República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-119598007-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-79215402- -APN-SGAI#TFN; HARWICZ CARLOS MARCELO y acumulados

---

AUTOS Y VISTOS:

El **EX-2023-79215402- -APN-SGAI#TFN** caratulado **"HARWICZ CARLOS MARCELO** s/ **Recurso de Apelación"**; y sus acumulados **EX-2023- 79518035 - -APN-SGAI#TFN, EX-2023- 79518303 - -APN-SGAI#TFN,** 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. Pérez dijo:

I.- Que mediante IF-2023-79215169-APN-DTD#JGM, IF-2023-79517967-APN-DTD#JGM y por IF-2023-79518228-APN-DTD#JGM la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones N° 95/2023 (DV RRII P), 96/2023 (DV RRII P) y 97/2023 (DV RRII P) todas del 09 de junio de 2023, dictadas por el Jefe Int. División Revisión y Recursos II, Dirección Regional Palermo de la Dirección General Impositiva.

La apelante impugna las mencionadas resoluciones mediante las cuales se determinó de oficio sus obligaciones frente a:

1) Impuesto a las Ganancias período fiscal 2016 por la suma de $250.250.-, más intereses resarcitorios por $670.276,31 y se le aplica una multa por $750.750.- equivalente a tres veces el monto dejado de ingresar conforme lo dispuesto por el artículo 46 y 47 inc. a), b) y d) de la Ley 11.683.

2) Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 1/16 a 4/16, 7/16, 10/16 y 11/16 por $154.870,42.- con más intereses resarcitorios por $466.635,72 y se le aplica una multa por $464.611,26.- períodos fiscales 01/16 a 4/16, 7/16, 10/16 y 11/16 equivalente a tres veces el monto dejado de ingresar conforme lo dispuesto por el artículo 46 y 47 inc. a), b) y d) de la Ley 11.683.

3) Impuesto por Salidas No Documentadas períodos fiscales 02/2016, 5/2016, 6/2016, 10/2016, 2/2017 y 04/2017 por $260.872,50.- con más intereses resarcitorios por $756.962,69, y se le aplica una multa por

$782.617,50.- períodos fiscales 02/2016, 5/2016, 6/2016, 10/2016, 2/2017 y 04/2017 equivalente a tres veces el monto dejado de ingresar conforme lo dispuesto por el artículo 46 y 47 inc. a), b) y d) de la Ley 11.683.

Señala que, según surge de la orden de intervención, el origen del cargo es “usuario de facturas apócrifas”.

Sostiene que el fisco procedió a cuestionar las operaciones celebradas con los proveedores Interconsul S.A y Bates Integrated Comunications S.A. por considerarlas inexistentes e impugnar la deducción de los créditos fiscales.

Expresa que presentó diversas multinotas, tendientes a acreditar la efectiva existencia de las operaciones realmente efectuadas con los proveedores cuestionados.

Explica que es una distribuidora cinematográfica, es decir, el nexo entre el productor de un contenido audiovisual y el exhibidor o comercializador del mismo. Dice que la tarea de distribución es llevada a cabo por un intermediario que maneja cierto “know how” y tiene acceso a una red de contactos establecida que hace más efectiva la negociación con los espacios de comercialización de contenidos. Luego las películas llegan al distribuidor a través de la adquisición de los derechos de las películas.

Agrega que en los contratos de compra de películas, las sumas pactadas se las denomina MG (Mínimo garantido), y que una vez realizada la facturación del ciclo de la película en salas se debe producir un informe que consiste en que al total de la facturación neta de las salas se les descuenta los gastos incurridos para su estreno tanto de laboratorio como de marketing y promoción, la suma resultante, en el caso que de positiva, dinero a favor, se la divide en partes iguales, 50% para el Distribuidor y 50% para el productor, debiéndose descontar a ese 50% el Mínimo Garantido ya entregado.

Manifiesta que para el Fisco no se demostró la existencia real del gasto relacionado por las operaciones facturadas con los proveedores, ni que el mismo fuera necesario para obtener mantener y conservar la ganancia gravada, por ende procede a impugnar el gasto oportunamente efectuado.

Aclara que su mandante contrató los servicios de Interconsul S.A y Bates Integrated Comunications S.A, para las confecciones de publicidad Gráfica, comunicación web, y control de asistencia en salas de cine, y que dichas empresas existen y que, en forma previa, obtuvo su inscripción ante la Administración y emitieron factura por los servicios.

Además añade que los proveedores cuestionados, resultaron los proveedores por esos servicios y bienes mencionados precedentemente.

Entiende que no puede dudarse sobre la veracidad de las operaciones y de la de capacidad económica de los proveedores en cuestión, toda vez que de las propias actuaciones administrativas surge que los servicios fueron efectivamente prestados.

Señala que no consideraron las pruebas y los elementos que obraban en las distintas actuaciones administrativas y dice que el Fisco se sirve de indicios para determinar la actividad y capacidad económica de una empresa cuatros años después a los períodos que fiscaliza en los cuales sucedieron las operaciones.

Pone de resalto la falta de responsabilidad, como también la imposibilidad, que tienen los contribuyentes de verificar la realidad económica de las empresas, tales como revisar su inscripción en base apoc

que –dice- al tiempo de las operaciones ninguno de los proveedores se encontraba en esa base.

Indica que la fiscalización no realizó realmente tareas exhaustivas de investigación, que jamás la AFIP (hoy "ARCA") citó en relación a Bates Integrated Comunications S.A a Juan José Calvo, y que no es deber de su representada demostrar la capacidad económica, operativa y financiera de los proveedores.

Señala que todas las películas –que figuran en las facturas- existieron, fueron distribuidas y exhibidas y que necesariamente debió contar con la publicidad gráfica para ambientar las salas, y proporcionar el control de asistencia que permita verificar la cantidad de entradas vendidas.

Sostiene que el fisco no ha realizado una valoración de los elementos acompañados al expediente administrativo, pues, no surge que haya comprendido a partir de los elementos acompañados la naturaleza de la actividad que ejerce.

Advierte que la prueba aportada tiende a clarificar sobre los controles que realizaba previo a contratar con cualquier proveedor.

Respecto a la sanción de multa manifiesta que las liquidaciones de impuestos presentadas en su momento no fueron inexactas por lo cual –dice- no se configuran los elementos objetivos del tipo.

Asimismo, agrega que nunca existió el dolo, ni siquiera en caso de querer presumirlo y que el tipo subjetivo debe existir al momento de la comisión del hecho.

Explica que tampoco se verifica el supuesto de hecho previsto en el inciso d) del art. 47 de la ley 11.683, esto es, no se ha consignado en la declaración jurada datos inexactos y que no existen contradicciones entre la documentación que sirve de respaldo y la Declaración Jurada, mas allá de las presunciones del Fisco.

Plantea como agravio, la afectación de su derecho de defensa y a ser oído, toda vez que desconoce los hechos que se le imputan viciando de nulidad el acto.

Ofrece prueba informativa y pericial. Por lo expuesto precedentemente, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal, solicita se haga lugar al recurso en todas sus partes y se revoquen las resoluciones recurridas, con costas.

II.- Que mediante IF-2023-117939857-APN-DTD#JGM, por IF-2023-134191237-APN-DTD#JGM y por IF-2023-122678983-APN-DTD#JGM contesta los traslados la representación fiscal y niega todos los hechos esgrimidos por la parte actora.

Asimismo, manifiesta que el recurrente computó en su declaración jurada rectificativa correspondiente al período fiscal 11/2016 un crédito fiscal superior al crédito fiscal registrado en el Subdiario IVA Compras y, asimismo, en sus declaraciones juradas por los períodos fiscales 01/2016 a 04/2016, 07/2016, 10/2016 y 11/2016, computó créditos fiscales cuyos comprobantes respaldatorios se vinculan con los contribuyentes Interconsul Sociedad Anónima y Bates Integrated Communications S.A.

Señala con relación a los proveedores mencionados precedentemente, que las tareas practicadas por los funcionarios intervinientes generaron suficiente grado de certeza y precisión para sostener que los mismos no han efectuado las operaciones comerciales computadas como crédito fiscal por la actora y, a su vez, ésta no aportó elemento de prueba fehaciente que permitiera inferir que los mismas hayan sido quienes realizaron las

operaciones facturadas.

Indica con respecto a Interconsul Sociedad Anónima y su inclusión en la base e-Apoc, que, no pudo ser localizada en su domicilio fiscal declarado ante el Organismo, ni cumplió con los requerimientos cursados, se encuentra inscripta en actividades disímiles entre sí y registra múltiples cambios en su domicilio fiscal.

Asimismo, dice que no registra pagos significativos en impuesto alguno, no posee bienes registrables; no practicó retenciones; las declaraciones juradas presentadas en el Impuesto al Valor Agregado registran débitos y créditos fiscales similares y saldos a favor de la contribuyente en su mayoría; sus últimas acreditaciones bancarias corresponden al año 2015; no registra empleados desde el 10/2012.

Agrega que respecto a la accionista, Sra. Dietrich Marta Ofelia, se verificó que se encuentra inscripta como monotributista y en las actividades de prestación de servicio o locación y servicios de limpieza en general de edificios, registrando domicilio fiscal en la Provincia de La Pampa.

Con relación a la supuesta proveedora Bates Integrated Communications S.A. explica que no pudo ser localizada en el domicilio fiscal declarado, ni dio respuesta a los requerimientos formulados, registra diversas irregularidades respecto de sus obligaciones tributarias, no declara personal en relación de dependencia desde el año 2007; registra solo pagos por el IVA en el año 2016; no posee bienes registrables; sus últimas acreditaciones bancarias corresponden al año 2012.

Añade que los agentes fiscalizadores concurrieron al domicilio legal de la firma a fin de notificar un requerimiento, siendo devuelto con una nota informando que en dicho domicilio desarrolla sus actividades el estudio “Brons & Salas” y que el mismo no tiene relación jurídica ni comercial alguna con Bates Integrated Communications S.A.

Respecto al planteo de la actora en cuanto a la violación a las garantías de defensa y el debido proceso, advierte que, de las actuaciones administrativas no se vislumbra en qué medida el recurrente se ha visto menoscabado en sus garantías, toda vez que ha podido presentar su descargo en tiempo y forma, ofreció prueba y pudo presentar el recurso de apelación ante esta instancia.

Además, pone de resalto que el juez administrativo posee facultades de admitir o desechar aquellas pruebas que considere innecesarias para el esclarecimiento de la cuestión, y que, la apelante contó con tiempo para aportar los elementos correspondientes pero no lo hizo.

Aclara que el juez administrativo no ha puesto en tela de juicio la existencia de los sujetos que figuran en los comprobantes criticados y su inscripción ante la Administración, sino que, se ha impugnado la real existencia de las operaciones comerciales facturadas en los comprobantes cuestionados.

Manifiesta que los funcionarios del Organismo intentaron constatar la efectiva realización de las transacciones facturadas por las firmas Interconsul Sociedad Anónima y Bates Integrated Communications S.A., y, no pudieron acreditarse los servicios prestados al Sr. HARWICZ.

Entiende que, lo que debió aportar el contribuyente es prueba documental fehaciente y pertinente que demuestre de manera concreta la efectiva realización de las operaciones observadas con dicha firma proveedora.

Explica que la mera existencia de un instrumento no es apto para determinar cual fue la contraprestación que el Sr. HARWICZ recibió, ni para individualizar el verdadero beneficiario de las erogaciones más allá de quienes recibieron los fondos.

Indica que el recurrente no ha desacreditado los cargos formulados, apreciándose que la apelación interpuesta se basa en meras afirmaciones dogmáticas sin sustento alguno.

Respecto de los intereses resarcitorios expresa que la accionante no ha formulado agravio alguno al respecto de la procedencia de los mismos.

En cuanto a las multas impuestas considera que en el presente caso, se verificó y constató que HARWICZ ha omitido el ingreso de los impuestos mediante la utilización de facturas apócrifas estando obligado a hacerlo.

Asimismo, advierte que el elemento objetivo está constituido por la efectiva producción de la lesión en el patrimonio del Fisco, derivado de la evasión del tributo y que incumbía al contribuyente demostrar que de su parte no hubo intención de evadir el tributo, para eximirse de sanción.

Agrega que la parte actora ha actuado con pleno conocimiento de la conducta en que incurría y que este conocimiento o actitud subjetiva es lo que el derecho declara idóneo para acarrear responsabilidad.

Formula oposición a la prueba, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal. Acompaña antecedentes administrativos. Solicita que se confirmen en todas sus partes las resoluciones recurridas, con costas.

III.- Que por INLEG-2024-25635785-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve Acumular los expedientes EX-2023-79518035-APN-SGAI#TFN y EX-2023-79518303-APN-SGAI#TFN, al que lleva el N° EX-2023-79215402-APN-SGAI#TFN, que tramita ante la Vocalía de la 5º Nominación Sala “B”.

Por PV-2023-118016650-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve correr traslado a la parte actora de la oposición del Fisco Nacional a las pruebas ofrecidas por la recurrente. Que por IF-2023-121406917-APN-DTD-JGM la recurrente contesta el traslado y solicita se desestime la oposición formulada por el fisco.

Mediante PV-2023-122664628-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve requerir a las partes que manifiesten, en el término de cinco (5) días, si consideran que la audiencia prevista por el artículo 173 de la Ley 11683 deviene inoficiosa en atención a las presentaciones ya efectuadas, quedando en consecuencia este Tribunal en condiciones de resolver sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas ofrecidas.

En efecto, la representación fiscal por IF-2023-123389268-APN-DTD#JGM contesta que la audiencia dispuesta en el art. 173 de la ley 11.683 (modificada por ley 27.430) se encuentra suplida con las manifestaciones vertidas en la contestación del recurso. Asimismo, la parte recurrente por IF-2023-133517988-APN-DTD#JGM manifiesta que considera innecesaria la audiencia requerida.

Mediante PV-2024-47468602-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve, declarar que devine inoficiosa la audiencia prevista en el artículo 173 de la Ley Nº 11.683, t.o. Vigente; tener por agregada la prueba documental; hacer lugar de forma parcial a la oposición del Fisco Nacional respecto de los puntos 7 y 8 de la pericial contable; rechazar la producción de los puntos 1) y 3) de la pericia contable ofrecida por la parte actora por no tratarse de hechos controvertidos en autos y los puntos 15) y 19) por resultar improcedentes, atento que

dichos puntos corresponden a la valoración de este Tribunal; abrir los presentes actuados a prueba por el término de 60 días; hacer lugar a la prueba informativa ofrecida.

Que por IF-2024-49353139-APN-DTD#JGM la parte actora presenta recurso de reposición y por PV-2024-49833781-APN-VOCV#TFN este Tribunal resuelve rechazarlo.

Que por IF-2024-89030058-APN-DTD#JGM la recurrente solicita una ampliación del periodo probatorio y por PV-2024-90635118-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve ampliar dicho periodo por treinta días.

Mediante IF-2024-93802909-APN-DTD#JGM el perito contador solicita ampliación del periodo probatorio respecto de la pericial contable y por PV-2024-95051683-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve conceder a los peritos contadores una prórroga de 20 días, a los fines de dar cumplimiento a lo ordenado oportunamente.

Que por IF-2024-107273728-APN-DTD#JGM el apelante solicita ampliación del periodo probatorio que se encuentra próximo a vencer, toda vez que se trata de periodos antiguos (2016) y las empresas requirieron de mayor cantidad de días para obtener las informaciones que se solicitaron. Además se acreditan las respuestas enviadas por las empresas. Por PV-2024-108853685-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve dar traslado a la representación fiscal por el término de cinco días, atento el estado de autos, la ampliación al período probatorio otorgada en PV-2024-90635118-APN-VOCV#TFN y las

presentaciones en IF-2024-107273728-APN-DTD#JGM y en IF-2024-107827643-APN-DTD#JGM de la parte actora solicitando la ampliación del período probatorio, y la prórroga peticionada por el perito designado por la parte actora.

Por PV-2024-114747984-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve ampliar el período probatorio en los términos dispuestos en el art. 173 de la Ley 11.683.

Sin embargo, mediante IF-2025-23375869-APN-DTD#JGM la contribuyente informa adhesión al régimen de regularización de activos no declarados ley 27.743, solicita se declare extinguida la deuda y condonadas las multas por el art. 34 inc. b y c de la ley. Corrido traslado al Fisco Nacional, mediante INLEG-2025-45512487-APN-VOCV%TFN esta Sala, por mayoría, decidió no hacer lugar a la solicitud de la recurrente en el sentido de que se declare extinguida la deuda y condonadas las multas, basada para ello en la norma del art. 34 incs. b) y c) de la ley. Costas por su orden.

Teniendo en cuenta ello, a fin de reanudar el trámite se intima a la parte actora que manifieste si mantiene interés en la producción de la pericial ofrecida. Por último en IF-2025-94123303-APN-DTD#JGM los peritos presentan el informe pericial.

IV.- Que en atención al estado de la causa, por PV-2025-103406228-APN-VOCV#TFN se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la sala “B”, la que por IF-2025-105831245-APN-VOCV#TFN pone los autos para alegar, obrando agregados los alegatos de ambas partes en IF-2025-109499972-APN-DTD#JGM e IF-2025-109499972-APN-DTD#JGM y posteriormente llama autos para sentencia.

V.- Que corresponde señalar los cargos conferidos se sustentaron en el cómputo improcedente de gastos y créditos fiscales en los períodos fiscales discutidos en autos generando ajustes en el Impuesto a las

Ganancias, y el Impuesto al Valor Agregado como así también en la determinación del Impuestos a las Ganancias -Salidas no Documentadas-.

En primer lugar, la fiscalización interviniente constató que la recurrente declaró en la declaración jurada rectificativa del Impuesto al Valor Agregado de fecha 2/8/19, del período fiscal 11/16, un crédito fiscal -$58.462,66- superior al registrado en el subdiario IVA Compras - $53.742,24-, por una diferencia de $4720,42. Consecuentemente, consideró improcedentes los créditos fiscales declarados por dicha suma (fs. 130 del cuerpo IVA y fs. 72 del cuerpo pantallas DDJJ).

Por otra parte, la recurrente en sus declaraciones juradas computó créditos fiscales cuyos comprobantes respaldatorios se vinculan con los contribuyentes INTERCONSUL SOCIEDAD ANONIMA (CUIT N°30-709555554-1) y BATES INTEGRATED COMMUNICATIONS S.A. (CUIT N°30-61174546-6).

Surge de las actuaciones administrativas que se notificó al contribuyente la Orden de Intervención. Se solicitó cierta documentación (Libros IVA Compras, IVA Ventas, nota pormenorizada de la actividad desarrollada, factura de compras de los proveedores Bates Integrated Comunications SA e Interconsul SA, nota con detalle de forma de pago utilizada para la cancelación de las operaciones) y el contribuyente aportó la documentación solicitada.

Del análisis de la misma y de la información obrante en base e-fisco se realizaron las siguientes tareas: se confeccionó papel de trabajo comparativo de los débitos y créditos fiscales expuestos en los libros IVA compras e IVA ventas y de las declaraciones juradas de IVA de los períodos fiscalizados. Se confeccionó papel de trabajo con las operaciones de los proveedores incluidos en la base apoc conforme el siguiente detalle:

Interconsul SA: no cumplió el requerimiento. No presentó comprobantes de ventas o compras de sus operaciones, los pagos a proveedores o cobros de servicios ni libros societarios. La firma presenta declaración jurada de IVA sin saldos a pagar desde 01/2012 a 03/2017 ambos inclusive. Posee una relación débito/crédito tendiente a 1. No registra pagos en el Impuesto a las Ganancias. Asimismo, se observa que la utilidad bruta del período fiscal 2015 de $596.818,48 representa el 1,69 % respecto a las ventas del período que oscilaron en los $35.399.508,20. Registra pagos escasos en el régimen de la seguridad social. Posee en promedio un empleado en relación de dependencia. No posee bienes registrables. Con relación a las acreditaciones bancarias, se observa que tuvo solamente en el 09/2015 una acreditación de $3.646.118 en todo el ejercicio. No posee un domicilio fiscal localizable.

De los antecedentes administrativos surge que de la consulta “relaciones de un contribuyente” surgen relaciones con los socios, el representante legal y el contador. Respecto de los integrantes de la sociedad se informa que: Bonomi Jorge Ernesto es socio, posee como actividades declaradas “servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por los integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas”, presentó declaraciones juradas de Impuesto a las Ganancias y Bienes Personales hasta 2014, posee automotores y propiedades, posee cuentas bancarias con acreditaciones informadas, surgen ingresos de Anses por su calidad de jubilado.

Por otro lado, Dietrich María Ofelia, también es socia, posee CUIL no CUIT, no está inscripta en ninguna actividad económica, no presenta declaración jurada por ningún impuesto y período, no registra pagos, posee propiedades, posee cuentas bancarias con acreditaciones informadas. Empresa sin capacidad económica. (Conf fs. 171/174, cuerpo Interconsul 175 fs. AA)

Bates Integrated Communications SA: la contribuyente registra dos O.I. descargadas. No posee

bienes registrables. No presentó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias periodo fiscal 2015. De las declaraciones juradas de IVA se observan constantes saldos de libre disponibilidad. El último pago registrado corresponde al período 2011 de $1.199,74 por el Impuesto Bienes Personales – Acciones o Participaciones. Las últimas acreditaciones informadas corresponden al periodo 2012 por importes poco significativos. Las operaciones de compra que informa según RG 3685, no se ven exteriorizadas en las presentaciones del mismo régimen realizadas por los proveedores como ventas. De la presentación del balance contable y de las bases de datos e-fisco surge que el contribuyente no posee cuentas bancarias ni personal declarado.

Respecto a los proveedores del encartado: en primer lugar, en algunos casos la actividad que declaran desarrollar (agricultura o ganadería) no es afín a la que declararía el rubrado (informática), en segundo lugar, al comparar las ventas y las compras de un mismo período fiscal (ejemplo cualquier mes que se tome) siempre se encontrará que las compras que computa el contribuyente de marras son mayores a las ventas que declara su proveedor. Se concurrió al domicilio fiscal, no habiendo encontrado a responsable alguno de la firma y notificando por el art. 100 inciso b) de la Ley 11.683. Al vencimiento del mismo, no se ha presentado responsable alguno en la sede del Organismo labrándose acta para su constancia. Se confeccionó un nuevo requerimiento el cual tampoco fue cumplido. Se concurrió al domicilio legal de la firma donde se informó a los actuantes que el mismo corresponde a la firma de abogados Brons y Salas Sociedad Civil. El padrón del contribuyente de marras se encuentra marcado desde diciembre 2016 y desde entonces ningún responsable de la firma se ha presentado para regularizar la situación.

En otro orden, el contribuyente del asunto aporta documentación inherente a la prueba de la real prestación de los servicios contratados, adjuntando fotografías y estadísticas relacionadas con el control de entradas de cine, no logrando demostrar –a criterio del Fisco- la realidad fáctica de las operaciones cuestionadas, como que tampoco se puede aseverar que las operaciones fueron realizadas por los proveedores Interconsul SA y Bates Integrated SA.

VI.- Que en primer lugar, aun cuando no hayan sido planteados como excepción, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los agravios de la actora por cuanto considera la nulidad absoluta e insanable de las resoluciones administrativas por vicios en su motivación, finalidad y afectación de su derecho de defensa.

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

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

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que: "...cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, fallos 205:549, 247:52, 267:393).

En cuanto a la no admisión de una prueba la ponderación de la admisibilidad o pertinencia de las medidas propuestas por el contribuyente, realizada por el Juez Administrativo, resulta un aspecto del acto que se encuentra dentro de la potestad revisora de este Tribunal. Empero, aun en el caso de una “desestimación arbitraria” de las medias, tal agravio no resulta suficiente, por sí solo para ocasionar la nulidad del acto en un planteo por vía excepcional, aunque pueda originar, sin dudas, la revocación del mismo al momento de analizar el fondo de la cuestión controvertida.

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

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

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

VII.- En primer lugar cabe señalar que la recurrente en su líbelo recursivo no efectúa agravios concretos en relación al ajuste que el Fisco Nacional realizó por considerar improcedentes los créditos fiscales declarados por la contribuyente en su declaración jurada rectificativa en el período fiscal 11/2016, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado, presentada con fecha 2/8/2019, por un importe de $58.462,66 que resultó ser superior al registrado en el Subdiario IVA Compras por $ 53.742,24, arrojando una diferencia de $ 4.720,42 (cfr. fs. 130 del cuerpo IVA y fs. 72 del cuerpo pantallas DDJJ).

En consecuencia, toda vez que la recurrente no ha esgrimido defensas en esta instancia respecto del ajuste citado precedentemente, resulta procedente confirmarlo.

Que corresponde entonces entrar al análisis de los agravios formulados por la recurrente en sus escritos de inicio, concretamente referidos a la tacha de apócrifos de los proveedores cuestionados.

Entrando al análisis de la impugnación de los citados proveedores, corresponde señalar que a la luz de lo expuesto, su impugnación 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 que se trata de sujetos sin capacidad operativa, patrimonial y económica necesarias para efectuar las operaciones comerciales que registran con la actora.

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 y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las 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 existencia de las operaciones, 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, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

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

Que formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad del sujeto emisor 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 su impugnación.

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

Se debe recordar en tal sentido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), que resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) “ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva”, del 10 de

marzo de 2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas (CSJ 848/2014 (50-M)/CS1 R.O. “Molinos Río de la Plata SA c/ EN –AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva” del 25 de agosto de 2015).

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

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 tal como pretende la recurrente (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).

Que conforme se desprende del informe pericial en RE-2025-94286169- -APN-SGAI#TFN, ambos peritos indican que las facturas exhibidas relacionadas con los proveedores impugnados incluyen los requisitos formales de preimpresión que señala la RG AFIP 1415 Anexo II, A) I) indicando que no se puede afirmar a quien responde la firma inserta en cada recibo.

Por otra parte respecto del proceso de adquisición de los bienes y servicios, los peritos manifestaron que “A los efectos de contestar el punto pericial, la parte actora no exhibió elementos.”

Que respecto de si advierte diferencias en la mecánica utilizada por CARLOS HARWICZ CUIT 20-10401128-5, en la compra, facturación, registración y pagos realizados, entre los proveedores cuestionados en estas actuaciones y el resto de los proveedores señalan que “A los efectos de contestar el punto pericial, la parte actora no exhibió elementos.”

Por otra parte corresponde señalar que en lo relativo a los débitos vinculados con las cancelaciones de las facturas de compras respaldatorias de las operaciones impugnadas con los proveedores cuestionados la numeración de los cheques en los recibos se encuentra incompleta, los recibos no aclaran si los cheques son propios o de terceros y las copias de extractos bancarios de Banco Francés se encuentran ilegibles en gran parte, que no permiten su identificación.

Que a la luz de lo expuesto, el informe pericial solo se remite a probar cuestiones meramente formales, circunstancias que no estaban cuestionadas, pero respecto de la existencia de las operaciones debatidas, no logra rebatir los argumentos en que se sustentó el Fisco Nacional para las impugnaciones de los proveedores cuestionados en autos.

VIII.- Que, por otro lado, en cuanto al cuestionamiento del Fisco Nacional respecto de la deducibilidad de los gastos efectuados en el Impuesto a las Ganancias, surge de autos que no sólo no se ha logrado probar que 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/o servicios han sido efectivamente recibidos o prestados, no se ofreció ni aportó prueba tendiente a demostrar que sin las compras impugnadas no se hubiera podido producir los bienes vendidos 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.

Asimismo corresponde señalar que la documentación que la actora acompaña a los efectos de probar la real prestación de los servicios contratados, como ser fotografías de las mismas, estadísticas relacionadas con el servicio de control de entradas en cines, estadísticas de publicidad online, no logran demostrar la realidad fáctica de las operaciones cuestionadas por el Fisco Nacional, como tampoco puede aseverarse que las operaciones fueron realizadas por los proveedores Interconsul SA y Bates Integrated SA.

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

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

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

Al respecto resulta de aplicación la doctrina jurisprudencial sentada por la Ecma. Corte Suprema de Justicia en la causa "Red Hotelera Iberoamericana S.A", sentencia del 26/8/2003, donde sostuviera que "Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario."

Con respecto a los agravios de la recurrente por cuanto sostiene que en el caso los pagos correspondientes a las facturas impugnadas por el Fisco, se encuentran acreditados y que por lo tanto no pueden ser consideradas como salidas no documentadas, desde que es posible conocer a quien resulta ser el beneficiario definitivo y efectivo del importe, cabe señalar que la doctrina jurisprudencial sentada por la Excma. Corte Suprema de Justicia en la causa "Red Hotelera Iberoamericana S.A", antes citado, que "...los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados ... carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar

cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada..., y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella.”.

Que, esta posición se ve corroborada por la 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, a los que se remite en mérito de brevedad, 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 efectívamente se realizaron, que se emitieron los comprobantes y facturas respectivos, que ellos fueron debidamente registrados, que se practicaron las retenciones del impuesto a las ganancias por esos abonos y que ellas. fueron ingresadas al Fisco. Observo que con estas aseveraciones habrá quedado eventualmente acreditada la salida del dinero mas no, como era menester, la individualización de su receptor ni tampoco la real existencia y la materialidad de las operaciones que originaron ese movimiento de fondos.”

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

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

Se agregó además que “En concordancia con lo resuelto por V.E. en Fallos: 326:2987 (en especial, cons. 10), pienso que este simple acto de cobro bancario ... no puede mejorar la suerte de la impugnación basada

en la total orfandad probatoria en torno a los referidos servicios concretos que se dicen haber prestado.”

Que como puede apreciarse, no existen elementos de juicio contundentes que permitan identificar sin hesitación al verdadero beneficiario de las erogaciones; ni, como ya se advirtió, se aprecian circunstancias fácticas coherentes que permitan colegir la causa de aquellas.

Que atento lo expuesto precedentemente corresponde confirmar los actos apelados en cuanto determinan el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias e Impuesto a las Ganancias Salidas no documentadas. Con costas.

X.- Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, con costas. 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).

XI.- Que resta tratar el aspecto sancionatorio con relación a las multas por defraudación aplicadas en el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias y en Salidas No Documentadas.

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

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

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

Sentado ello y entrando al análisis de ambas sanciones aplicadas en autos, corresponde señalar que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente

Recaudador acreditar no solo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al fisco.

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

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que "el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa" (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

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

Que, en virtud de lo expuesto, encontrándose acreditado en forma clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, es decir, la existencia del ardid, maniobra o engaño y no solamente el resultado omisivo del gravamen, corresponde confirmar las multas aplicadas al contribuyente de autos.

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 los actos recurridos 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 vencida, salvo en la parte en que se reducen las multas, en la cual se imponen por su orden.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que comparto los relatos, los fundamentos y las conclusiones arribadas por el Dr. Pérez en su voto con relación a las determinaciones de oficio practicadas por el Fisco Nacional en los impuestos a las Ganancias, IVA y a las Salidas no documentadas, las que deben ser confirmadas, como así también deben serlo las multas aplicadas en los dos primeros gravámenes mencionados con la reducción al mínimo legal de la escala punitiva.

II.- Que en lo que se refiere a la multa aplicada en el Impuesto a las Salidas no documentadas por los períodos fiscales 2/16, 5/16, 6/16, 10/16, 2/17 y 4/17, con base en la imputación del tipo infraccional descripto en el art. 46 de la Ley 11.683 -con apoyo en la presunción del inc. d) del art. 47 de la ley ritual-, ya he tenido la oportunidad de abordar la cuestión en el Considerando III del voto emitido al resolver la causa "Quercia, José Luis", sentencia de esta Sala "B" -en su anterior integración- fechada el 9 de abril de 2012, a cuyos fundamentos me remito en mérito a la brevedad a los fines de postular idéntica solución para el *sub lite*.

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

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

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

Que puede advertirse entonces, con meridiana claridad, que la imputación de autos -centrada en que se habría verificado el tipo del art. 46 por la falta de presentación de declaraciones juradas / volantes de pago (páginas 36 y 37 de la resolución apelada N° 97/2023 (DV RRII P)- no podría ser convalidada en esta instancia. Ello así, en tanto y en cuanto no se le reprocha a la contribuyente el hecho de haber presentado documentos (comunicaciones de pago o boletas de depósito) que contengan falsedades y/o errores sino el hecho de no

haberlos presentado. Como puede advertirse, se trata de situaciones bien distintas.

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

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

III.- Que en virtud de lo expuesto voto por: 1) Confirmar las determinaciones de oficio dictadas respecto del Impuesto a las Ganancias, IVA e Impuesto a las Ganancias–Salidas no Documentadas, con costas; 2) Confirmar las multas aplicadas en el Impuesto a las Ganancias e IVA, con los alcances especificados en el considerando XI del voto del Dr. Pérez; 3) Revocar la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias – Salidas no documentadas, con costas.

Que, por ello por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto a impuestos, intereses y multas, reduciendo las mismas al mínimo legal, con costas, salvo en la parte en que se reducen las multas, en la cual se imponen por su orden.

Registrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.10.27 12:08:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.10.27 16:50:50 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: 2025.10.28 10:11:14 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.28 10:12:12 -03:00