Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-57902220-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 3 de Junio de 2024

Referencia: SALA A, VOC 1RA - Sentencia: Expte N°47.274-I "Nuevos Aires Group S.A. s/ recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la fecha se reúne la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por el Dr. Armando Magallón (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el Expediente N°**47.274-I**, caratulado: "**Nuevos Aires Group S.A. s/ recurso de apelación**".

El Dr. Armando Magallón dijo:

I. Que a fs. 133/140 la firma Nuevos Aires Group S.A. interpone mediante apoderado recurso de apelación contra las resoluciones dictadas por la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro de la AFIP-DGI:

(i) N° 160/2016 (DV MRRI), en la que se determina el Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 2009 a 2013, en la suma de pesos cuatrocientos cuarenta y ocho mil trescientos cuarenta y seis con dos centavos ($448.346,2), con más la suma de pesos seiscientos cincuenta y cuatro mil ciento tres con cincuenta y siete centavos ($654.103,57) en concepto de intereses resarcitorios y le aplica una multa graduada en la suma de pesos un millón trescientos cuarenta y cinco mil treinta y ocho con seis centavos ($1.345.038,06), equivalente a tres veces el monto evadido por considerar su conducta tipificada en las previsiones del artículo 46 de la ley 11.683.

(ii) N° 161/2016 (DV MRRI), en la que se determina el Impuesto al Valor Agregado, períodos fiscales 12/2009 a 12/2013, en la suma de pesos doscientos veinticuatro mil ochocientos noventa con noventa y siete centavos ($ 224.890,97), con más la suma de pesos trescientos cincuenta y seis mil seiscientos veintidós con treinta y nueve centavos ($356.622,39) en concepto de intereses resarcitorios y le aplica una multa graduada en la suma de pesos seis millones setecientos cuarenta y seis mil setecientos treinta y dos con noventa y un centavos ($6.746.732,91), equivalente a tres veces el monto evadido por considerar su

conducta tipificada en las previsiones del artículo 46 de la ley 11.683.

(iii) N° 162/2016 (DV MRRI), en la que se determina el Impuesto a las Ganancias- Salidas No Documentadas, períodos fiscales 12/2009 a 02/2014, en la suma de pesos cuatrocientos setenta y nueve mil cuatrocientos seis con diecinueve centavos ($ 479.406,19), con más la suma de pesos setecientos veintidós mil ciento cincuenta y cinco con diecisiete centavos ($722.155,17) en concepto de intereses resarcitorios y le aplica una multa graduada en pesos un millón cuatrocientos treinta y ocho mil doscientos dieciocho con cincuenta y siete centavos ($1.438.218,57), equivalente a tres veces el monto evadido por considerar su conducta tipificada en las previsiones del artículo 46 de la ley 11.683.

Pone de manifiesto que las resoluciones determinativas de oficio son ilegales, que no se le permitió producir prueba en sede administrativa y que su recurso de apelación ante este Tribunal es "*el único remedio que queda para poner freno así al ilegitimo y anticonstitucional acto/s administrativo/s dictado por la Administración Federal de Ingresos Públicos que dispone impugnar la declaraciones juradas de ganancias iva y la supuesta documentación no documentada*" (sic).

Señala que la Administración Federal de Ingresos Públicos no puede ser juez y parte, ya que determina sobre el hecho y la conducta de un tercero, y luego, en base a ese comportamiento -a esa opinión unilateral- sentencia imputando el proceder de la encartada. Manifiesta que son los instrumentos jurídicos y no administrativos los que puedan servir para una condena. Detalla que solo a los tribunales supranacionales se les ha reconocido la imparcialidad jurisdiccional para asegurar la mayor objetividad posible.

Explica que Nuevos Aires Group S.A. contrató con alguien autorizada por la AFIP a funcionar, autorizada a emitir facturas y consultada la base APOC se encontraba habilitada, pero luego de haber pasado años se la incluye y se pretende que lo acontecido tenga consecuencias legales. Remarca que la parte actora no cuestiona la inclusión del o de los contribuyentes en la base APOC, sino en la fecha y carácter retroactivo que le pretende dar para hacerlo valer en forma ilegal.

Relata que dichas operaciones consistieron en la difusión de pauta publicitaria para promoción de la firma Nuevos Aires Group S.A. en automóviles de competición y uniformes deportivos utilizados por el piloto Sr. Juan Francisco Garbelino en categorías TC Mouras y TC Pistas.

Se agravia de que los incumplimientos de terceros (los proveedores) en nada afectan los derechos del contribuyente con los cuales dichos terceros operaron. Por lo que es obligación del Fisco disponer de sus facultades que por ley le han sido otorgadas.

Reitera que ninguna de las tres empresas comerciales figuraba en la base "e-APOC", y también, que no basta con la incorporación APOC o impugnación de una factura de compra para acreditar el carácter de apócrifa. Sino que esto se podrá utilizar cuando se demuestre la inexistencia del emisor, la falta de recepción de los bienes o servicios prestados, la falta de capacidad operativa para cumplir con la prestación o cualquier otro indicio de la inexistencia de las presentaciones o venta.

Respecto de la multa, plantea que no se configura en la especie ni la personalidad de la pena ni la conducta engañosa, en consecuencia no existe conducta punible para la parte quejosa.

Por último, rechaza los cargos formulados de forma general, cita jurisprudencia, solicita revocar las resoluciones recurridas y formula reserva del caso federal.

II. Que a fs. 173/189 la representación fiscal contesta el recurso, solicitando su rechazo por las razones de hecho y de derecho que invoca. Cita jurisprudencia y doctrina, acompaña los antecedentes administrativos, hace reserva del caso federal y solicita se confirmen las resoluciones, con costas.

III. Que a fs. 192 se decidió declarar la causa como de puro derecho y a fs. 275 se resolvió acumular el expediente N° 48.194-I al que lleva el N° 47.274-I.

Que en el expediente N° 48.194-I a fs. 221 se apela la Resolución N° 89/2017 dictada por la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro de la AFIP-DGI en la que se establece la responsabilidad personal y solidaria de la Sra. Georgina Ricciardi en su carácter de socia gerente –mientras que Nuevos Aires Group era una S.R.L.- y presidente respecto de la obligación impositiva de la contribuyente Nuevos Aires Group S.A. en la suma de pesos novecientos diez mil noventa y cuatro con cincuenta centavos ($910.094,50), con más la suma de pesos un millón quinientos dieciocho mil quinientos cuarenta y nueve con cincuenta y siete centavos ($1.518.549,57), y le aplica una multa graduada en la suma de pesos seiscientos treinta y siete mil sesenta y seis con quince centavos ($637.066,15), por considerar su conducta tipificada en las previsiones del artículo 45 de la ley 11.683.

Que en el escrito de apelación presentado ante este tribunal, mediante apoderado sostiene como cuestión de previo y especial pronunciamiento la nulidad absoluta del acto administrativo ya que el incumplimiento cursado al deudor principal no se encuentra firme.

Explica que la Sra. Georgina Ricciardi fue socia gerente de Nuevos Aires Group S.R.L. desde el 11.01.2007 hasta el 08.07.2010. Luego prosiguió siendo presidente de la misma empresa, pero ahora bajo la forma de Sociedad Anónima hasta el 19.09.2013. Afirma la existencia de las operaciones impugnadas por la AFIP cuya impugnación dió lugar a las determinaciones impositivas practicadas al deudor principal.

Agrega que la responsabilidad del deudor solidario nace frente al incumplimiento por parte del deudor principal a la intimación de pago cursada por la AFIP. Así las cosas, solo se puede extender la responsabilidad al sujeto solidario vencido el plazo de la intimación cursada al deudor principal.

Detalla que según la terminología utilizada por el legislador, surge de la literalidad de la norma legal y deben integrar la obligación tributaria, no en virtud de su capacidad contributiva sino como medio de hacer efectivo el pago de la deuda impositiva.

Reconoce la responsabilidad administrativa de Georgina Ricciardi en Nuevos Aires Group S.A. y que, de prosperar el criterio fiscal, debería ingresar a las arcas del Estado la deuda tributaria intimada.

Ofrece prueba, cita jurisprudencia, hace reserva del caso federal, solicita se revoque la resolución apelada, con imposición de costas al Fisco Nacional.

Que a fs. 244/259 la representación fiscal contesta el traslado del recurso, que por las razones de hecho y de derecho que invoca solicita su rechazo. Cita jurisprudencia y doctrina, acompaña los antecedentes administrativos, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución, con expresa imposición

de costas.

Luego de citadas las partes a la audiencia preliminar de prueba, a fs. 284 se les hace saber que la presente causa y su acumulada serán resueltas con las constancias obrantes en autos y sus respectivos antecedentes administrativos.

Que a fs. 285 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “A” y a fs. 291 se pasan los autos para dictar sentencia.

IV. Que corresponde adentrarnos al análisis de las resoluciones recurridas.

De sus respectivos considerandos surge que en el procedimiento de fiscalización llevado a cabo sobre Nuevos Aires Group S.A., se detectó que realizó operaciones con proveedores que fueron calificados de apócrifos -Conde Marketing S.R.L., Conde Mkt S.R.L y Publicidad Activa S.A.-, ello en base a que dichos proveedores emitieron sus facturas a nombre de Nuevos Aires Group S.A., por lo que no se hallan vinculadas al beneficiario del sponsor y/o patrocinante, es decir, el piloto de automovilismo Sr. Juan Francisco Garbelino. Asimismo, fueron observados por las siguientes circunstancias:

1) Conde Marketing S.R.L.:

Que al llevarse a cabo las tareas de fiscalización, se detectó que Conde Marketing S.R.L. no posee libros de contabilidad, libros rubricados ni capacidad económica para el nivel de ventas declarado en los períodos 2009 y 2010. Además, se constató que su planta de personal consta de doce empleados en los períodos mencionados, pero parte del mismo fue temporal, a tiempo parcial y de remuneraciones exigua.

Que en relación al circuito de pagos, se observó que el 86% de las cobranzas no fueron efectivizadas por Conde Marketing S.R.L. y tan solo el 12% de la facturación fue acreditada en sus cuentas.

Que se han informado percepciones sufridas por montos exiguos, siempre realizadas por servicios mínimos indispensables para funcionar (empresas de servicios de comunicación, seguros y bancos). Así pues, Conde Marketing S.R.L. no actuó como agente de percepción ni retención a pesar de la voluminosidad de las compras registradas a su nombre.

Además, no informa proveedores que guarden relación con los niveles de compras inferidos a partir de los créditos fiscales declarados.

Por lo tanto, se corroboró la incapacidad financiera económica y operativa de Conde Marketing S.R.L., por lo que no se verifican elementos suficientes que constaten la autenticidad de las operaciones.

2) Conde Mkt S.R.L.:

Con respecto a dicho proveedor, se constató que posee una relación débito-crédito fiscal alejada de los parámetros promedios de su actividad. Si bien no informó sus socios, autoridades, accionistas o representantes, surge de la información de la Administración Federal de Ingresos Públicos que el Sr. Cuzzola, Pascual Enrique es cotitular de una cuenta corriente de la firma, en carácter de representante legal, el cual no posee ingresos ni bienes a considerar.

Además, el Sr. Cuzzola manifestó que el verdadero dueño de la firma era el Sr. Alfredo Boccia y su hijo, el Sr. Alfredo Osvaldo Boccia, era el apoderado. También, el Sr. Cuzzola expresó que firmaba cheques en blanco y eran completados por el Sr. Boccia, quien trabajaba en la empresa "Mejores 2014" en la ciudad de Rosario.

Que al relevar los ingresos en sus declaraciones juradas, Conde MKT S.R.L. incrementó exponencialmente sus ventas del año 2010 al 2012 sin evidenciar capacidad operativa suficiente. Prueba de lo anterior es que durante los años 2009 y 2010 no presentó declaraciones juradas correspondientes a la seguridad social, en el año 2011 declaró un empleado y en noviembre de 2013 declaró seis trabajadores, de los cuales algunos lo fueron a tiempo parcial.

En relación con las cobranzas, la operatoria fue similar a Conde Marketing S.R.L.. En este sentido, casi la totalidad de los cheques librados poseen endosos y gran parte no son cobrados por la firma.

3) Publicidad Activa S.A.

Nada se dice sobre dicha firma en los considerandos de las resoluciones recurridas. En otras palabras, la Administración Federal de Ingresos Públicos no detalló los indicios que la llevaron a calificar como "proveedor apócrifo" a la empresa en cuestión.

V. Que a la luz de la profusa investigación llevada a cabo por el organismo fiscal, cabe anticipar que a juicio de este Tribunal la impugnación respecto de los proveedores "Conde Marketing S.R.L." y "Conde MKT S.R.L" luce debidamente sustentada en la comprobación de indicios graves, precisos y concordantes que imprimen serios reparos respecto de la validez de las operaciones y la capacidad de los sujetos como quienes las concretaron.

Que siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla "*onus probando 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 art. 337 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.

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

En ese contexto, el tema en debate queda reducido a una cuestión de hecho y prueba destinado a obtener un adecuado grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos tenidos en cuenta por la AFIP y negados por la actora, razón por la cual corresponde analizar las probanzas arrimadas por esta última.

Ello así, debe determinarse si los elementos probatorios aportados por el apelante a estos autos permiten un confronte capaz de confirmar la relación entre la prestación de servicios por parte de los proveedores impugnados y la real operación en los créditos fiscales declarados. Esta equivalencia resulta

imprescindible para considerar válida la cuantificación, y en consecuencia, irresistible la existencia de la obligación tributaria declarada por el contribuyente. De no ser así, aun cuando acreditase la mera existencia física de los proveedores impugnados, no se podría aseverar que la autodeterminación practicada por el contribuyente es conteste con las operaciones efectivamente realizadas.

La fiscalización se origina con la finalidad de verificar el cumplimiento dado a las normas de Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 12/2009 a 12/2013, al Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2009 a 2013 y el Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas períodos fiscales 12/2009 a 02/2014.

Que en virtud de los indicios constatados por la auditoría fiscal es dable advertir que las prestaciones de servicios no pudieron ser efectuados por los sujetos impugnados, en tanto se corroboró que carecían de capacidad económica, financiera y operativa.

Dicha incapacidad se denota por las abultadas irregularidades encontradas a los supuestos proveedores enumeradas con anterioridad en el punto IV. De esta forma, no queda duda alguna que “Conde Marketing S.R.L.” y “Conde MKT S.R.L.” fueron utilizadas como usinas de facturas apócrifas, ya que no demostraron contar con empleados suficientes para realizar sus operaciones, poseían una llamativa relación crédito-debito fiscal asimilable a uno (1), no llevaban en tiempo y forma los libros societarios, ni mucho menos realizaban las presentaciones de declaraciones juradas correspondientes.

Además, las dos firmas en tratamiento sufrieron percepciones bajas – casi indispensables como seguros o bancos- y no actuaron como agentes de percepción ni retención.

Por último, ambos proveedores se manejaron con la misma oscuridad en cuanto al circuito de pagos, ya que no se pudo corroborar el destinario final de los fondos debido a la gran cantidad de endosos que tenían los cheques.

Que frente a tales indicios que revelan las inconsistencias endilgadas a los proveedores no confiables, el recurrente no aportó los elementos probatorios indispensables para lograr desacreditarlas.

La parte actora se limitó a escudarse en que las operaciones se encontraban documentadas, señalando que los servicios se prestaron, que los hechos de un tercero (proveedores) en nada afectan al contribuyente y que la carga en la base E-APOC fue posterior a la contratación de los servicios; de hecho, nada dijo sobre la falta de fundamentación del Fisco sobre el proveedor Publicidad Activa S.A..

Sin embargo, tales extremos no son suficientes para aseverar que aquel que emitió el comprobante sea efectivamente quien prestó el servicio, si al momento de verificar su concreta situación el organismo se encuentra con sujetos que presentan características que tornan evidente que sería imposible que cumplieran aquellas operaciones.

Que valorada la prueba documental obrante en los antecedentes administrativos, se observa que no fue posible encontrar representante alguno de los proveedores denunciados que acredite la relación entre las facturas y la efectiva prestación de servicios. Asimismo se observaron serias irregularidades en su condición tributaria y la patente falta de capacidad operativa y comercial para concretarlas.

Que así las cosas, debe señalarse que una factura puede válidamente ser considerada como apócrifa cuando

no representa la realidad económica que en la misma se registra, sea porque la factura corresponde a una operación inexistente, o porque corresponde a una operación existente pero el sujeto emisor de la misma no resulta ser el proveedor real.

Adicionalmente, cabe recordar que conforme surge de reiterada jurisprudencia, para que se pueda computar el crédito fiscal se deben cumplir una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre discriminado en la factura o documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; o 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.

Que frente a las afirmaciones de la actora mediante las cuales ratifica la autenticidad y veracidad de todas las operaciones que celebró y que según sus dichos fueron documentadas mediante las correspondientes facturas de prestación de servicios 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 Futaleufú 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 distintas Salas del Tribunal (*vide* por caso la causa "Impulso SA.", 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 SA." 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. SMC", CNACAF, Sala V, sentencia del 12/07/2000).

Todo este desarrollo jurisprudencial tuvo origen en el pronunciamiento in re "Industrias Electrónicas Radio Seria 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 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 en tal sentido, corresponde recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que 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), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los proveedores de servicios 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 10/03/2015), 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 25/08/2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015, la C.S.J.N. in re "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/DGI", sostuvo *"Que el último párrafo del art 12 de la ley de impuesto al valor agregado (L.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 de los vendedores de los bienes o de los proveedores que prestan un servicio, 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 que aquél les adjudicó."*

Que ello viene a significar que no resulta ajustado a derecho el cómputo de crédito fiscal por el solo hecho de la facturación, toda vez que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo *per se* la factura, entidad suficiente para generar dicho crédito.

Cabe aclarar que los indicios que pusieron en duda la veracidad de las operaciones que declara la recurrente frente a la administración tributaria se relacionan con la propia existencia de los proveedores fiscalizados, y en ese orden de ideas, no asiste razón a la recurrente cuando insiste en que prueba de la veracidad de las operaciones, y por lo tanto de los proveedores, se encuentra sustentada en el hecho de que al momento de contratar no se encontraban en la Base E-APOC.

Que surge de las constancias de autos la producción de prueba informativa obrante en los antecedentes administrativos; se observa que las respuestas brindadas por los bancos no desvirtúan el análisis del organismo fiscal respecto a la existencia de los proveedores en cuestión y su capacidad económica.

En conclusión, las pruebas documentales aportadas en instancia administrativa tampoco desvirtúan la cuestión de fondo planteada por el Fisco Nacional respecto a la existencia de los proveedores o la confirmación de que sean estos quienes realizaron las operaciones con la actora.

Que en definitiva, el recurrente no presentó en esta instancia -ni precedentemente- elementos de convicción que posibiliten tener por acreditado que los sujetos cuestionados (i) fueron quienes en la realidad cumplieron con las operaciones expuestas en las facturas y (ii) que las mismas hayan existido. Siendo así, correspondía al apelante demostrar la real concordancia entre lo que se consignó en las facturas

declaradas y presentadas y lo que aconteció en la realidad de los hechos, a fin de tornar procedente el cómputo de crédito fiscal contra ese débito supuestamente verificado en cabeza de los referidos proveedores; pero ello no ha tenido lugar en las presentes actuaciones.

Que tal como lo explicara nuestro Más Alto Tribunal, por la propia mecánica del impuesto *"el llamado crédito fiscal constituye una acreencia sujeta a la condición legal de que se verifiquen operaciones generadoras de un débito contra el que aquél pueda ser imputado, lo que implica que el momento en que el adquirente de los bienes satisface el impuesto no coincide con aquel en el cual el tributo ingresado se convierte en crédito fiscal, ya que no solo su medida sino también su existencia dependen de la ulterior concreción de tales operaciones"* ("Álcalis de la Patagonia SÁ.", sentencia del 6/05/1986).

Por lo expuesto, debe confirmarse la Resolución N° 161/2016.

Que en cuanto al Impuesto a las Ganancias, la pretensión fiscal debe ser igualmente confirmada porque el recurrente no acreditó la existencia de los gastos, es decir, que las contrataciones de los servicios por parte de Nuevos Aires Group S.A. fueron reales. De nuevo, el hecho de que desde el punto de vista contable obren registradas no implica su existencia, sin otros elementos de prueba que de manera fehaciente lleven a la convicción de que no se trata de operaciones de mera apariencia formal.

Ello así máxime cuando las pruebas rendidas en instancia administrativa, no permiten afirmar la real contratación de los servicios; es decir, no hay elementos en el expediente para afirmar que los gastos documentados en los comprobantes fiscales objetados realmente fueron realizados.

Por estos motivos, debe confirmarse también la Resolución N° 160/2016.

Que, a propósito del impuesto a las Salidas No Documentadas, también debe confirmarse lo intimado en la Resolución N° 162/2016 respecto de los proveedores “Conde Marketing S.R.L.” y “Conde MKT S.R.L”. Las tareas de fiscalización arrojaron que las contrataciones no fueron realizadas con éstos, ni tampoco los pagos efectuados a quienes emitieron los comprobantes fiscales.

Así, las irregularidades detectadas son de tal entidad que justifican la aplicación de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación emergente del precedente de Fallos 326:2987 cuando señaló que *"…una salida de dinero carece de documentación -a los fines de aquella norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien la 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"* y, en el caso, los beneficiarios que Nuevos Aires Group S.A. identifica en su documentación como receptores de los pagos en modo alguno fueron los reales receptores del dinero, sino que lo cobraron por encargo de otras personas ajenas a las operaciones.

Todas estas razones son por demás suficientes para confirmar las Resoluciones Nros. 160/2016, 161/2016 y 162/2016, en lo referido a los proveedores “Conde Marketing S.R.L.” y “Conde MKT S.R.L”, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ella que acceden y son la indemnización debida por la demora en el ingreso de sus obligaciones.

VI. Ahora bien, es menester abocarse al tratamiento del proveedor “Publicidad Activa S.A.” y su

injerencia en las Resoluciones aquí debatidas.

Lo cierto es que nada se dice en los considerandos de las tres resoluciones ventiladas en autos -Nros. 160/2016, 161/2016 y 162/2016- respecto de dicho proveedor. También lo es que la parte quejosa no se agravia al respecto, no obstante ello, cabe concluir que las resoluciones del organismo fiscal carecen de fundamentación respecto del proveedor "Publicidad Activa S.A.".

Así las cosas, en lo que alcanza a los ajustes del proveedor citado –Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias, Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas y sus respectivas sanciones- entiendo que las resoluciones son insuficientes por falta de fundamentación ya que muestran omisiones sustanciales de motivación. Es decir, nada se dice en las resoluciones en lo atinente a la o las causas que llevaron al Fisco a ajustar esos períodos de los mencionados tributos respecto de ese proveedor. Carece así de un adecuado examen de las circunstancias de hecho y de derecho que lo llevaron a tomar dicha decisión.

Que la Ley N° 19.549 (BO 27/4/1972) en su artículo 7 inc. e) indica que uno de los requisitos esenciales del acto administrativo es la "*Motivación*" pudiendo ser ésta definida en un criterio amplio como "*la exteriorización en el acto de la existencia de la causa y la finalidad"* (Cassagne, Juan C., *Derecho Administrativo*, T. II, p.135, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998) o, según otros autores, "*la expresión de los antecedentes de hecho y derecho que originan el acto*"(Marienhoff, Miguel S., *Tratado de derecho administrativo*, T. II, ps. 302 y ss., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999).

Que, por su parte, Tawil destaca la importancia de este requisito en el control de la actividad administrativa, y lo vincula con el sistema republicano de gobierno adoptado por nuestros constituyentes. Así, agrega, "*(…) reducir la motivación a un mero instrumento de control implica subestimar en demasía su papel (…) ya que permite que el interesado directo conozca las razones por las cuales su situación jurídica se ha visto o no modificada"* (Tawil, Guido, *Administración y Justicia*, T. I, ps. 359/360, Depalma, Buenos Aires, 1993).

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que la motivación es "*expresión de la causa"* (Fallos 312:156), "*explicita enunciación de las razones"* (Fallos 314:1531) y/o "*descripción detallada de los antecedentes del caso"* (Fallos 316:729). Nada de ello ocurrió en las resoluciones aquí apeladas al respecto del proveedor "Publicidad Activa S.A.".

Sentado ello, corresponde declarar la nulidad de las resoluciones apeladas en la porción que corresponde al proveedor "Publicidad Activa S.A.". Con costas por su orden, habida cuenta de que ello se ha resuelto sobre la base de argumentos introducidos por el Tribunal.

VII. Que, a continuación, corresponde pronunciarse sobre las multas impuestas a la actora en las Resoluciones Nros. 160/2016, 161/2016 y 162/2016, por la defraudación del ingreso del Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas, tipificando su conducta en las precisiones del artículo 46 junto a las presunciones de dolo del artículo 47 incisos a) y b) de la Ley N° 11.683.

Que tal como fuera establecido en la ley de rito, la sanción del artículo 46 dispone que "*El que mediante*

declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido."

Que las consideraciones de hecho y de derecho formuladas en los párrafos precedentes, demuestran claramente que también deben ser confirmadas por cuanto ha quedado acreditado el dolo incurrido por Nuevos Aires Group S.A. en la confección de declaraciones juradas. Esto así en el Impuesto al Valor Agregado, en las que incluyó créditos fiscales de comprobantes fiscales emitidos por proveedores inexistentes, como en el Impuesto a las Ganancias, en las que dedujo gastos en las mismas condiciones, es decir, confeccionando declaraciones engañosas.

En cuanto al dolo exigido por dicha figura, cabe recordar que el art. 47 de la ley habilita al juez administrativo a presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Como ya mencionó esta Sala en anterior composición en oportunidad de resolver en "Ortiz de Rosas, Matías s/ apelación" el 31/3/16, *"(…) En relación a las presunciones de dolo previstas en el art. 47 de la ley de procedimientos, es del caso puntualizar su carácter "iuris tantum", conforme surge del primer párrafo de dicha norma. Dicha norma dispone que se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos (…)"*.

Del mismo modo, la Cámara en su fallo "Construcciones Thor S.A. (106713561-I) c/DGI s/Recurso Directo de Organismo Externo" de fecha 10/5/22 dijo que: *"(…) las declaraciones juradas presentadas de manera inicial no reflejaban la realidad con respecto a la materialización del hecho imponible, la cual sólo pudo ser determinada mediante la confrontación de los datos contenidos en aquellas con los libros contables y demás documentación del contribuyente. Por otra parte, las declaraciones juradas presentadas inicialmente presentan una grave contradicción con los libros, documentos y demás antecedentes y por su parte, la actora no acreditó la concurrencia de ningún elemento que la eximiera de responsabilidad por dicha inexactitud (cfr. esta Sala, en la causa "Octano S.A. (TF 26.111-I) c/D.G.I." expte. 17.360/2008, sentencia del 08/09/09; en igual sentido, esta Sala, en la causa "Pagliero, Oscar Raúl (TF 23.984-I) c/ D.G.I." expte. 10.581/2008, sentencia del 25/06/09)."*

Y así mismo, en el mismo precedente dijo: *"(…) no se advierten razones para dejar de lado las presunciones establecidas en el artículo 47, incisos b) de la ley 11.683, de conformidad con las cuales, salvo prueba en contrario, la intención de producir declaraciones engañosas se presume cuando en las declaraciones juradas se consignen datos inexactos que presenten una grave contradicción respecto de la información consignada en los libros y demás documentación contable y; además, considerando que en el caso esa inexactitud produjo una grave incidencia en la determinación de la materia imponible (…)."*

Así también, en el caso "Sánchez Herrera, Carlos Alberto c D.G.I." del 30/08/2000 expresó: *"(…) dispone el art. 46 de la ley procedimental tributaria que el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa; mientras que el actual art. 47 inc. b) (t.o. en 1998) determina que se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando en la documentación se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible. (…) la consecuencia fundamental de la*

existencia de las presunciones del actual artículo 47 consiste en que una vez que el Fisco ha probado (como sucede en el caso de autos) que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa; lo que no ha sucedido en el supuesto sub-examine (conf. H.D. Díaz Sieiro, R.D. Veljanovich, L. Bergroth, "Procedimiento Tributario", 1993, p. 377) (…)".

En estos autos ha quedado comprobada en la realidad fáctica la exteriorización de los elementos objetivos del ilícito que recepta el art. 46 de la Ley N° 11.683 y la presunción legal del dolo que refiere el art. 47, incisos a) y b) de dicho cuerpo legal ha sido debidamente fundada por el juez administrativo, por lo que corresponde confirmar también las sanciones aplicadas en las Resoluciones al respecto de los proveedores "Conde Marketing S.R.L." y "Conde MKT S.R.L.".

Sin perjuicio de ello, del Informe Final de Inspección ya mencionado en este decisorio surge que la recurrente no presenta antecedentes infraccionales, lo que conduce a reducir las sanciones a su mínimo legal en dos tantos de los gravámenes dejados de ingresar en su justa medida, con costas en la parte que se confirma y por su orden en relación con la reducción de las mismas.

VIII. Que resta ahora expedirse sobre la validez de la Resolución N° 89/2017, a través de la cual se dispuso establecer la responsabilidad personal y solidaria de la Sra. Georgina Ricciardi, en cuanto su carácter de socia-gerente (de Nuevos Aires Group S.R.L.) y presidenta de Nuevos Aires Group S.A.

La deuda que se le reclama a la recurrente tiene su origen en la fiscalización llevada a cabo a Nuevos Aires Group S.A. en la que se constató que no había pagado las obligaciones tributarias del Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2009 a 2013, Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas por los períodos fiscales 12/2009 a 02/2014 y el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 12/2009 a 12/2013.

Dicho lo anterior, solo se le extiende la responsabilidad tributaria por los períodos hasta el 19/09/2013, fecha en la cual se verifica la renuncia de la Sra. Ricciardi a la presidencia de la firma.

Como ya se dijo, la actora sostiene con carácter de previo y especial pronunciamiento la nulidad del acto recurrido debido a la supuesta falta de firmeza del incumplimiento cursado al deudor principal. Luego, reitera en forma de agravio en lo que respecta al fondo de la cuestión que la intimación cursada al deudor principal (Nuevos Aires Group S.A.) no se encuentra firme por estar apelada ante este Tribunal.

Es decir, ejerce la misma defensa por dos vías distintas, una como excepción de previo y especial pronunciamiento para intentar lograr la nulidad del acto y otra como defensa de fondo. Es por esto que, a fin de evitar repeticiones, corresponde tratarlas conjuntamente, ya que ambas sostienen el mismo argumento.

Ahora bien, para esto, cabe citar la normativa aplicable al caso para luego arribar a una conclusión:

Ley 11.683 ART 8º — Responsables en forma personal y solidaria con los deudores del tributo. Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros

responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:

a) Todos los responsables enumerados en los puntos a) a e), del inciso 1, del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio. No existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente.

En las mismas condiciones del párrafo anterior, los socios de las sociedades regidas por la Sección IV del Capítulo I de la Ley General de Sociedades N° 19.550 (t.o. 1984) y sus modificaciones, y los socios solidariamente responsables de acuerdo con el derecho común, respecto de las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades o personas jurídicas que ellos representen o integren.

En efecto, de la norma citada ut supra no se desprende que sea requisito normativo exigir la firmeza del acto de intimación de pago para nacer la responsabilidad tributaria del solidario.

No es un hecho controvertido en autos el origen o la existencia de las obligaciones reclamadas, a punto tal que la propia Sra. Ricciardi a fs. 225 de su escrito de apelación ante este Tribunal, consigna *"(…) no desconocer su actuación como responsable administrativa de Nuevos Aires Group S.A (…)"* y que *"(…) de prosperar el criterio fiscal debería ingresar la deuda tributaria intimada (…)"*.

Es decir, desde el punto de vista formal no se debate en estos autos el carácter de socia gerente y presidente de la Sra. Ricciardi. Así como tampoco se discute desde el punto de vista subjetivo, ya que la propia recurrente lo reconoce en su descargo ante este Tribunal y obra en los antecedentes administrativos el carácter de firmante apoderada y cotitular de las cuentas bancarias de la sociedad en distintas entidades financieras. Además, la Sra. Ricciardi suscribió los balances contables de la sociedad.

La recurrente se limita a agregar a la norma un requisito que la propia norma no exige, es decir, se agravia de la falta de firmeza de la deuda reclamada.

En ese orden de ideas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho en el caso "Bozzano, Raúl José (TF 33.056-I) c/ DGI" de fecha 11/02/2014 que: *"...la norma transcripta no requiere el carácter firme del acto de determinación del tributo al deudor principal, sino únicamente que se haya cursado a éste la intimación administrativa de pago y que haya transcurrido el plazo de quince días previsto en el segundo párrafo del art. 17 sin que tal intimación haya sido cumplida. La conclusión expuesta resulta acorde con la doctrina establecida por el Tribunal en el precedente "Brutti" (Fallos: 327:769). En efecto, allí se señaló que la resolución mediante la cual se hace efectiva la responsabilidad solidaria sólo puede ser dictada por el organismo recaudador "una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena"*.

En tales condiciones, conforme el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el

recaudo necesario para extender la responsabilidad solidaria se encuentra cumplido en el caso en examen, pues los actos administrativos por los que se determinó la obligación tributaria del principal, sin que éste acreditara cumplimiento de las intimaciones de pago, quedaron firmes, encontrándose vencido el plazo otorgado al deudor principal.

La Corte ha dicho que al momento de interpretar una norma, cualquiera sea su índole, debe tenerse primordialmente en cuenta su finalidad (Fallos: 305:1262; 322:1090; 330:2192; 344:1810) y puntualmente en materia de interpretación de las leyes impositivas en Fallos: 326:2987. En síntesis, la finalidad de la responsabilidad tributaria solidaria es la tutela del crédito fiscal, y el supuesto de eximición que prevé dicha norma no se configuró en autos, limitándose la recurrente a acusar la falta de firmeza de una deuda, cuando la ley así no lo exige.

En cuanto a los intereses resarcitorios, la recurrente no expresa agravio alguno, por lo cual cabe tenerlos por firmes y consentidos.

En cuanto a las multas aplicadas, corresponde remitirse a lo decidido en el considerando VII y adoptar idéntica solución.

Por ello corresponde la confirmación de la Resolución N° 89/2017, con costas.

La Dra. Laura Guzmán dijo:

Que adhiere al relato de los hechos y a los Considerandos V, VI, VII y VIII del voto del Dr. Magallón, con excepción de lo resuelto con respecto a las sanciones aplicadas a Nuevos Aires Group S. A. y Ricciardi Georgina en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas, las que a mi criterio, deben ser revocadas.

Ello en el entendimiento que no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descripto en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósitos contempladas para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que los artículos 45 y 46 requieren.

Ello así por cuanto para nuestro sistema tributario, la declaración jurada es aquélla que efectúa el contribuyente o el sujeto obligado a declarar, mediante la cual realiza una operación de interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (conf. Jarach, Dino; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Abeledo-Perrot, pág. 432 y sgtes). Es así, que como con justeza lo dice el Profesor Giuliani Fonrouge, la declaración tributaria es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. Es el medio por el cual el contribuyente fija el monto del impuesto, mientras no sea impugnada, regula la existencia y medida de la obligación tributaria (conf. CNACAF, Sala I, "MOUKAREL S.A.C.I. y F", 20/5/94).

En definitiva, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta, definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial

que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

En ese contexto, y más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893 del 11/9/2000, que si bien contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta -a mi criterio- una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos -según se vio- es distinta. (vid. doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, "Gaseosas La Tablada S.A.").

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11683. En efecto, de consuno con dicho precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los artículos 39, 45 y 46 de la LPT, las boletas de depósito, deben cumplir con los siguientes elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte" (conf. CNFED, CONT. ADM., Sala I; "Smurfit Kappa de Argentina S.A.", 17/5/2016). Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que aquellos fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

A mayor abundamiento, debe tenerse presente que la multa se aplica con relación a la salida documentada en sí misma y no en función del impuesto a las ganancias o al valor agregado que pudiera haber omitido la actora en virtud de la deducción indebida en su respectiva declaración jurada (conf. entre otros T.F.N., Sala A, "Vaccaro, Néstor J", 17/12/2003).

Por ello voto revocar las sanciones aplicadas en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, con costas.

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

Por ello, por mayoría **SE RESUELVE:**

1) Confirmar parcialmente las Resoluciones apeladas, con costas a la vencida en cuanto se confirman y por el orden causado en cuanto se declara nulidad.

2) Confirmar las sanciones aplicadas, reduciéndolas al mínimo legal. Con costas por la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reducen.

3) Ordenar a la AFIP - DGI para que en el término de 30 (treinta) días practique la reliquidación de los montos ajustados a las pautas establecidas en la presente, debiendo entregarse los antecedentes administrativos de autos por el mismo término.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2024.05.31 16:48:32 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2024.06.03 11:14:41 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.06.03 12:52:50 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.03 12:53:35 -03:00