Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-44996121-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 29 de Abril de 2025

Referencia: 44.537-I; LARA, FERNANDA MARIELA; sentencia: SALA A VOC. 1RA

En la fecha se reúne la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por el Dr. José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el expediente Nº **44.537-I**, caratulado **“LARA, FERNANDA MARIELA s/ recurso de apelación”**, donde se fijaron las siguientes cuestiones: Primera: ¿Se ajustan a derecho las resoluciones apeladas en cuanto determinan impuestos e intereses resarcitorios? Segunda: ¿Se ajustan a derecho las resoluciones apeladas en cuanto aplican multa?;

Votación:

A la primera cuestión, el Dr. Pérez dijo:

I.- Que a fs. 54/71vta., 172/189vta y 276/293vta, la parte actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 288/15, 289/15 y 287/15, todas de fecha 15/07/2015, dictadas por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP - DGI.

Mediante la primera de ellas se determina de oficio el impuesto a las ganancias del período 2010 en la suma de $85.342,59, con más intereses y multa en los términos del art. 46 y 47 incisos a), b) y c) graduada en 3 veces el impuesto dejado de ingresar. Por otro lado, se determina el impuesto a las salidas no documentadas por las operaciones correspondientes a los meses de diciembre de 2010 a octubre de 2011 en la suma de $113.191,90 y el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales julio, agosto y diciembre de 2010 y enero de 2011 por el monto de $100.975,51 con más los intereses resarcitorios y se aplican multas graduadas en tres veces los tributos antes referidos, con sustento en lo establecido por los arts. 46 y 47 incisos a), b) y c) de la ley de rito fiscal.

Toda vez que los agravios efectuados por la actora contra los ajustes realizados por el organismo, resultan sustancialmente análogos en los distintos recursos incoados se tratarán a continuación en forma conjunta.

Manifiesta la recurrente que es titular de un local comercial ubicado en la ciudad de Mar del Plata y que la explotación del mismo se inició con la venta de ropa de adultos de la marca “Kevingston” realizando compras a KVN SRL, y que con posterioridad comenzó a comercializar ropa de la misma marca, pero para niños.

Expresa que en un principio las ventas del sector niños solo era explotada por la firma MDQ Cereales SA quien poseía un local habilitado a tal efecto a su nombre en la misma ciudad, adquiriendo la mercadería directamente del fabricante (KVN SRL).

Detalla que luego de varias negociaciones con el apoderado de MDQ Cereales -Sr. Alejandro Fernández Bayugar- se acordó la compra del remanente del stock (ropa de niños) que este ultimó poseía, en varias etapas, argumentando que la mercadería -cuya compra se impugna- fue adquirida a una empresa que tenía habilitado a su nombre el local, que los productos fueron adquiridos a su fabricante KVN SRL con quien operó hasta fines del año 2009 y que las compras del remanente de stock se hicieron una vez que MDQ Cereales SA terminó su relación comercial con la marca KVN SRL.

Se agravia de que los inspectores afirmen haber detectado facturas inválidas cuyo emisor es MDQ Cereales SA, sosteniendo que no se pudo identificar cuál es la mercadería adquirida. Dice que, si bien existió una fiscalización a esa firma que derivó en su inclusión en la base apoc, ello se hizo sin intervención de su parte, objetando por ello la impugnación que se hace del gasto y del crédito fiscal computado.

Sostiene la veracidad de las operaciones cuestionadas e indica que mediante la pericial contable se ha acreditado tanto la compra como la venta de indumentaria, habiendo analizado el stock, las compras y las ventas, determinando así las existencias finales del ejercicio, además de señalar que el propio apoderado de MDQ Cereales SA, Sr. Fenández Bayugar, reconoció expresamente las operaciones involucradas. Destaca que el pago de las facturas se ciñó a lo dispuesto por la ley 25.345 y que la fiscalización constató que la cancelación se hizo mediante cheques propios a la orden del proveedor, precisando que le resulta ajeno si éstos fueron cobrados por terceros en virtud de los endosos realizados por MDQ Cereales SA.

Esgrime que el incumplimiento de las obligaciones formales y/o materiales por parte del proveedor no es un indicio para justificar la inexistencia de las compras, como así tampoco es indicio de falta de capacidad económica u operativa el hecho de que éste no cuente con empleados ni rodados a la fecha de la fiscalización.

Por último y respecto de las sanciones aplicadas en los términos del artículo 46, se agravia que la fiscalización no ha reunido los elementos suficientes para acreditar la existencia de los elementos objetivo y subjetivo que requiere dicha norma para calificar la conducta como dolosa.

Por los argumentos de hecho y de derecho que desarrolla, la doctrina y jurisprudencia que cita, y la prueba que ofrece, solicita que se dicte sentencia revocando los actos apelados, con costas y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 79/93, 195/210 y 300/313 el Fisco Nacional contesta los traslados conferidos. Explica que el origen de la fiscalización radica en una denuncia a la contribuyente como dueña de dos locales de la marca

Kevingston, uno en la ciudad de Mar del Plata y otro en la ciudad de Miramar a raíz de la cual se generó la OI 553716. De la fiscalización preventiva se detectaron facturas de compra de dudosa validez, en las que consta como emisor la firma MDQ Cereales SA, no pudiendo identificarse cuál es la mercadería adquirida por consignarse la leyenda “artículos varios según detalle”.

Destaca que la inclusión del proveedor en la base E-Apoc constituye una circunstancia que resta valor probatorio a las facturas emitidas como respaldo de las ventas realizadas, por lo que corresponde al recurrente acreditar que las mismas tienen su correlato con la operatoria documentada, haciendo notar que las actividades declaradas por el emisor de los comprobantes objetados no se condicen con el tipo de operación que se impugna. Indica que la contribuyente aportó copias de las facturas, remitos y recibos con el respectivo extracto bancario que acredita la cancelación de las operaciones y un detalle de la mercadería adquirida, pero a pesar de ello objeta que no acompañó documentación que respalde el ingreso de los bienes, remarcando que si bien los cheques utilizados fueron emitidos a nombre de MDQ Cereales SA expone que fueron endosados a terceros que no tuvieron relación comercial con el contribuyente ni con el citado proveedor.

Por otra parte, indica que la inclusión del supuesto proveedor en la base E-Apoc se originó por una investigación previa del Organismo que demostró que los integrantes societarios no poseen capacidad económica ni bienes registrables, restándole valor probatorio al hecho de que el presidente de firma reconozca las operaciones.

Por último, respecto de las sanciones aplicadas sostiene que la conducta imputada a título de dolo se encuentra plenamente acreditada solicitando su confirmación, como así también los intereses resarcitorios liquidados.

Se opone a la prueba ofrecida por la contraria y por los argumentos que desarrolla, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando los actos recurridos en todas sus partes, con costas y se tenga presenta la reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 109 se rechaza la oposición del Fisco Nacional a la prueba ofrecida por la actora, admitiéndose la pericial contable. Cabe señalar que a fs. 320 el Tribunal en Pleno resolvió acumular las causas N° 44.538-I y 44.543-I al que lleva el N° 44.537-I. A fs. 336 se abren a prueba los expedientes acumulados ordenando la producción de la prueba pericial.

A fs. 366 se dio por decaído el derecho a producir la misma y a fs. 373 se dispone la clausura del período probatorio. A fs. 376 atento no haberse producido prueba alguna, se elevan los autos a consideración de la Sala “D”.

A fs. 377/377vta. la recurrente comunica el pago total del capital, intereses y multa correspondiente a los ajustes apelados, explicando que ello tuvo como fin la necesidad de levantar medidas cautelares preventivamente trabadas, solicitando que se corra traslado al ente fiscal para que ratifique el pago realizado y que se tramite el presente recurso como de repetición.

Que a fs. 384/384vta el Fisco Nacional contesta el traslado corrido a fs. 378 y ratifica que, según la información brindada por el área de origen, la recurrente canceló la totalidad de las deudas reclamadas en

las resoluciones apeladas en autos. Considera que el proceder de la actora importa un reconocimiento de la pretensión fiscal y un desistimiento a la acción en curso y niega que le asista derecho alguno a solicitar la repetición de las sumas pagadas espontáneamente en el curso de una apelación deducida contra tres resoluciones determinativas y sin reserva alguna en el marco del presente proceso. Por las razones que expone y la doctrina de los actos propios que invoca, sostiene que la petición formulada por la contraria resulta inadmisible.

De esa presentación se corre traslado a la recurrente; no habiendo contestado, a fs. 391 se dispuso que sigan los autos según su estado.

Finalmente, a fs. 395/399 la Sala “D” por mayoría, resuelve declarar abstractos los recursos de apelación que tramitan en estas actuaciones y declarar la improcedencia del pedido de fs. 377 por no reunir los requisitos previstos en el art. 81 de la ley N° 11.683. Con costas a la recurrente.

Apelada la sentencia por la parte actora a fs. 433/436 la Excma. Cámara entendió que los Sres. Vocales que integraron el voto mayoritario no se pronunciaron sobre la sustancia del conflicto, no analizaron la prueba, ni los hechos controvertidos y, por lo mismo, tampoco se expresaron de
manera fundada sobre la corrección o falta de corrección de las impugnaciones efectuadas por la actora a los actos administrativos y menos aún sobre el derecho aplicable a la materia tributaria involucrada, como así tampoco explicaron porque no resulta de aplicación el art. 81 de la L.P.T.
Así ello, entiende que al no haber pronunciamiento sobre las cuestiones implicadas en este juicio, deberá dictarse -por medio de quien corresponda- una nueva sentencia.

Así ello, a fs. 437 la Secretaria General de Asuntos Impositivos remite las actuaciones a la Sala A -Vocalía de la 1ra Nominación como instructora- para su pronunciamiento.

IV.- Que ello así, corresponde a este Tribunal resolver si las determinaciones apeladas en autos se ajustan a derecho.

Tal como se señaló el origen de los cargos radican en la impugnación de los créditos fiscales y gastos declarados ante las irregularidades detectadas respecto del proveedor MDQ Cereales SA y considerar a las erogaciones efectuadas por tal concepto como salidas no documentadas.

Del informe final de fiscalización surge que solicitada la información del proveedor las facturas establecen como concepto “artículos varios según detalle” pero no acompañan detalle. Solicitado el mismo el contribuyente aporta un listado con el código de los productos, por lo que luego, se solicitó el detalle de las compras, y se describe que se aportó un listado por cada una de las facturas emitidas con el detalle de las mercaderías.

Reconoce que la actora aportó las facturas, remitos y recibos con el extracto bancario, que acredita la cancelación de las operaciones, sin embargo, dice que no acompañó otra documentación que respalde el ingreso de los bienes. Además, conforme la circularización a los bancos establece que los cheques fueron emitidos a nombre del proveedor para el pago de las facturas, pero algunos endosados a favor de terceros que, entiende no tienen relación ni con el proveedor ni con el recurrente.

Se identificaron los cobradores de los cheques, procediendo a circularizarlos a efectos de identificar la operación que dio origen a dicha cobranza. De las respuestas recibidas surge:

1. TTP Logsitica S.A.: presentó nota de fecha 23/08/2013 manifestando que no tiene relación comercial ni con Mariela Fernanda Lara ni con MDQ Cereales S.A., no pudiendo identificar las operaciones que dieron lugar a la cobranza.

2. Ciudad Celular S.A.: presentó nota de fecha 29/08/2013 manifestando que no tiene relación comercial ni con Mariela Fernanda Lara ni con MDQ Cereales S.A., no pudiendo identificar las operaciones que dieron lugar a la cobranza.

3. Rodrigo Alberto Otamendi: presentó Multinota el 02/09/2013, manifestando que la cobranza fue por un préstamo a un amigo (Sr. Ghiglani) y que no tiene relación comercial con la Sra. Lara y MDQ Cereales S.A.

4. Transacciones Crediticias S.A.: presenta nota de fecha 29/08/2013 manifestando que no tiene relación comercial con la Sra. Lara y que con MDQ Cereales S.A. realizó una cesión de cheques obteniendo una comisión por ello.

Cabe señalar que del informe de investigación llevado a cabo respecto del proveedor citado (vide fs. 75/97) surge que la firma fue incluida en la base apoc el 17/10/2012, que ha sido titular de un local de ropa de chicos de la marca KEVINGSTON ubicado en la calle Güemes. Analiza los débitos y créditos entendiendo que su relación es muy pareja por lo que entiende necesario corroborar la correspondencia de los créditos declarados.

El Fisco constató que el proveedor registra actividades que no se condicen con la venta de ropa que alega la actora, que no pudo ser localizada en los domicilios fiscal, legal y alternativos, que en febrero de 2011 tramitó la baja definitiva en los impuestos en los que se hallaba inscripto, que declaró cuatro empleados hasta el año 2010 y que registra acreditaciones bancarias hasta abril de 2010, que no dio respuesta a los requerimientos efectuados, que poseía rodados que fueron vendidos entre los años 2005 y 2010, figurando en la base apoc bajo la condición “sin capacidad económica” (vide informe final de inspección, fs. 184/194, 95/104 y 38/44 act. Ganancias, IVA y salidas no documentadas, respectivamente y fs. 69/70 cpo de antecedentes carga apoc MDQ Cereales SA).

En instancia administrativa la recurrente ofreció prueba documental en poder de terceros, informativa y pericial contable la que, y ante la existencia de hechos controvertidos, fue concedida ordenándose la apertura a prueba mediante resolución 301/14 (DV RRMP).

Surge de las actuaciones administrativas, en el informe pericial producido en sede administrativa (fs. 123/130 cpo ppal ganancias-salidas no documentadas) que el medio de pago empleado para cancelar las facturas de compra era mediante cheques propios, lo que pudo constatarse a partir de los extractos bancarios de las cuentas con las que opera normalmente la Sra. Lara.

Asimismo, acompañó la declaración efectuada por el Sr. Alejandro Fernandez Bayugar -representante de la firma MDQ Cereales SA, licenciataria de Kevingston SRL- la que se encuentra debidamente certificada

ante escribano público, a través de la que reconoce las operaciones llevadas a cabo con la Sra. María Fernanda Lara (vide fs. 176/178 ant. Cpo. ppal. ganancias).

De la prueba informativa producida en sede administrativa, surge que la firma Kevingston SRL reconoce haber operado con el proveedor objetado (fs. 135 Cpo. ppal. Ganancias) en el período que va desde el 1/11/2006 hasta el 31/10/2009.

V.- Que de lo expuesto en los puntos precedentes, y en relación al proveedor cuestionado se evidencia que los elementos colectados por la inspección no resultan suficientes para fundar la impugnación fiscal, ya que no se ha demostrado de manera suficiente la inexistencia de las operaciones celebradas, como así tampoco que las facturas sean apócrifas.

Cabe recordar que en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", esto es, que 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. 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. Debe tenerse presente que del domicilio fiscal y el cumplimento de las obligaciones impositivas de los proveedores no resultan imputables al contribuyente que realizó operaciones comerciales con ellos (conf. CNACAF Sala II, "Floriner S.A. c/DGI" del 25/11/2010; Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, "Floriner S.A. c/DGI", del 21/08/2009). Así pues, en la causa Química Petrosil SRL, TFN Sala A, 4/7/2007 se ha dicho que "el Fisco no ha demostrado de manera suficiente aquella impugnación, desde que la no ubicación de los proveedores en los domicilios fiscales o la falta de presentación de la declaración jurada no son elementos hábiles per se para concluir la falsedad de los comprobantes".

En el caso particular, el Organismo Fiscal se centra en dos argumentos para cuestionar al proveedor MDQ Cereales S.A. Por un lado, que el proveedor no registra una actividad que se condice con la venta de ropa y por otro lado que no pudieron localizarla en sus domicilios.

De la prueba ofrecida y aportada por la recurrente al contestar el descargo como así también de los elementos recabados por la auditoría fiscal, y de las resoluciones apeladas, surge la declaración efectuada por el Sr. Alejandro Fernandez Bayugar -representante de la firma MDQ Cereales SA, licenciataria de Kevingston SRL- la que se encuentra debidamente certificada ante escribano público, a través de la que reconoce las operaciones llevadas a cabo con la Sra. María Fernanda Lara (vide fs. 176/178 ant. Cpo. ppal. ganancias). Asimismo, cabe destacar también que, de la prueba informativa producida en sede administrativa, surge que la firma Kevingston SRL reconoce haber operado tanto con el proveedor objetado como con la apelante. (v. documental acompañado a fs. 135 y 185 ant. Cpo. ppal. Ganancias e IVA, respectivamente). En efecto, señala que MDQ Cereales fue su cliente desde noviembre de 2006 hasta octubre de 2009, a quien le vendía ropa de niños, comprendiendo todo el segmento Kids que fabrica la empresa, señalando que efectivamente vendía exclusivamente productos de Kevingston Kids.

En tal inteligencia, carece de sustento fáctico que el Fisco Nacional cuestione la falta de correspondencia en la actividad del proveedor, toda vez que se encuentra acreditado que se dedicaba a la venta de ropa.

Por su parte, no puede pasarse por alto que -y tal como surge de las actuaciones administrativas- los pagos de las operaciones objetadas fueron realizados con cheques propios y debitados de la cuenta corriente de la actora. También cabe destacar que los cheques fueron en su mayoría librados a favor del proveedor cuestionado y endosados por este último (vide documental acompañada a fs. 43/54 cuerpo Ppal Ganancias y fs. 3/21 cuerpo circularizaciones bancarias).

Cabe indicar también que en el informe pericial producido en sede administrativa (fs. 123/130 cpo ppal ganancias-salidas no documentadas), se detalla que el medio de pago empleado para cancelar las facturas de compra era mediante cheques propios, y también lo reconoce la fiscalización.

En cuanto al hecho que el proveedor no pudo ser localizado en sus domicilios cabe advertir que del propio informe de inspección surge que la sociedad tramitó la baja definitiva en febrero de 2011, en tanto que las visitas al domicilio fiscal fueron realizadas durante el año 2012, lo que explica que no se ubicara al contribuyente y que el local estuviera ocupado por otra persona dedicada a otro rubro.

Asimismo, cabe recordar que el domicilio fiscal y el cumplimento de las obligaciones impositivas de los proveedores no resultan imputables al contribuyente que realizó operaciones comerciales con ellos (conf. CNACAF Sala II, "Floriner S.A. c/DGI" del 25/11/2010; Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, "Floriner S.A. c/DGI", del 21/08/2009). Así pues, en la causa Química Petrosil SRL, TFN, Sala A, 4/7/2007 se ha dicho que “el Fisco no ha demostrado de manera suficiente aquella impugnación, desde que la no ubicación de los proveedores en los domicilios fiscales o la falta de presentación de la declaración jurada no son elementos hábiles per se para concluir la falsedad de los comprobantes”. En ese sentido ya se ha pronunciado la Sala “B” que integro como Vocal Titular, en distinta composición parcial, en “MAUHORAT, HÉCTOR LUIS s/ apelación- IVA” sentencia del 21/5/2012 y en “HUMADA DALMARONI CARLOS ALBERTO s/apelación GANANCIAS – IVA” del 7/2/2014.

Por su parte, el Fisco reconoce que declaró 4 empleados hasta el año 2010 y que registraba acreditaciones bancarias hasta abril de ese año. En suma, los elementos recabados por la fiscalización en relación a la operatoria por dichos años no constituyen indicios comprobados, graves y precisos que lleven a presentar un cuadro de serios reparos a la validez de la facturación observada.

En ese sentido, por todos los argumentos reseñados, y además no habiendo el Fisco cuestionado expresamente el stock de mercadería de ropa infantil conforme el detalle que finalmente acompañó la contribuyente, cabe concluir en que corresponde revocar el ajuste fiscal determinado en las resoluciones apeladas en autos, con costas y, en consecuencia, hacer lugar a la repetición intentada.

A la primera cuestión la Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos efectuado por el Vocal Instructor, pero no a la solución a la que arriba con base en las consideraciones que paso a exponer.

II.- Que corresponde resolver si se ajustan a derecho las resoluciones que determinaron de oficio la obligación de la recurrente frente a los impuestos a las ganancias, al valor agregado y a las ganancias –salidas no documentadas.

Conforme surge del informe final de inspección (vid. fs. 181/193 del cuerpo Impuesto a las Ganancias N° 1; fs. 95/104 del cuerpo Impuesto al Valor Agregado y fs. 38/43 del cuerpo Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas- de las actuaciones administrativas acompañadas), con motivo de tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo constatar el cómputo de créditos fiscales y gastos originados en operaciones con el proveedor MDQ CEREALES S.A., que se encuentra incluido en la base E.APOC.

Dando inicio al procedimiento verificador se solicitó la documentación respaldatoria de las operaciones con dicho proveedor. Es así que la recurrente acompañó copia de las facturas y remitos de cada una de las operaciones. Frente al requerimiento de que se aclaren los conceptos facturados en tanto en las facturas se limita a indicar “Artículos varios según detalle”, la recurrente acompañó listado correspondiente a cada factura con detalle de productos (vid. multinota de fs. 126 del cuerpo Ganancias N° 1).

Se acompañó también copia de recibos y extractos bancarios con el objeto de acreditar el circuito de pagos de las operaciones.

Es dable advertir que de las tareas realizadas los actuantes observaron que, si bien los cheques fueron emitidos a la orden del proveedor, fueron endosados a favor de terceros. De la circularización a los cobradores de los cheques, se señaló que todos manifestaron no tener relación comercial ni con la recurrente ni con su proveedor no pudiendo identificar las operaciones que dieron lugar a la cobranza.

Se observó que con fecha 17/10/2012 se incluyó a la empresa MDQ CEREALES S.A. en la base Eapoc bajo la condición “sin capacidad económica”.

A esta altura, resulta oportuno enumerar los elementos que tuvo en cuenta la administración fiscal para incluir a MDQ Cereales S.A. en la mencionada base. Así surge del informe de fs. 64/70 del cuerpo fiscalización de la Dirección Regional Sur –Div. Investigación, que la contribuyente: a) no fue localizada en ninguno de sus domicilios (fiscal, legal y alternativos); b) no dio respuesta al requerimiento efectuado; c) posee baja definitiva en todos los impuestos desde el período 1/2011, no obstante ha sido objeto de retenciones en fechas posteriores a dicho período y es informado como consumidor relevante de telefonía móvil; d) no presentó declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, ganancia mínima presunta y BP-Acciones o Participaciones correspondientes a los períodos fiscales 2009, 2010 y 2011; e) no presentó declaraciones juradas del impuesto al valor agregado correspondientes a los períodos 7/2010 a 1/2011; f) los débitos y los créditos declarados exceden la capacidad económica del contribuyente; g) la relación débito crédito está alejada de los parámetros medios de la actividad; h) los pagos al fisco no son significativos; i) no posee inmuebles. Su domicilio fiscal es una oficina donde funciona un estudio contable que no reconoció a la firma. Además, no se constataron inmuebles con capacidad operativa para el resguardo de automotores de carga (habiendo sido una de sus actividades el transporte de mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna); j) no posee bienes registrables; k) se encuentra inscripta en actividades que no se vinculan a la venta de ropa.

Es con sustento en esos elementos que se impugnaron las operaciones de la recurrente con dicho proveedor y se iniciaron los procedimientos determinativos que culminaron con los actos venidos en recurso.

III.- Que la recurrente centra su defensa en la falta de valoración de la prueba producida durante el

procedimiento determinativo que implicó el dictado de actos arbitrarios por carecer de suficiente fundamentación. Asimismo, entiende que han quedado acreditadas las operaciones, tanto por el circuito físico de las mercaderías como por el circuito económico.

Finalmente, señala que la administración pretende aplicar retroactivamente una decisión en un procedimiento del que no formó parte y que, en definitiva, realizó operaciones con un contribuyente que se encontraba inscripto y emitía facturas, exigiéndose que actúe como fiscalizador sin poseer las facultades para ello.

IV.- Que en primer término no puede aceptarse la calificación de arbitrario que se atribuye al accionar del juez administrativo por discrepar con la evaluación que éste haya efectuado de la prueba producida. En efecto, la apreciación de los hechos y de su prueba es un elemento subjetivo cuya valoración puede o no compartirse, lo que eventualmente acarreará la confirmación o no del acto administrativo, pero nunca podrá concluirse en la anulación por arbitrariedad.

V.- Que, de acuerdo con el relato efectuado en el Considerando II, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas inconsistencias que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones impugnables.

Resulta pertinente destacar que la defensa de la actora consiste -fundamentalmente- en sostener que pudo acreditar el circuito de la mercadería, los pagos a su proveedor, que se encontraba inscripto y no formaba parte de la Base E.Apoc al momento de celebrar las operaciones.

Así ello, deben responderse los agravios de las partes, dejándose constancia que se analizará en primer término la resolución correspondiente al impuesto al valor agregado.

VI.- Que preliminarmente, en línea con sus agravios, es dable tener presente que si bien, de manera alguna 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 (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones con el proveedor de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes mencionados, elementos que en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

En esa inteligencia cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re “Vialbo Construcciones S.A.”, 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que “…*no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las*

Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, 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 como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés".

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes destinados a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales o de gastos, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

VII.- Que, puntualmente, en cuanto a la impugnación de los créditos fiscales cabe recordar la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en la que explicó que "de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la doctrina de la concurrencia de los elementos material- formales del crédito fiscal" (vid. por todos, "Impulso S.A.", 27/3/98). En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Este criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal entre otros, en las causas "ADM Argentina SA" y "Molinos Rio de la Plata S.A." de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció que "*...a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. 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*".

En esta inteligencia, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales.

VIII.- Que sentado lo que antecede, debe ahora este Tribunal apreciar la prueba acompañada por la recurrente en sede administrativa toda vez que en esta instancia se dio por decaído el derecho de la recurrente a producir la prueba pericial contable ordenada (vid. fs. 366).

Ahora bien, durante el procedimiento de fiscalización y determinación la recurrente acompañó prueba documental y produjo informativa y pericial contable que a mi modo de ver no logran derribar las inconsistencias tenidas en cuenta por el Fisco Nacional para impugnar las operaciones efectuadas con el proveedor MDQ Cereales S.A.

En efecto. Durante la fiscalización, ante requerimientos efectuados por los funcionarios fiscales la recurrente acompañó copia de facturas y remitos por las operaciones con la proveedora cuestionada (Vid.

fs. 42/54 del cuerpo Impuesto a las ganancias N° 1). Advirtiéndose que en aquellas se consigna la leyenda "Artículos varios según detalle", la administración solicitó que acredite detalle de la mercadería entregada, habiendo aportado la recurrente listados "Excel" en los que se enumeran productos (vid. fs. 127/132). Dichos listados, sin enumerar ni formar parte de ningún registro, no tiene entidad –a mi criterio- para dar por probada la operación que se pretende instrumentar mediante las facturas cuestionadas.

Con respecto a las notas que obran a fs. 176/177 del cuerpo Impuesto a las Ganancias N° 1 y fs. 185 del cuerpo Impuesto al Valor Agregado N° 1, cabe efectuar las siguientes consideraciones.

Por medio de la primera, el representante legal de MDQ Cereales S.A. manifiesta haber realizado –en su carácter de licenciataria de Kevingston- las operaciones cuestionadas y –según entiende la recurrente- dicha declaración se realizó ante Escribano Público. No obstante, es dable advertir que el Escribano interviniente sólo certifica la veracidad de la firma y del carácter de apoderado de la empresa, pero no el contenido de los dichos, en tanto ni siquiera han sido efectuados ante su presencia, razón que le resta valor a la misma.

En cuanto a la nota enviada por el "apoderado de Kevingston" cabe efectuar las siguientes advertencias: 1) si bien se alega actuar en carácter de apoderado, no se indica quien es ni se aporta documentación que acredite tal representación y 2) la firma no cuenta con aclaración ni sello. Es decir, es una nota suscripta por una persona no identificada.

Ello así, de la prueba producida y de la documentación acompañada no se aportaron elementos que coadyuven a probar los dichos en los que sustenta su recurso la recurrente.

Tampoco aporta elementos la pericia contable toda vez que la misma se realizó con base en los elementos aportados por la propia recurrente cuya veracidad se encuentra en discusión.

Finalmente, con relación al circuito de pago, es dable señalar que como surge de las actuaciones administrativas, los cobradores de los cheques manifestaron no tener relación con la recurrente ni con MDQ Cereales S.A. Asimismo, manifestaron no poder identificar la operación que dio lugar a la cobranza.

Ello así, la actividad probatoria de la actora no persiguió la realización de medidas que acrediten la veracidad de las operaciones y –en definitiva- no aportó elementos que pudieran destruir los fundados y probados hechos tenidos en cuenta por el ente fiscal en el acto en crisis.

En esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que "*... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012)*".

Y, agregó, que "....n*o basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento", del 3-7-12; y "Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)*".

En consecuencia, los agravios de la recurrente –sobre la que reposaba la carga probatoria- resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran destruir las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la resolución apelada en autos, por lo que corresponde confirmar el ajuste efectuado por el Fisco Nacional en la resolución determinativa en cuanto impugna el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado. Con costas.

IX.- Que toda vez que los hechos que sustentan el acto determinativo del impuesto a las ganancias y las defensas y pruebas arrimadas son idénticas a las ya analizadas ut supra, corresponde confirmar el ajuste efectuado por el Fisco Nacional en la resolución determinativa en cuanto impugnan los gastos computados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias. Con costas.

X.- Que corresponde analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas.

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 este 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).

Ahora bien, cabe aclarar que cuanto la norma se refiere a la carencia de documentación, ello debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando éstos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

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.

XI. Que bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme lo resuelto supra las operaciones realizadas con el proveedor MDQ Cereales S.A. carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la actora recibió ni tampoco son aptos para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentos carentes de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación realmente realizada por la recurrente y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella (cfr. C.S.J.N., Red Hotelera Sudamericana S.A., 26/8/2003).

Asimismo, en atención al relato efectuado sólo cabe concluir que no han quedado individualizados sus receptores ni tampoco la real existencia de las firmas observadas.

En mérito a lo expuesto solo cabe confirmar la resolución determinativa del impuesto en trato, con costas.

A la primera cuestión el Dr. Porporatto dijo:

I. Adhiero al voto de la Dra. Guzmán, en cuanto confirma las determinaciones de los Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Salidas No Documentadas en las resoluciones recurridas en estos actuados.

Entiendo que, considerando los indicios graves, precisos y concordantes identificados por el Fisco Nacional a partir de sus tareas de fiscalización, la prueba aportada en esta instancia no resulta suficiente para desvirtuarlos y por ende no ha quedado acreditada la existencia e intervención de la supuesta proveedora (MDQ Cereales S.A.), ni que los bienes que surgen de las facturas de compras hayan sido efectivamente adquiridos por parte de la recurrente.

Con respecto a los pagos realizados, tampoco ha quedado evidenciado cuál fue la contraprestación ni la identidad los verdaderos beneficiarios de los mismos.

II. En relación a los intereses resarcitorios determinados respecto de tales impuestos, comparto el voto de la Dra. Guzmán, correspondiendo su confirmación.

En función de la votación que antecede, respecto de la primera cuestión planteada, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan impuestos e intereses, con costas.

A la segunda cuestión, el Dr. Pérez dijo:

Atento el resultado de la votación precedente, habiendo esta Sala por mayoría resuelto confirmar las determinaciones de oficio recurridas por considerar procedentes los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en cuanto los impuestos determinados, corresponde que el suscripto se pronuncie con respecto a las multas apeladas en los actos recurridos.

Ello así, habiéndose considerado procedente la postura del Fisco Nacional tal como lo sustentaron mis colegas, entiendo en estas circunstancias que corresponde entonces la confirmación de las multas aplicadas.

En efecto, y en lo relativo a las multas por defraudación aplicadas en el impuesto a las ganancias, impuesto al valor agregado e impuesto a las ganancias - salidas no documentadas, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

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

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

dolosa” (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

Por su parte, y en punto a la sanción aplicada por el impuesto a las ganancias - salidas no documentadas, cabe señalar que, 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”, que compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el organismo fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

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

En virtud de lo expuesto, corresponde confirmar las multas aplicadas en autos.

En cuanto a su quantum, 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 atacados una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarlas en tres veces los impuestos omitidos, 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 se imponen a la vencida, salvo en la proporción en que se reducen las multas, aspecto en el que se imponen por su orden.

A la segunda cuestión, la Dra. Guzmán dijo:

I.- Que resta tratar las multas aplicadas, que el ente fiscal encuadra en los artículos 46 y 47, inc. a, b y c de la ley 11.683.

Con respecto a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, la recurrente en la falta de configuración de los elementos objetivos y subjetivos que exige la norma y en la ilegalidad de la responsabilidad penal que se le achaca.

Debe tenerse presente que en materia de ilícitos materiales por defraudación tipificados en el artículo 46 de la ley de procedimientos fiscales se deberá respetar la secuencia que se describe seguidamente, en orden a determinar si se verificaron sus elementos tipificantes.

En primer término, se debe analizar el aspecto objetivo al evaluar 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 ardid o engaño, es decir, 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, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

En el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió para encuadrar la conducta del recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado, la

estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquélla operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es -generalmente- el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre (“presumtio sumitir ex so quo prelumque fit”), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

Bajo la luz de esas premisas, analizadas las actuaciones administrativas, los informes finales de inspección y en atención a lo resuelto en Considerandos precedentes, el Fisco Nacional actuó correctamente al encuadrar la conducta de la recurrente. En efecto, imputa a la apelante la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas toda vez que “media una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surgen de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11”; porque en dicha documentación “se consignan datos inexactos que ponen una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible” y porque “la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirse de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso”.

Frente a ello, los argumentos que ensaya no tienen entidad para enervar la ausencia de una conducta dolosa. Baste para ello destacar que sus declaraciones juradas originales no reposaban en documentación fidedigna, pues se encontraban declarados créditos fiscales y gastos que no contaban con el debido respaldo documental que significaron un importante ajuste en su determinación de la obligación tributaria.

Sentado ello corresponde confirmar las sanciones aplicadas, las que, a mi criterio, han sido correctamente cuantificadas.

II.- Que distinta es la solución a la que se arriba con respecto a la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas.

En efecto, a mi criterio no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descripto en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósitos contemplados para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el artículo 46 requiere.

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

En definitiva, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta, definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

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

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

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

En mérito a lo expuesto, voto por revocar la multa establecida en la resolución N° 289/15 correspondiente al impuesto a las ganancias – salidas no documentadas-, con costas.

A la segunda cuestión el Dr. Porporatto dijo:

I.- Con respecto a las multas aplicadas en el IVA y el Impuesto a las Ganancias, adhiero también al voto de la Dra. Guzmán, en cuanto confirma su aplicación, pero difiero en la graduación las mismas.

En cuanto al quantum de la sanción aplicada si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en tres (3) veces los impuestos omitidos, por el contrario, no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirla al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

Las costas en este aspecto se imponen a la actora en la proporción de la multa que se confirma y por su orden en la parte que se reduce.

II. En relación a la multa aplicada por el Impuesto a las Salidas No Documentadas, cabe señalar previamente que, en materia de sanciones derivadas de este concepto, 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 de marras, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley Nº 11683.

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

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

Sentado ello, con relación a la multa por defraudación aplicada en este gravamen, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar la sanción prevista en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente

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

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

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

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

Por su parte, la Sala V in re "Italiano, Antonio Alberto" (12/02/2008) sostuvo que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con

posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 por la Ley 23314. En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también la Sala “B” in re “Triunfadores S.A.” del 18/11/2008; y “Tamalet, Jorge Omar” del 15/04/2009, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria.

Que en virtud de lo expuesto y de acuerdo con las circunstancias analizadas en las presentes actuaciones se han concordado elementos suficientes para tener por configurada la sanción impuesta y no existiendo elementos que justifiquen lo contrario, corresponde confirmar la multa aplicada en este gravamen también.

No obstante, ello, en cuanto al quantum de la sanción aplicada si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen a graduarla en tres (3) veces el impuesto omitido, por el contrario, no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la actora, se considera prudente reducirla al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

Las costas en este aspecto se imponen a la actora en la proporción de la multa que se confirma y por su orden en la parte que se reduce.

En función de la votación que antecede, respecto de la segunda cuestión planteada, corresponde confirmar las multas aplicadas en las resoluciones apeladas en autos, reduciendo la graduación de estas últimas a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce las multas, aspecto en el que se imponen por su orden. En consecuencia, no hacer lugar a la repetición intentada.

Por ello, por mayoría SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuesto, intereses y multas, reduciendo la graduación de estas últimas a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce las multas, aspecto en el que se imponen por su orden. En consecuencia, no hacer lugar a la repetición intentada.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y oportunamente

archívese.

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.04.29 11:53:16 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.04.29 13:01:28 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: 2025.04.29 15:34:54 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.29 15:35:16 -03:00