Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-50419618-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 13 de Mayo de 2025

Referencia: TZT S.A. Sentencia

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia GUZMÁN (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro PORPORATTO (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y José Luis PÉREZ (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el Expediente N° **47.618-I**, caratulado: ***“TZT S.A. S/APELACIÓN” (y sus acumulados N° 47.622-I y N° 47.620-I de igual caratula);***

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 61/77vta, 296/308 y 481/493vta. la actora interpone sendos recursos de apelaciones contra las resoluciones N° 138/16, 139/16 y 137/16 de la AFIP-DGI, todas de fecha 18 de noviembre de 2016, mediante las cuales se determinó de oficio la obligación de la recurrente, frente a los Impuestos al Valor Agregado –períodos fiscales 05/2010 a 12/2011 –, a las Ganancias, en concepto de Salidas No Documentadas – por los periodos fiscales 05/2010 a 05/2011, 07/2011 a 11/2011, 01/2012, 03/2012, 04/2012, 07/2012 y 08/2012 y a las Ganancias – periodos fiscales 2010 y 2011-, con más los respectivos intereses resarcitorios. En los casos del impuesto a las ganancias y a las salidas no documentadas, se difirió la aplicación de la sanción con sustento en lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24.769, en tanto en el impuesto al valor agregado se aplicó multa en los términos de los artículos 46 y 47 inc. d) ley 11.683 –t.o. en 1998 y sus modificaciones, por los periodos -período fiscal 08/2010 y 11/2010-.

En primer lugar, explica que es una firma que se dedicada a la explotación agropecuaria y al algodón, que se constituyó el 24/04/2001 y opera principalmente en el Norte de Argentina.

Indica que el 11/07/2013 se inició una fiscalización que abarcó el IVA (enero 2010 a diciembre 2011) y el Impuesto a las Ganancias (años fiscales 2010 y 2011). Y relata que, durante el procedimiento, el órgano recaudador realizó una vista “so pretexto” que no pudo demostrar de forma concluyente la existencia real de operaciones con determinados proveedores.

Remarca que, a pesar de presentar pruebas, el fisco las desestimó y dictó las resoluciones basadas

en cargos previos, lo que evidenció un tratamiento parcial y la omisión deliberada de analizar la prueba aportada en sede administrativa, vulnerando así su derecho de defensa.

Arguye que el proceso determinativo estuvo orientado exclusivamente a la recaudación, ignorando la realidad económica y aplicando indebidamente determinaciones presuntas, lo que interpreta como un abuso de poder del organismo recaudador.

Asevera que el ente fiscal objetó sus declaraciones juradas e impugnó tanto el gasto declarado en el impuesto a las ganancias como el crédito fiscal declarado en el impuesto al valor agregado. Además, determinó el impuesto a las ganancias sobre salidas no documentadas al considerar apócrifas las facturas emitidas por los proveedores: GRABOVIESKY, JORGE; KASAL, JOSE; ROMERO, MARÍA DEL CARMEN; SUCARGO S.A.; VIVIANITA S.A.; CONSIGNATARIA RÍO URUGUAY SRL; RAUCH, ALDO; FRICOL S.R.L; y CANALES, RAMÓN E.

Señala que dichos proveedores fueron incluidos en la lista E-APOC antes del dictado de las resoluciones que confirieron las vistas llevadas adelante por la administración. Dice que durante la fiscalización solicitó a la agencia que aclarara dos puntos: por qué se impugnaban facturas fechadas antes de la inclusión de estos proveedores en la base de proveedores apócrifos y cuáles fueron las razones para su inclusión. Explica que el fisco contesto utilizando – según su criterio - argumentos débiles y arbitrarios para impugnar el crédito fiscal, la deducción del gasto y aplicar un impuesto a las ganancias por salidas no documentadas, basándose en que las facturas serian presuntamente apócrifas.

Reitera que las operaciones impugnadas estaban autorizadas por la administración fiscal y que las fechas de las facturas son posteriores a la finalización de las operaciones realizadas, lo que respaldaría su buena fe al momento de celebrar las operaciones que aquí se cuestionan.

Sostiene que cumplió con la normativa vigente y utilizó medios de pago autorizados así como que siguió todos los requisitos establecidos por leyes, decretos y resoluciones de la AFIP.

Entiende que no es su responsabilidad realizar auditorías operativas a cada proveedor, función que –per se- corresponde al Estado. Además, señala que en la actuación administrativa no se evidencia ninguna infracción en la facturación o cancelación de las operaciones, ya que las mismas contaban con CAI autorizado y que los proveedores estaban habilitados para llevar adelantes las operaciones que aquí se cuestionan.

Agrega, que tampoco se constató perjuicio al erario público, ya que no solo – como dijo – habría cumplido con todas las normativas vigentes, sino que también realizó los depósitos de las retenciones correspondientes.

Critica la falta de claridad de la AFIP en torno al supuesto engaño atribuido, remitiéndose a reconocida jurisprudencia en la cual se cuestiona la legalidad y la arbitrariedad de la base APOC.

Realiza un análisis pormenorizado de cada uno de los proveedores impugnados por parte del Fisco Nacional, con la intención de rebatir los fundamos del fisco.

Explica el cálculo del impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- el cual se efectuó conforme

al artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y alega que dicho artículo no debería aplicarse, ya que está destinado a casos en los que una erogación carece de documentación, y no puede demostrarse por otros medios, en tanto en la especie, afirma que se adjuntaron los comprobantes respaldatorios evidenciando los pagos realizados conforme a la normativa vigente.

Explica que la AFIP sumó en los estados contables del año 2011 la existencia final en lugar de restarla, lo que la llevó a concluir que se habían omitido ventas. En sí, -considera que - el organismo trató de reconstruir el inventario partiendo del balance, sumando las compras declaradas, eliminando las facturas calificadas como apócrifas y descontando la existencia final. Y por ello, al utilizar el método de diferencia de inventario para determinar el costo de ventas, el ajuste correcto debería reflejarse en un aumento de las compras y no en un incremento de ventas. Más aun, señala, cuando de la propia resolución surge que no se realizó ningún cargo por diferencias en el costo de mercadería vendida.

Entiende que el hecho de que un ajuste por ventas omitidas no se refleje en el IVA sugeriría un error grave en el procedimiento de recaudación del Fisco.

Efectúa consideraciones sobre el concepto de determinación sobre “base presunta” y sostiene que, si un contribuyente no responde o carece de contabilidad, se presume que ha omitido ingresos, lo que permite a la administración usar métodos presuntivos. Dichos métodos, fundamentados en diversos indicios económicos y legales, son legítimos siempre que se respalden con pruebas específicas del caso.

En esa dirección, realiza una crítica del accionar fiscal pues opina que solo se habría enfocado en recaudar, ajustando los resultados cuando los emisores de los comprobantes figuran en la base E-POC sin considerar la conducta real del contribuyente. Reitera que imputar responsabilidades tributarias por omisiones o por hechos atribuibles a terceros es arbitrario e injustificado, pues se viola el principio de juzgar a cada persona por sus propios actos.

En síntesis, sostiene que los métodos presuntivos deben fundamentarse en pruebas directas y no en indicios o ficciones que desconecten al contribuyente de su verdadera operatoria, violentado su derecho de defensa.

Por otra parte, cuestiona la liquidación de intereses resarcitorios, argumentando que fueron aplicados de manera mecánica y desproporcionada, lo que resultó en una tasa de interés casi confiscatoria, incluso superior al capital original. A su criterio, aquellos no deberían generarse únicamente por el transcurso del tiempo, sino que deberían basarse en la acreditación de conductas culpables, lo que en este caso no se ha demostrado. En consecuencia, solicita que se aplique el criterio establecido por este Tribunal en el caso “Hoteles Sheraton Argentina S.A.”, en el que se cuestionaron los criterios interpretativos de ciertos cuerpos normativos. En ese sentido, considera que la normativa sobre bloqueo fiscal –a la que califica de ambigua- posibilita errores de interpretación.

Finalmente, en relación a la multa aplicada, sostiene que la conducta imputada no encuadra en lo establecido por el art. 46 ni en las presunciones del art. 47 inc. d) de la ley 11.683, ya que no se constató dolo ni fraude al erario. Además, impugna por falta de fundamentación al acto sancionatorio que reposa –destaca- en afirmaciones genéricas que no demuestran la existencia de una conducta

defraudatoria. Asimismo, critica que la correlación necesaria entre los hechos y la tipificación legal, en contradicción con lo que la doctrina jurisprudencial establece.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 179/216, 368/403 y 585/618 la representación fiscal se presenta y contesta el traslado de senos recursos, y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que se confirme la resolución apelada, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 415 se ordena la acumulación del expediente N° 47.622-I y a fs. 646 la del expediente N° 47.620-I los que llevaron al 47.618-I, en tanto a fs. 656/657 se dispuso la apertura de la causa a prueba. A fs. 667 se dio por decaído el derecho a producir toda la prueba ofrecida.

Finalmente, a fs. 699 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “A” y a fs. 705 pasan a sentencia.

IV.- Que sentado lo que antecede, corresponde entonces establecer la procedencia del ajuste efectuado por el ente fiscal.

Como quedó dicho y surge de las actuaciones administrativas, se trata de una sociedad anónima que se dedica a la venta y exportación de algodón. Para ello, no solo lo siembra, sino que también realiza compras. Desarrolla su actividad en la Provincia del Chaco.

En cuanto al personal en relación de dependencia, el promedio fue de 4 empleados en 2010, aumentando a 7 en 2011 y llegando a 22 en 2015.

Según el informe final de inspección (fs. 12/37 del cuerpo de salidas no documentadas) se efectuaron requerimientos con suerte diversa. En cumplimiento de ellos, se acompañaron los saldos de deudores por ventas al cierre de los ejercicios 2010 y 2011 (fs. 240 del Cuerpo Ganancias). También se acompañó documentación respaldatoria de los rodados adquiridos (vid. fs. 217/234 – Cuerpo Ganancias). Entre ellos se destaca un semirremolque de 1998, dominio N° CGG239, facturado por SUCAGRO S.A, firma que fue incluida en la base E-Apoc del Organismo fiscal. Con sustento en dicha información se realizó un ajuste en IVA, período julio de 2011.

Respecto del pasivo, se verificó que la actora registró diversos préstamos en sus estados contables, siendo los más relevantes aquellos otorgados por los accionistas Leonardo Zanni y Tilca Graciela. Además, en el ejercicio 2011 se incorporó un préstamo de la firma Dunavant McFadden.

De las declaraciones juradas de aquellos accionistas, se pudo constatar que los préstamos estaban debidamente declarados y que ambos contaban con la capacidad financiera necesaria para realizarlos (vid. fs. 278/284 – Cuerpo Ganancias). Asimismo, fue aportada la documentación respaldatoria del préstamo de Dunavant McFadden Serviços e Participações Ltda., incluyendo el contrato y la documentación bancaria de los ingresos, sin observaciones (vid. fs. 61/80 – Cuerpo Ganancias).

Por otra parte, teniendo en cuenta el origen del cargo y a fin de validar los proveedores, los funcionarios actuantes efectuaron las correspondientes circularizaciones, y observó operaciones a las que les atribuyó el carácter de apócrifas. Por ello se considera imprescindible el siguiente detalle, de

cada uno de ellos:

1.- CANALES, RAMÓN EDUARDO: Declaró dedicarse al cultivo de soja y algodón, extracción de productos forestales, cultivos de pastos y transporte de mercaderías, y que figura en la base e-APOC por carecer de capacidad económica (detectado el 21/04/2006 y cargado el 15/03/2007).

Durante la fiscalización, los inspectores visitaron el domicilio fiscal de Canales en Charata (Chaco), y éste afirmó realizar trabajos como contratista de servicios viales y agrícolas, presentando equipos (tractor, sembradoras, motoniveladora, topadora) y declaró disponer de tierras (750 hectáreas en Ahí Veremos y 50 en Colonia La Esperanza, en Santiago del Estero). Al ser interrogado sobre sus bienes, aseguró no tener inmuebles a su nombre, sino solicitudes de adjudicación de lotes (como el Lote 92, de 750 hectáreas, con conflicto judicial) y mencionó operaciones de arrendamiento con terceros, entre ellos un contrato con Gran Hondonada S.A.

Aportó, además, un boleto de compra-venta de 1999, en el que se transfería el Lote 92, constatándose la existencia de un contrato de arrendamiento rural celebrado en 2009 para un predio de 200 hectáreas. Sin embargo, del resultado de lo observado en diversas visitas, se evidenciaron contradicciones: mientras Canales afirmaba ser el legítimo explotador del Lote 92, funcionarios encontraron a terceros (como la familia Farías) ocupando el predio, y se detectó que la documentación presentada podría ser falsa, diseñada para justificar la comercialización marginal de cereales, en coordinación con la firma Lancor S.H., también incluida en la base e-APOC por irregularidades.

Adicionalmente, en 2014 se circularon citaciones a Canales (a domicilios alternativos) para que aclarara operaciones comerciales con la recurrente, sin obtener respuesta. Su historial fiscal revela declaraciones limitadas hasta 2008, pagos mínimos de IVA, ausencia de bienes inmuebles o maquinaria agrícola registrada, y discrepancias entre acreditaciones bancarias y los importes facturados, sumado a cheques endosados a terceros sin clara vinculación comercial.

Con esos elementos se concluyó que Canales no demostró disponer de la capacidad económica y productiva para desarrollar explotaciones agrícolas, incurriendo en constantes contradicciones y aparentes maniobras para ocultar su verdadera actividad y facilitar documentación fraudulenta para justificar operaciones comerciales irregulares.

2.- CONSIGNATARIA RÍO URUGUAY S.R.L.: Fue constituida el 09/11/2004 por Eugenio Humberto Bravo y Orlando Moraes, con domicilio en la CABA. Según lo declarado, la empresa se dedicaba a la venta al por mayor de productos textiles (excepto telas, tejidos, prendas y accesorios de vestir), cultivo de trigo, soja y algodón, a la venta en comisión o consignación de cereales y subproductos de molinería, así como a la intermediación en operaciones de carne.

Fue incluida en la base e-APOC, tras detectarse numerosas irregularidades que ponían en evidencia la falta de capacidad económica y financiera para realizar operaciones de forma autónoma. Se constató en el domicilio fiscal que la actividad era casi inexistente. El encargado del edificio indicó que en ese departamento apenas se registraba la presencia del socio Bravo. Atendidos por la hermana, afirmó que éste acudía de forma esporádica, aproximadamente una vez al mes.

No se cumplió con los requerimientos de aporte de documentación— vrg. libros de IVA, comprobantes

de ventas, balances contables y otros registros financieros—. El señor Bravo explicó que la actividad de la empresa consistía en la consignación de productos e indicó la existencia de dos puntos de venta: uno en Capital Federal y otro en Chaco. No obstante, se comprobó que la dirección comercial en Chaco no existía, y los registros contables presentaban discrepancias importantes entre las ventas registradas y los datos declarados.

Por otra parte, el Sr. Orlando Moraes, uno de los socios, negó haber formado parte de la empresa y afirmó no tener relación comercial alguna con la misma. Esta contradicción, sumada a la falta de actividad real en el domicilio fiscal, puso en duda la veracidad de la información presentada.

Se verificó que la empresa no justificaba el origen de sus mercaderías, no contaba con proveedores identificados y apenas realizaba pagos a la AFIP. No poseía bienes registrables ni empleados a su cargo. Las operaciones bancarias resultaron –a criterio fiscal- opacas, pues las cuentas estaban gestionadas por empleados de una cooperativa de crédito, lo que reforzó la conclusión de que la firma operaba únicamente como intermediaria para blanquear operaciones de compraventa sin una base económica real.

Con sustento en los elementos colectados se concluyó que Consignataria Río Uruguay S.R.L. actuaba de manera irregular, aparentando una actividad comercial que no reposaba en hechos verificables, lo que justificó su inclusión en la base e-APOC por “irregularidades en la cadena de comercialización”.

3.- GRABOVIESKY, JORGE RENÉ: Declara su actividad como de venta al por mayor de materias primas agrícolas y forestales, con énfasis en la facturación de “Fardos de fibra de algodón”.

No se logró notificarlo, dado que las citaciones tuvieron resultado negativo. Una citación fue enviada a su domicilio alternativo en Reconquista (Santa Fe), pero fue devuelta por error, otra se mandó a una dirección en Las Breñas (Chaco) y fue devuelta con la leyenda “Se mudó”, y finalmente, la citación enviada a su domicilio fiscal en Las Breñas fue recibida, aunque sin respuesta.

La revisión de su situación fiscal reveló que, desde julio de 2011 figura con una baja provisoria en el Impuesto a las Ganancias, y desde 2009 en el Régimen de Seguridad Social. Presentó declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias únicamente por los años 2007 y 2008. En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, sus declaraciones, que abarcan desde 2007 hasta enero de 2014, muestran que en los períodos 12/2010 y 02/2011 no se registraron movimientos, lo que resulto significativo dado que en ese periodo se facturaron operaciones con la recurrente.

Presentó declaraciones en el régimen de la seguridad social sólo por el primer semestre de 2009, registrándose “sin empleados”.

Los pagos que se constataron corresponden únicamente a los años 2008, cuando se abonaron los impuestos sobre IVA y Ganancias, junto con otros montos menores por aseguradoras de riesgo y multas en años posteriores.

No posee maquinaria agrícola y sus bienes muebles registrables se reducen a una “motocicleta”, registrada en 2011. Posee una propiedad en Las Breñas, declarada solo en 2007 y 2008.

Se constato que una serie de cheques emitidos para cancelar sus facturas fueron endosados y

cobrados por terceros, sin poder establecerse claramente la relación comercial entre ellos, involucrando a varias entidades y a un proveedor cuestionado: el Sr. Aldo Rauch.

En atención a las inconsistencias detectadas se lo incluyó en la base E.APOC.

4.- KASAL, JOSÉ: Declaró como actividad principal la gestión empresarial y actividades agrícolas, incluyendo la siembra y cosecha de cultivos como algodón, soja y girasol. Se le realizaron requerimientos fiscales en 2013 sobre sus operaciones comerciales, incluyendo facturación, pagos, retenciones y origen de los productos vendidos a la actora, sin obtener respuesta alguna.

Se constató que sus declaraciones de IVA presentan una relación estable entre débitos y créditos fiscales, y en algunos períodos su facturación coincide exactamente con los montos declarados. En cuanto al Impuesto a las Ganancias, ha presentado declaraciones desde el 2000, pero solo registró empleados entre 2011 y 2012.

No posee propiedades ni maquinaria agrícola, y sus acreditaciones bancarias han sido escasas en relación con sus ventas declaradas.

Se verifico que la mayoría de los cheques recibidos por Kasal fueron endosados a diversas empresas y personas, algunas sin aparente relación con su actividad. De las consultas a las entidades receptoras de aquellos se constató su transferencia, aunque algunas empresas no registran operaciones con Kasal.

En resumen, la fiscalización encontró inconsistencias en las operaciones declaradas por Kasal, particularmente en la trazabilidad de sus transacciones y el destino de los pagos recibidos, elementos que justificaron su inclusión como apócrifo.

5.- ROMERO, MARÍA DEL CARMEN: Declaró que se dedica a la venta mayorista en consignación de productos agrícolas y al transporte automotor de cargas. Facturó servicios de flete y carga de algodón a la recurrente.

En 2013, se le solicitó información sobre sus operaciones, pagos y origen de los productos, pero no respondió al requerimiento.

Sus declaraciones de IVA mantienen un saldo técnico a su favor o de libre disponibilidad, sin registrar pagos desde su inscripción. En el Impuesto a las Ganancias, presentó declaraciones desde 2006, con saldos a favor en varios períodos y un único pago en 2011. En el Impuesto sobre los Bienes Personales, sus declaraciones fueron en cero o con valores mínimos.

Posee solo un inmueble valuado en $15.500 desde 2010 y un camión Ford F600 modelo 1967, sin propiedades adicionales ni maquinaria agrícola. No tiene empleados registrados ni alquiler de bienes inmuebles.

Está calificada con "Malo" en el Sistema de Percepción de Riesgo por incumplimientos en respuestas a requerimientos y falta de pago. En cuanto a medios de pago, informó no haber usado cheques propios del Banco Santander Río, aunque la inspección localizó un cheque emitido a su nombre y endosado a Ferraro y Cía. S.A., una empresa de venta de vehículos.

En conclusión, la inspección constato inconsistencias en sus declaraciones fiscales y falta de cumplimiento con las obligaciones tributarias, que llevo a incluirla como apócrifa.

6.- FRICOL S.R.L.: La firma se dedica a la venta mayorista de prendas de vestir, aceites, lanas y algodón, además de transporte de mercaderías. Sin embargo, la empresa fue calificada por la Administración Tributaria como "sin capacidad económica" y con irregularidades en su comercialización.

Solicitó tanto a FRICOL S.R.L. como a la recurrente información sobre transacciones de compra de algodón, constando inconsistencias y falta de respuestas de ambas partes.

Detectó inconsistencias en las operaciones, evidenciándose que no aportó la documentación requerida (libros contables, facturas, comprobantes de pago, etc.) y no se pudo justificar el origen de sus mercaderías.

No pudo vincularse a los diferentes domicilios declarados con la empresa.

El socio gerente, Juan José Pelle, efectuó declaraciones contradictorias sobre la verdadera actividad comercial, oscilando entre la venta de madera, algodón y legumbres, sin poder evidenciar los movimientos financieros suficientes para respaldar las ventas declaradas.

Se Verifico el incumplimiento en la presentación y pago de impuestos desde 2008.

Detectó operaciones sospechosas con empresas como UNITAN S.A., Alpargatas Textil y otras, en las que FRICOL actuaba como intermediario sin documentación respaldatoria.

En conclusión, ante la ausencia de proveedores identificables, bienes registrables y actividades reales, y debido a las maniobras irregulares, el ente fiscal calificó a la firma FRICOL SRL como apócrifa.

7.- RAUCH, ALDO WALTER: Su actividad es el cultivo de cereales, algodón, soja y otros, con facturación por “Kilos de Fibra de algodón". Se encuentra registrado en la base E-APOC como **"prestanombres"**, con falta de capacidad económica y financiera para realizar las operaciones a su nombre.

Las citaciones a sus domicilios fiscales y alternativos fueron devueltas con el aviso de "se mudó".

No cumplió con los requerimientos efectuados para que aportara documentación relativa a ventas, compras, títulos de propiedad, contratos de arrendamiento, servicios de labranza y resúmenes bancarios.

Se verificaron inconsistencias en sus declaraciones sobre: domicilio fiscal pues se encuentra registrado el estudio de su asesor contable, mientras que su residencia real se ubica en zona rural; y las operaciones de venta de algodón a la cooperativa no se corresponden con la producción esperada para el área de cultivo reportada.

Se constató que los libros de IVA no registran ciertas ventas, y las declaraciones juradas muestran saldos a favor sin los correspondientes pagos o retenciones, además de la ausencia de personal, maquinaria agrícola y registros de servicios externos.

Los cheques emitidos para cancelar sus facturas fueron endosados y cobrados por terceros sin una clara relación comercial.

Los elementos reunidos por la fiscalización refuerzan la conclusión que se trata de una persona utilizada para generar créditos fiscales apócrifos.

8.- VIVIANITA S.R.L.: Declaró su actividad como transporte de mercadería a granel.

Los inspectores realizaron múltiples citaciones en distintos domicilios (Capital Federal, General O'Brien, Warnes, Junín, Tapiales y San Gregorio) para obtener información y documentación, pero todas resultaron sin respuesta o fueron devueltas con avisos como "se mudó", "desconocido" o "cerrado/ausente".

Figura con baja definitiva en el Impuesto a las Ganancias desde junio de 2012 y presentó declaraciones juradas sin movimientos en ese impuesto (última correspondiente a 2008) y en el IVA hasta abril de 2012, todas en cero. Además, realizó declaraciones en el SUSS únicamente en 2008 y sus únicos pagos corresponden a aportes de seguridad social en ese año.

A pesar de su actividad declarada, nunca fue titular de rodados ni posee bienes registrables, y sus acreditaciones bancarias datan hasta 2011 por un escaso monto. Por su parte, el socio gerente presentó declaraciones en ambos impuestos hasta 2013 y 2014, respectivamente, siempre en cero, y sólo registró la venta de algunos vehículos (incluyendo un camión Mercedes Benz y otros no identificados) y la tenencia actual de un Ford Sedan 1978.

Con esos elementos se lo consideró emisor de comprobantes apócrifos.

9.- SUCAGRO S.A.: Se dedica a la venta mayorista de productos alimenticios y cereales, a la prestación de servicios, al alquiler de maquinaria y equipos para construcción, y a la construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales. En una operación se facturó la venta de un semirremolque (modelo 1998), pero se comprobó que dicho vehículo era de propiedad de terceros.

Figura en la base E-APOC con la condición de **“Sin capacidad económica”** desde el 08/09/2010. Desde esa fecha, los fiscalizadores realizaron varias notificaciones y requerimientos—como por ejemplo las citaciones No 31/2014 y No 32/2014 solicitando comprobantes, libros contables, documentación de operaciones y otros datos, sin recibir respuestas.

Durante una visita al domicilio fiscal, el representante, identificado como Enrique Molini, declaró que la actividad comercial se desarrolla en una oficina en la Ciudad de Santa Fe, pero no pudo aportar la documentación requerida, limitándose solamente a mencionar que la actividad se centra en la compra y venta de cereales y soja.

Por su parte, el socio gerente, Alfredo Fabio Arnaiz, presentó declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y del IVA en cero en varios períodos, registrando además la compra y venta de algunos vehículos, aunque no posee inmuebles ni acreditaciones bancarias recientes.

Constató operaciones con cheques, que fueron endosados y cobrados por terceros, sin esclarecer la relación comercial con los beneficiarios.

En resumen, tanto la falta de respuesta a los requerimientos fiscales como la ausencia de documentación adecuada y la evidencia de operaciones con terceros sugieren diversas irregularidades en la gestión operativa y fiscal de SUCAGRO S.A., reflejando, en definitiva, una situación de carencia de capacidad económica y de transparencia en sus operaciones.

En razón a los datos recabados y a modo de corolario, el ente fiscal acreditó que varias de las entidades -por ejemplo, Canales, Sucagro, Rauch, Consignataria Río Uruguay S.R.L. y FRICOL S.R.L.- que figuran en la base E-APOC, fueron señaladas como **"sin capacidad económica"** o con irregularidades que ponen en evidencia la inexistencia de una actividad económica sustentable.

En casi todos los casos observó la ausencia o contradicción en la presentación de documentación requerida por el organismo (libros de IVA, comprobantes de ventas, balances contables, etc.), lo que dificultó la verificación de la verdadera actividad comercial y financiera de cada entidad. Más aun, cuando a las múltiples citaciones y requerimientos efectuados -vrg. Domicilios fiscales y alternativos- fueron devueltos, ignorados o respondidos de forma incompleta, evidenciando la apocrificidad de las mismas.

Asimismo, se constató la utilización de cheques para cancelar operaciones que fueron endosados y cobrados por terceros sin establecerse una relación comercial definida, como así también verificó las incocistencias entre las actividades que describen -vrg. comercialización de cereales, transporte de mercancías o servicios agrícolas- con la inexistencia de bienes inmuebles, maquinaria o presencia física real en los domicilios declarados, para llevar adelante tales operaciones.

Con los elementos reseñados, la administración llevó adelante el procedimiento determinativo, frente a los impuestos al valor agregado, a las ganancias y a las salidas no documentadas, que concluyó en los actos ahora impugnados.

V.- Que del relato expuesto cabe afirmar que el debate se centra en determinar, mediante hechos y pruebas, la veracidad de la situación denunciada por la administración frente a la negación de la recurrente en sendos recursos de apelaciones, situación que adelanto, no mereció reparo por la actora, dado a su desinterés en producir las pruebas ofrecidas y ordenadas en autos – *véase las fs. 656/657 donde se dispuso la apertura de la causa a prueba y las fs. 667 donde se dio por decaído el derecho a producir toda la prueba ofrecida-.*

VI.- Que sentado lo que antecede, la actora esgrime diversos argumentos en su defensa, fundamentalmente, sostiene que las operaciones se realizaron, que la circunstancia de su no localización (notificaciones fallidas), que hayan declarado actividades distintas a los conceptos por los cuales emitieron sus facturas, entrecruzamiento de información en la base de datos de la administración, manifestaciones de los propios proveedores, que no le corresponde realizar auditorías operativas a cada proveedor, son hechos que no pueden serle imputables. Asimismo, cuestiona la ponderación de las medidas probatorias ofrecidas.

En puntual contestación, cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re "Vialbo Construcciones S.A.", 11/2/2002, 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 ello así, corresponde entonces que este Tribunal analice el elenco probatorio de autos, el cual solo se basa en documentación aportada por la actora – entre la cual se advierte la situación concursal (vid. fs. 543/549 y fs. 620/637 informe general del síndico) sin que tal situación se vincule con los hechos en discusión.

En ese razonamiento, la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

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 *". no 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)".

Bajo ese marco, correspondía a la actora acompañar la documentación y acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones con sus proveedores, lo que no ocurrió en autos, razón por la cual corresponde confirmar la postura fiscal frente al impuesto al valor agregado. Con costas.

IX.- Que toda vez que la impugnación de la determinación de oficio del impuesto a las ganancias reposa en idénticos argumentos y probanzas, cabe arribar a la misma solución, confirmando dicho acto. Con costas.

X.- Que tampoco resulta atendible el agravio planteado por la actora respecto de la supuesta inexistencia de presupuestos que habiliten la determinación de oficio sobre base presunta, pues debe reiterarse que los cargos formulados derivan de impugnación de operaciones con proveedores observados por el ente fiscal con sustento en elementos concluyentes que no han sido refutados por prueba alguna.

Tengo para mí que la existencia de las compras y/o gastos que la actora afirma haber realizado y pagado, omite considerar que la contratación de los servicios y las formalidades de adquisición son de su exclusiva responsabilidad. Por lo tanto, le corresponde a ella demostrar su legitimidad, sin que haya aportado pruebas consistentes para dicho fin.

XI.- Que sentado lo que antecede, corresponde analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, - periodos fiscales 05/2010 a 05/2011, 07/2011 a 11/2011, 01/2012, 03/2012, 04/2012, 07/2012 y 08/2012- instituto que entiende no puede serle

aplicable porque se lo estaría responsabilizando del incumplimiento de obligaciones de terceros, que no han podido ser localizados.

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.

X.- Que bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme lo resuelto supra, y habida cuenta que las operaciones realizadas con los proveedores: GRABOVIESKY, JORGE; KASAL, JOSE; ROMERO, MARÍA DEL CARMEN; SUCARGO S.A.; VIVIANITA S.A.; CONSIGNATARIA RÍO URUGUAY SRL; RAUCH, ALDO; FRICOL S.R.L; y CANALES, RAMÓN E., carecen de documentación respaldatoria válida, y no habiéndose individualizado al verdadero beneficiario de las erogaciones,

corresponde confirmar el acto en recurso. Con costas.

XI.- Que por otra parte, la recurrente se agravia de los intereses liquidados con sustento en que la norma se aplicó de forma mecánica y desproporcionada, generando una tasa de interés casi confiscatoria, superior al capital original y sostiene que estos intereses no deberían originarse únicamente con el paso del tiempo, sino basarse en conductas culpables, lo cual no se ha acreditado. Por ello, se solicita aplicar el criterio establecido en el caso “Hoteles Sheraton Argentina S.A.”, y considera que la normativa sobre bloqueo fiscal es ambigua, propiciando errores interpretativos.

Ante tal razonamiento, solo cabe recordar que la falta de pago en término o en su justa medida de las obligaciones tributarias origina el nacimiento de una obligación accesoria, ingreso de intereses, que se devengan desde la fecha de vencimiento de las mismas y hasta el momento de su efectivo pago y cuyo fundamento es indemnizar al acreedor -en este caso, el Estado- por el atraso del deudor en cumplir con su obligación, que le ocasiona un perjuicio al no poder hacer uso de su derecho de crédito.

Es menester tener presente que la doctrina y la jurisprudencia es conteste en exigir, para su procedencia, la presencia de mora culpable. De tal forma, si el deudor considera estar liberado de toda responsabilidad debe probarlo, lo que implica que para la constitución en mora, deben coexistir los elementos formal y subjetivo.

El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo, concepto que deriva de la obligación contenida en el artículo 37 de la ley de rito que obliga al pago de los intereses sin necesidad de interpelación alguna. En tanto, el elemento subjetivo refiere a la inimputabilidad del deudor, cuya presencia en el derecho tributario procede de la aplicación supletoria de las normas del derecho privado, conforme la autorización expresa otorgada por el artículo 1 de la ley 11.683 (t.o. En 1998 y sus modificaciones). Así, resulta en la especie de aplicación el art. 509 del CC, vigente a la sazón, que dispensa de responsabilidad a quien acredite que la mora no le es imputable. Criterio este convalidado por la C.S.J.N. In re “Citibank NA”, del 1/6/00.

Ello así, el deudor quedará excluido de responsabilidad frente a un caso fortuito o fuerza mayor, no incluyendo el alegado error excusable originado en un error interpretativo de normas vigentes – vrg. “bloqueo fiscal”- como pretende la recurrente, razón que conlleva a confirmar intereses liquidados. Con costas.

XII.- Que sentado lo que antecede, cabe analizar ahora los agravios dirigidos a revocar la sanción impuesta por el ente fiscal correspondiente al impuesto al valor agregado, el cual el organismo recaudador subsume en el artículo 46 y 47 inc. d) de la ley 11.683 (t.v.).Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

Con respecto, 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, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

XIII.- Que 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).

Al amparo de lo expuesto, 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" y porque allí "se consignan datos inexactos que ponen una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible".

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.

Asimismo, y en puntual contestación a los argumentos esgrimidos, cabe señalar que –más allá de que la figura que se les enrostra no lo admite como causal de exculpación- que no se encuentra configurado el alegado error excusable. Ello por cuanto, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie.

En consecuencia, habiendo quedado comprobada la presencia del elemento objetivo y subjetivo que exige la figura penal que se le enrostra, corresponde confirmar la sanción aplicada en el impuesto al valor agrego -período fiscal 08/2010 y 11/2010-, la que –por otra parte- se advierte ha sido correctamente cuantificada. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al relato de los hechos y al voto de la Vocal preopinante, excepto en lo que refiere a la graduación de la sanción aplicada, la que deberá reducirse a su mínimo legal en atención a la carencia de antecedentes sumariales, según constancias de autos. Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reducen la sanción.

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que adhiere a los relatos de la causa que efectúa la Vocal instructora como así también a los fundamentos por ella expuestos para confirmar las determinaciones de impuestos apeladas en autos, votando en su mismo sentido.

II.- En lo atinente a los intereses resarcitorios, debo señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Respecto de los agravios vinculados a los intereses resarcitorios, en donde se aduce la ausencia de mora culpable, cabe señalar que, en forma reciente, la CSJN ha revisado la doctrina de fallos "Ika Renault" en donde se expuso que "*si bien*

en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Cod. Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (fallos 308:283, 316:42 y 321: 2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del código civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un crietrio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con presindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas" (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

III.- En cuanto a la multa aplicada en el acto determinativo del Impuesto al Valor Agregado, el suscripto adhiere al voto de la Dra. Guzmán. Al respecto, cabe aclarar 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.

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

Confirmar las resoluciones apeladas en todos sus términos. Con costas.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.05.13 15:12:15 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: 2025.05.13 15:13:58 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: 2025.05.13 17:56:35 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: 2025.05.13 17:57:40 -03:00