencia en el caso de una deliberada conducta defraudatoria, abona la confirmación del acto sancionatorio y la atribución de costas que propone el Sr. Vocal instructor.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pablo Porporatto.

Por ello, SE RESUELVE:

1) Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan IVA, Impuesto a las Ganancias e Impuesto a las Ganancias -Salidas No Documentadas-, con más intereses resarcitorios, con costas.

2) Confirmar las multas aplicadas en las Resoluciones Nros. 47/2019 (DV DEOB), 48/2019 (DV DEOB) y 49/2019 (DV DEOB), con la reducción que se determina en el Considerando XIII, con costas, salvo en la proporción en que se reducen las sanciones, aspecto en el que se imponen por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.03.26 13:56:56 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: 2024.03.26 15:09:36 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: 2024.03.26 15:10:27 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.26 15:12:27 -03:00