Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-13350329-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 6 de Febrero de 2025

Referencia: Expte. N° 46.878-I y sus acumulados Exptes. N° 46.883-I, N° 46.881-I y N° 46.880-I; MELDOREK S.A.; Sentencia Definitiva

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el expediente **N° 46.878-I** y sus acumulados **Exptes. N° 46.883-I, N° 46.881-I** y **N° 46.880-I**, caratulado **"MELDOREK S.A. s/ apelación"**;

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que, a fs. 42/48 vta., fs. 176/182 vta., fs. 344/350 vta. y fs. 484/491 vta., en el marco de los Exptes. N° 46.878-I, N° 46.883-I, N° 46.881-I y N° 46.880-I, la actora interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones N° 114/2016 (DV NRR1), N° 117/2016 (DV NRR1), N° 115/2016 (DV NRR1) y N° 116/2016 (DV NRR1) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, todas de fecha 30 de mayo de 2016, suscriptas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte. Por la primera de ellas, se determina de oficio la materia imponible de la recurrente en el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2009 a 2011, determinando el quebranto computable en 2010 e imponiéndole la obligación de ingresar el gravamen correspondiente en 2009 y 2011, con más intereses resarcitorios, y aplica multa equivalente a tres tantos del gravamen presuntamente dejado de ingresar en 2009 con sustento en los artículos 46 y 47 inciso "b" de la ley de rito. Por la segunda, se determina de oficio la materia imponible de la recurrente en el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales 12/2008 a 05/2011, ambos inclusive, imponiéndole la obligación de ingresar el gravamen, con más intereses resarcitorios, y aplica multa equivalente a tres tantos del gravamen presuntamente dejado de ingresar en los períodos fiscales 12/2008, 01/2009 a 06/2009, 08/2009, 10/2009 y 03/2010 con sustento en los artículos 46 y 47 inciso "b" de la ley procedimental. Por la tercera, se determina de oficio la materia imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales -Acciones y Participaciones- en su carácter de responsable sustituto correspondiente a los períodos fiscales 2009 y 2010, imponiéndole la obligación de ingresar el gravamen, con más intereses resarcitorios, y aplica multa equivalente a tres tantos del gravamen presuntamente dejado de ingresar con sustento en los artículos 46 y 47 incisos "a" y "c" de la ley de rito. Por la cuarta, se determina de oficio la materia imponible de la recurrente en el Impuesto a las Salidas No

Documentadas correspondiente a los períodos fiscales 12/2010 a 05/2011, ambos inclusive, imponiéndole la obligación de ingresar el gravamen, con más intereses resarcitorios.

Expresa la recurrente que con fecha 03/06/2011 la firma fue sujeta a un allanamiento ordenado por el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional N° 5 Secretaría N° 9 de la Capital Federal en el marco de la causa "Sergio Schoklender y otros s/ Defraudación – Querellante Fundación Madres de Plaza de Mayo" Expte. N° 6522, comúnmente conocida como causa "Sueños Compartidos" (cfr. fs. 42 vta.), en razón de lo cual la misma fue allanada, embargada, inhibidas sus cuentas bancarias y secuestrados sus bienes (cfr. fs. 42 vta.).

Asimismo, expresa que en función de las tareas efectuadas por el Fisco Nacional, le fueron determinados los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado sobre la base de la presunción establecida en el art. 18 inciso "g" de la Ley N° 11.683 ingresos injustificados en sus cuentas bancarias, aspecto respecto del que manifiesta su desacuerdo, siendo que el dinero se encontraba -a su criterio- justificado en parte por tres contratos de mutuo que el ente recaudador consideró ineficaces (cfr. fs. 46 vta. y fs. 43).También arguye que la mayoría de los cheques depositados en las cuentas bancarias de la aquí apelante eran emitidos por la Fundación Madres de Plaza de Mayo, ya que Meldorek S.A. era la constructora contratada para concretar las obras civiles del proyecto "Sueños Compartidos" ya mencionado (cfr. fs. 46). Asimismo, destaca que debido a la particular característica de la explotación desarrollada por la propia recurrente -construcción en zonas carenciadas y alejadas de centros urbanos- era necesario "el movimiento de dinero por fuera del circuito bancario" (cfr. fs. 44), por ejemplo para el pago de haberes y jornales de lo empleados de la construcción a los cuales resultaba imposible bancarizar, pero que las salidas siempre fueron a través de cheques y que los mismos fueron cobrados por caja (cfr. fs. 486/486 vta.), motivo por el cual no se trata de Salidas No Documentadas.

En el caso puntual del Impuesto sobre los Bienes Personales -Acciones y Participaciones- puntualiza que en tanto cuestiona el ajuste efectuado en el Impuesto a las Ganancias -aumento del patrimonio neto-, entonces niega categóricamente la existencia del hecho imponible en el primer gravamen mencionado (cfr. fs. 345).

Respecto de las sanciones aplicadas, sostiene que no pueden ser enmarcadas en los términos expuestos por el ente fiscal por cuanto no se le ha permitido desvirtuar los hechos alegados como existentes al haberle sido denegada la producción de la prueba ofrecida (cfr. fs. 47/47 vta, fs. 181 y fs. 349 vta.).

Por último, ofrece producir prueba informativa y pericial contable, plantea el caso federal y solicita se revoquen las resoluciones recurridas.

II. Que, a fs. 62/85, fs. 213/236, fs. 367/383 y fs. 513/525 vta. el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos, desestima los agravios de la recurrente y ratifica en todas sus partes las resoluciones determinativas de oficio que motivan las presentes actuaciones, destacando que la materia imponible ha sido debidamente ponderada por el juez administrativo, solicitando el rechazo de los recursos impetrados por las razones de hecho y de derecho que expone.

Sintetiza su argumentación destacando que en todo momento se respetaron las pautas legales exigidas por la normativa en vigor, tanto en el marco de la fiscalización como en el procedimiento determinativo posterior, al tiempo que enfatiza que no se trate de un ajuste pura y exclusivamente sobre base presunta, como pretende evidenciar la recurrente, sino que el propio organismo recaudador -cambio de magistrado mediante- pudo acceder a la documentación secuestrada en el marco de la causa judicial ya mencionada *supra* y relevar los libros de la apelante y la documentación, así como los títulos cartulares motivo de investigación en sede penal (cfr. fs. 64/65 vta.).

Por su parte, sostiene que las determinaciones efectuadas y las sanciones imputadas se ajustan a la realidad del caso de marras, verificándose a ese respecto no solamente el ingreso de los gravámenes en defecto sino la utilización de diversas maniobras en aras de conseguir dicha finalidad, con el consiguiente perjuicio a las arcas fiscales.

Por último, acompaña los antecedentes administrativos, se opone a la producción de la prueba ofrecida por la apelante, plantea el caso federal y solicita se confirmen las resoluciones recurridas, con costas.

III. Que, a fs. 306/306 vta., fs. 441 y fs. 543/544 vta. obran las resepctivas sentencias de acumulación plenaria y por sala por las que se dispuso que los expedientes anteriormente mencionados tramiten de forma conjunta.

A fs. 549 se confirió sendos traslados a la parte actora de la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional, los que no fueran contestados por la recurrente.

A fs. 551/552 se dispuso la apertura a prueba de las presentes actuaciones, intimándose a la recurrente para que informara a este Tribunal que extremos pretendía probar con respecto a la producción de la prueba informativa ofrecida bajo apercibimiento de tenerla por desistida, al tiempo que le fuera solicitado indicar cuál de los peritos contadores propuestos en los distintos recursos de apelación propondría finalmente para realizar la prueba pericial contable.

A fs. 555 se efectivizó el apercibimiento mencionado y se tuvo por desistida a la recurrente de la producción de la prueba informativa y se la intimó una vez más para que indicara el perito contador, en esta segunda oportunidad bajo apercibimiento de tener dicha prueba por desistida, intimación que fue reiterada a fs. 557 y que en atención a la falta de contestación de la apelante fuera efectivizado el apercibimiento, teniéndola así por desistida también de la producción de la prueba pericial contable.

IV. Que, a fs. 561 se elevan los autos a consideración de la Sala “A”,y seguidamente se ponen los mismos para sentencia.

V. Que, corresponde abordar si las resoluciones aquí apeladas se ajustan a derecho.

En efecto, conforme surge del Informe de Cargo de fecha 03/06/2011, la presente causa se origina en que la encartada resultó ser adquirente de autos -Porsche Cayenne S todo terreno y Ferrari Coupe 430- y aeronaves -Piper PA-A-31-T y Cessna 501 Citation- relevantes que no se condecían con los ingresos declarados y aunque se presumía por aquél entonces que los bienes podían encontrarse declarados, la hipótesis no se verificaba ya que la aquí recurrente informaba todo su patrimonio en el rubro inversiones. También registraba en determinados períodos fiscales una nula relación débito/crédito, la enajenación de bienes muebles y de cambio de considerable significancia, la falta de presentación de alguna declaración jurada, acreditaciones bancarias superiores a los ingresos declarados, además de una escisión parcial de su patrimonio a finales del año 2009 que no tramitó desde el punto de vista fiscal bajo los lineamientos de las reorganizaciones libres de impuestos (cfr. fs. 304/311, Cuerpo Investigación N° 2, AA), todas hipótesis que fueron abordadas por la fiscalización actuante y que, en esencia, concuerdan con lo expresado en el Informe Final de Inspección de fecha 13/11/2015 (cfr. fs. 488/498, Cuerpo Principal Ganancias N° 3, AA).

Por otra parte, debe tenerse en consideración que no obstante las aseveraciones vertidas por la recurrente en torno a que no le fuera permitido producir la prueba ofrecida en la instancia administrativa previa, este Tribunal dispuso oportunamente la apertura a prueba de las actuaciones, sin perjuicio de lo cual la apelante tampoco impulsó en momento alguno las supuestas probanzas que darían por tierra la tesitura fiscal.

En esa tónica, no es un hecho controvertido que ingresaron a las cuentas bancarias de la recurrente acreditaciones superiores a las ventas declaradas en los mismos períodos fiscales; más bien todo lo contrario, por ello se le requirió la depuración de los depósitos.

Si bien la apelante refiere a tres mutuos habidos con los Sres. Rozin y Hubscher, respectivamente, para justificar la diferencia en las acreditaciones, en rigor de verdad se trata de dos contratos de préstamo dinerario cuyo origen resulta cuando menos, dudoso.

Por el primero de ellos, esto es, el contrato con el Sr. Rozin, en realidad se trata de un documento de fecha 08/05/2010 que por un lado reconoce la existencia de un mutuo previo -08/03/2010- no instrumentado por valor de USD 257.700 y por otro lado un segundo mutuo por valor de USD 393.400 entregados a la fecha de la firma, el que no fue declarado en las respectivas declaraciones juradas por ninguna de las partes intervinientes, ni las divisas liquidadas a través del sistema bancario y/o financiero formal, y del que no surge prueba de su ejecución por ningún medio en cuanto al pago de los intereses y/o del capital prestado en primer lugar. Por otra parte, y aun cuando las firmas fueron certificadas por escribano público, lo cierto es que la certificación data del 25/06/2010, esto es, más de un mes y medio después de la celebración del acto. Vale decir, la certificación de las firmas insertas en el instrumento de lo único que da cuenta es de la identidad de los firmantes, no de la entrega del dinero ni del efectivo acaecimiento del acto jurídico que intenta validar (cfr. fs. 26/28, Cuerpo Anexo N° 2, AA).

Por el segundo de ellos, esto es, el contrato celebrado con el Sr. Hubscher, se trata de un documento de fecha 05/10/2010 que estipula la entrega de USD 500.000 a la recurrente en el acto de la firma del instrumento. Si bien las firmas de los intervinientes presentan certificación bancaria, en rigor de verdad ninguno de los sellos estampados por la entidad financiera indica la fecha en que dicha certificación tuvo lugar. Tampoco hay en este caso, prueba de los pagos de intereses ni de la devolución del capital, y aun cuando este Tribunal hubo verificado que, en efecto, se produjeron determinados pagos de la apelante al Sr. Hubscher, ellos no presentan vinculación alguna con los intereses pactados en el supuesto contrato de mutuo, pues se trata de una suma fija de dinero abonada de forma mensual cuyo origen es muy anterior a la fecha de celebración del instrumento y el monto de la erogación no alcanza bajo ningún punto de vista a cubrir la tasa de interés pactada (cfr. fs. 49/55, Cuerpo Principal Ganancias O.I. N° 1.386.827, AA). Por otra parte, el propio Sr. Hubscher dio contestación a la circularización efectuada por el organismo recaudador, en donde informó que la vinculación comercial con la aquí recurrente era por el alquiler del inmueble ubicado en la calle Alvarez Thomas N° 198 4° M, indicando los datos de los comprobantes de facturación, pago y recibo de las referidos cánones locativos y omitiendo toda mención a contrato de mutuo alguno (cfr. fs. 33/34, Cuerpo Anexo N° 2, AA, y fs. 418/421, Cuerpo Circularización N° 3, AA).

Por lo demás, nada encuentra de objetable este Tribunal en la mecánica de trabajo empleada por el Fisco Nacional en aras de arribar a los ajustes fiscales propuestos. Detectada la diferencia en cuanto a las mayores acreditaciones bancarias que las ventas declaradas -hecho no cuestionable-, procedió a circularizar a las entidades bancarias con las que operaba la encartaba, también a sus proveedores y clientes, cotejó los títulos cartulares y concluyó que existían no solo numerosos depósitos sin vinculación alguna con la actividad desarrollada sino además erogaciones por libramiento de cheques a terceros no vinculados a la empresa -incluso una importante cantidad de cartulares librados en blanco y cuyo descuento fue a través de financieras y/o sociedades de bolsa, por ejemplo-, comparando asimismo dicha información con los Libros Subsidiarios IVA Ventas y Compras, Diario e Inventario y Balances, y Actas de Directorio y Asamblea a los cuales la autoridad fiscal tuvo acceso por intermedio de la autorización otorgada por el Magistrado interviniente en la causa penal (cfr. fs. 251/279, Cuerpo Principal Ganancias N° 2, AA, Cuerpo Anexo 3, AA, Cuerpo Anexo 3 bis, AA, y Cuerpo Anexo 4, AA).

En efecto, no habiendo producido la recurrente ni una sola prueba de cargo por medio de la cual pueda demostrar a este Tribunal que, en efecto, las acreditaciones en cuenta tienen debida justificación, asiste razón al Fisco Nacional en cuanto estimó que, en el caso concreto, se trató de un incremento patromonial no justificado en los términos del art. 18 inciso “g” de la Ley N° 11.683 (t.o en 1998 y modificatorias), ajuste fiscal principal que será confirmado tanto en el Impuesto a las Ganancias como en el Impuesto al Valor Agregado en todos los períodos fiscales que hubieren resultado afectados por dicha operatoria, con costas.

En otro orden de ideas, corresponde confirmar la tesitura fiscal en ambos gravámenes -Ganancias e IVA- en lo atinente a la escisión parcial de la empresa producida hacia la firma Gorlac S.A., toda vez que al no verificarse el cumplimiento de los preceptos establecidos en la norma del gravamen ni en la R.G. N° 2513/08, no se trató en el caso concreto de una reorganización libre de impuestos. En ese sentido, y siguiendo el criterio del ente recaudador, en el Impuesto a las Ganancias el referido proceso de escisión no tiene efecto alguno, ya que la transferencia de los activos -un inmueble, una embarcación y el automóvil Ferrari Coupe 430- se produjo por los mismos valores contables de origen. Distinto es el supuesto del Impuesto al Valor Agregado, dónde la mentada transferencia patrimonial debió resultar gravada por el Impuesto al Valor Agregado en el período fiscal junio de 2009 de conformidad con lo establecido en los artículos 1° inciso “a” y 2° inciso “a” párrafo primero, Ley N° 23.349 -t.o. en 1997 y modificatorias-, lo que se confirma, con costas (cfr. fs. 72, Cuerpo IVA N° 1, AA).

En esa tónica, a idéntica conclusión debe arribarse respecto de la venta del rodado Porsche Cayenne S todo terreno producida en octubre de 2009, respecto de la diferencia del débito fiscal correspondiente, así como la venta no declarada en ninguno de los gravámenes en comentario de la aeronave marca Piper modelo PA-A-31T, conforme surge de la documentación recabada en sede penal, la cual de conformidad con el boleto de compraventa firamdo con la empresa CRZ Consturcciones S.R.L. tuvo lugar en el período fiscal marzo de 2011 (cfr. fs. 46/48, Cuerpo Anexo N° 2, AA), ambos ajustes que se confirman, con costas.

Asimismo, corresponde convalidar los ajustes producidos en los diversos períodos fiscales en materia de créditos fiscales, producto de la comparación entre los créditos declarados, aquellos obtenidos a través de las circularizaciones a los proveedores de la apelante y la documentación cotejada en sede penal, con costas.

VI. Que, por otro lado, también debe confirmarse el ajuste fiscal en materia del Impuesto sobre los Bienes Personales -Acciones y Participaciones- en el período fiscal 2009, respecto del cual la recurrente no había cumplido con la obligación de presentar la declaración jurada respectiva, y confirmar asimismo la diferencia de impuesto a ingresar respecto del período fiscal 2010, toda vez que la maniobra despleglada por la recurrente de alegar la existencia de un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional con los Estados Unidos de América -lugar de radicación de su accionista principal, la sociedad norteamericana Tivenwest S.A.-, aunque ineficaz debido a la falta de vigencia del referido convenio internacional, tuvo como consecuencia la falta de ingreso del gravamen en su justa medida en desmedro de las arcas fiscales.

VII. Que, por último, también corresponde confirmar el ajuste fiscal en materia del Impuesto a las Salidas No Documentadas, puesto que, indistintamente a las aseveraciones vertidas por la recurrente en cuanto a las referidas erogaciones dinerarias se produjeron a través del sistema bancario mediante el libramiento de los respectivos cheques, en rigor de verdad las mencionadas erogaciones no identificaban a su beneficiario -supuesto de los cheques librados en blanco- o el beneficiario consignado no tenía vinculación alguna con la encartada, no habiéndose arrimado en esta instancia jurisdiccional prueba alguna que permita contestar la tesis sostenida por el organismo recaudador, ello sin dejar de mencionar que a tenor del estudio de los referidos cartulares obtenidos en sede penal puede observarse claramente que un número significativo de los referidos instrumentos negociables acabaron siendo cobrados por empresas financieras, sociedades de bolsa, compañías agropecuarias, empresas de

turismo y otros terceros, ninguno de las cuales tenía relación con la aquí recurrente (cfr. fs. 273/283, Cuerpo Salidas No Documentadas, AA).

En principio, cabe tener presente que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto, que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las disposiciones legales y reglamentarias exigen, además, que la erogación considerada como gasto esté respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

En ese sentido, el artículo 37 de la ley del gravamen establece que: "Cuando una erogación carezca de documentación y no se prueba por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35 %) que se considerará definitivo".

A su turno, el artículo 38 del mismo texto legal dispone que "No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) cuando la Dirección General Impositiva presume que los pagos han sido efectuados b) cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos –por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario".

Es menester destacar que tanto la doctrina como la jurisprudencia han delineado el instituto de las salidas no documentadas.

Así, nos enseña el Profesor Reig, *"Esta es una de las excepciones que hace nuestra legislación al carácter subjetivo del tributo, sobre el importe de las salidas no documentadas. De modo que allí no interesa la calidad de sujeto: si se trata de persona física, cuáles son sus cargas de familia; si se trata de persona jurídica, si es una empresa nacional o extranjera, etc; simplemente el hecho de ser una salida no documentada y no justificable, está dispuesto que se deba tributar el impuesto como si el desconocido beneficiario se hallare en la escala máxima del tributo"* (Reig, Enrique J y otros, "Impuesto a las Ganancias", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2006, pág. 408).

Por su parte, el Dr. Torres explica que la disposición en estudio, consiste en una presunción "iuris tantum" que la erogación es íntegramente ganancia neta gravada para el beneficiario oculto, con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas, configurándose un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota máxima en todos los casos. "Consecuencia de ello es, también, que el impuesto a ingresar por éste concepto lo sea en forma de *pago definitivo*, que lo configura así como un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota marginal máxima para todos los casos" (cfr. Torres, Agustín, "Salidas no documentadas", DTE, X, pág. 5 y 6).

Asimismo, cabe entender que ante una salida indocumentada, se presume *"iuris tantum"* que el gasto no es necesario, quedando en cabeza del sujeto que efectuó la erogación la carga de la prueba.

Conforme lo ha señalado la doctrina y receptado la jurisprudencia, la finalidad de la norma no es otra que poder gravar en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de la documentación, no puede localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal. En esa dirección, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que *"…lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio"* (C.S.J.N., Radio Emisora Cultural S.A., 9/11/2000).

En el mismo sentido, el Más Alto Tribunal ha dicho que *"…para que el contribuyente pueda deducir un gasto no documentado y eximirse del pago del impuesto a los réditos sobre el monto correspondiente a este gasto, debe probar no sólo que la erogación tuvo que ser efectuada para obtener, mantener y conservar réditos, sino quien recibió realmente el pago, de donde la posibilidad de que probado lo primero sin llegar a demostrarse lo segundo, la exención del pago del impuesto no sea admitida a pesar de reconocerse la deducibilidad…"*.

Y, agrega, *"…de las verificaciones pertinentes y posibles impugnaciones con los consecuentes efectos en su caso, la documentación de un gasto permite comprobar, por de pronto, la realidad de la erogación y apreciar si por su naturaleza corresponde al concepto del artículo 5º de la ley de réditos, como asimismo individualizar al beneficiario para controlar si éste cumplió con las obligaciones impositivas que le incumben a raíz del pago recibido"* (cfr. Fallos T 262:518, Cons. 4º y 5º).

En efecto, como lo aclaró la C.S.J.N. *in re* "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", de fecha 26/8/2003, *"18) 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"* y *"21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta -en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las "salidas no documentadas" ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente). Criterio éste que fuera ratificado más recientemente por el Alto Tribunal in re "Interbaires S.A.", de fecha 27/9/2011"*.

En el caso de autos, la apelante no solamente no probó la necesariedad del gasto sino que no aportó ninguna explicación razonable respecto de su accionar, tampoco existe documentación que permita respaldar las referidas erogaciones, a efectos de lo cual no alcanza bajo ningún punto de vista el mero libramiento de un título ejecutivo, motivo por el cual también en este aspecto se confirma el ajuste fiscal, con costas.

VIII. Que, corresponde entonces abordar el tratamiento de la cuestión infraccional, sanciones que el Fisco Nacional hubo encuadrado – según en el caso- en los artículos 46 y 47 incisos "a", "b" y "c" de la ley de rito y graduado en tres tantos de los gravámenes omitidos, a saber, Impuesto a las Ganancias período fiscal 2009, Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 12/2008, 01/2009 a 06/2009, 08/2009, 10/2009 y 03/2010 e Impuesto sobre los Bienes Personales -Acciones y Participaciones- períodos fiscales 2009 y 2010.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”.

Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación. Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y de acuerdo a lo expuesto en los Considerandos precedentes entiendo que se encuentra acreditado en la litis el elemento material de la infracción achacada.

En efecto, tal como se expresara en el Considerando I, la parte actora sostiene que las sanciones no pueden ser enmarcadas en los términos expuestos por el ente fiscal por cuanto no se le ha permitido desvirtuar los hechos alegados como existentes al haberle sido denegada la producción de la prueba ofrecida (cfr. fs. 47/47 vta, fs. 181 y fs. 349 vta.).

No osbtante lo aseverado por la recurrente, dos cuestiones son ciertas y no admiten duda alguna. La primera es que sin perjuicio de la apertura a prueba dispuesta por este organismo jurisdiccional, la recurrente en ningún momento instó la producción de la prueba informativa y/o pericial contable, conforme surge del Considerando III. La segunda es que a partir del análisis efectuado en el Considerando V que antecede se coteja que se hubo producido un ingreso de dinero a las arcas fiscales inferior al que por ley corresponde, motivo por el cual, en principio, se encuentra verificado el tipo objetivo requerido por la norma que establece el ilícito fiscal de la defraudación tributaria.

En cuanto al elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, éste surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario.

En esa tónica, resulta patente que el recurso a los indicios enumerados en los incisos “a”, “b” y “c” efectuado por el Fisco Nacional no luce, en el caso concreto, desproporcionado, toda vez que en el caso de marras se vislumbra como evidente la falta de aporte de la documentación respaldatoria de las operaciones que dieran lugar a las acreditaciones bancarias ampliamente superiores a los ingresos declarados, lo que se traduce en una grave contradicción con la información consignada en los libros, cuya incidencia se viera agravada al ocurrir a normas internacionales no vigentes -CDI con Estados Unidos de América- en aras de aprovechar beneficios igualmente inexistentes. A ello debe sumarse los artilugios -pequeños y no tanto- que fueran disminuyendo la carga fiscal de la encartada, como la falta de pago del IVA al producirse la escisión por fuera de las normas de las reorganizaciones libres de impuestos, el cómputo parcial del décito fiscal al vender un automóvil o la venta de una aeronave que omitiera declarar en ambos gravámenes, entre otras maniobras defraudatorias.

En ese orden de ideas, es la concatenación de los diversos actos mencionados precedentemente lo que conduce a este Tribunal a tener por verificado en el caso concreto el tipo subjetivo del ilícito tributario enrostrado por el organismo recaudador en los Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado y sobre los Bienes Personales -

Acciones y Participaciones-, esto es, el dolo de la apelante, el cual dadas las circunstancias puntuales y la reiteración de las maniobras defraudatorias ensayadas debe estimarse adecuadamente ponderado en lo que al quantum de la sanciones se refiere, las que se confirman, con costas a la vencida.

En mérito de lo expuesto precedentemente, corresponde confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I. Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán, salvo en lo que respecta a la cuantificación de las sanciones aplicadas.

II. Que en relación a las multas impuestas, comparto los argumentos expuestos por la Vocal preopinante en cuanto confirma la sanción aplicada, no obstante, no surge del Informe Final de Inspección ya mencionado en este decisorio que la recurrente presentara antecedentes infraccionales, lo cual conduce a reducir las sanciones a su mínimo legal en dos tantos del gravamen dejado de ingresar en su justa medida. Con costas en la parte que se confirma y por su roden en relación a la reducción de las mismas.

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán. Al respecto, cabe aclarar en cuanto a las sanciones aplicadas que si bien según las constancias de autos la recurrente carece de antecedentes sumariales, entiendo que en atención a las particularidades del caso las multas han sido adecuadamente graduadas por parte del Fisco Nacional.

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

Confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.02.06 15:36:17 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 Jose Luis Perez
Date: 2025.02.06 16:14:18 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.02.06 17:16:47 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.06 17:17:10 -03:00