Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-50851197-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 14 de Mayo de 2025

Referencia: 45.780-I; Brand Developers S.A.; SENTENCIA; SALA A VOC. 1RA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En el día de 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 Expte. N° **45.780-I**, caratulado: **“Brand Developers S.A. s/ apelación”** y sus acumulados N°45.781-I, N°45.782-I, N°47.793-I y N°47.794-I**.**

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que a fs. 36/49 la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 815/2015(DV RRII P) de fecha 20/11/2015 dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos II de AFIP- DGI. El apelante impugna la mencionada Resolución relativa al Impuesto a las Ganancias –art. 37, salidas no documentadas- mediante la cual se determinó de oficio la obligación de los periodos fiscales 05/2010 y 06/2010 estableciendo un impuesto a ingresar de $33.841,91 con más intereses resarcitorios por $ 63.436,52.

Que a fs. 122/149vta. la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución 814/2015 (DV RRII P) de fecha 20/11/2015 dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos II de AFIP- DGI. El apelante impugna la mencionada Resolución relativa al Impuesto a las Ganancias mediante la cual se determinó de oficio respecto del período fiscal 2010 estableciendo un impuesto a ingresar de $2.084.919,80 con más intereses resarcitorios por $ 3.732.006,44.

Que a fs. 258/286 la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución 816/2015 (DV RRII P) de fecha 20/11/2015 dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos II de AFIP- DGI. El apelante impugna la mencionada Resolución relativa al Impuesto al Valor Agregado mediante la cual se determinó de oficio respecto de los períodos fiscales 07/09 a 12/10 estableciendo un impuesto a ingresar de $1.537.625,64 con más intereses resarcitorios por $ 2.887.016,41.

Que a fs. 395/405vta. la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución 21/2017 (DV RRII P) de fecha 27/01/2017 dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos II de AFIP- DGI. El apelante impugna la mencionada Resolución relativa al Impuesto a las Ganancias –art. 37, salidas no documentadas- mediante la cual se determinó de oficio respecto de los períodos fiscales 07/10 a 10/10, 01/11 y 02/11 estableciendo un impuesto a ingresar de $186.505,14 con más intereses resarcitorios por $ 416.261,41 y aplicar una multa por tres veces el monto evadido.

Que a fs. 488/495 la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución 20/2017 (DV RRII P) de fecha 27/01/2017 dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos II de AFIP- DGI. El apelante impugna la mencionada Resolución relativa al Impuesto a las Ganancias mediante la cual se determinó de oficio respecto del período fiscal 2011 estableciendo un impuesto a ingresar de $443.677,03 con más intereses resarcitorios por $ 830.119,72.

En sus escritos de apelación transcribe gran parte de las resoluciones apeladas. Luego manifiesta que según el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias para que sea factible que el Fisco pueda aplicar el impuesto resulta necesario que se verifiquen las siguientes situaciones:

1.- Que exista erogación que carezca de documentación.

2.- Que el contribuyente no pueda probar por otros medios que dicha erogación se efectuó para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Sostiene que las sumas facturadas en concepto de segundos de pauta televisiva en diversas señales de aire de canales de Capital Federal y de los canales que estas poseen en el interior del país, nunca fueron impugnadas por el Fisco. Esto implica que Brand Developers S.A. facturó a terceros dichos segundos y los mismos fueron considerados como válidos.

Agrega que como no adquirió segundos de pauta publicitaria en canales, no cabe duda que los mismos fueron adquiridos a terceras personas, en este caso la firma VIROSANI SA.

Continúa diciendo que en el caso que nos ocupa se advierte que en el acto administrativo se lleva a cabo una detallada identificación de los beneficiarios de los pagos instrumentados mediante cheques, de la que surge con claridad que el Fisco los ha identificado con nombre, apellido y CUIT.

Sigue narrando que, si los respectivos beneficiarios no son desconocidos (toda vez que en la vista identifica a los perceptores de los cheques en cuestión) sobre tales pagos no se puede aplicar el impuesto del art. 37 LIG en cabeza del pagador.

A su parecer, está claro que “(…) las erogaciones efectuadas mediante cheques han sido efectuadas a beneficiarios perfectamente identificados en las respectivas órdenes de pago, compulsadas por el Organismo Fiscalizador y que además de los cheques remitidos por las entidades financieras, a requerimiento de la inspección, surge de su anverso y reverso de los mismos fueron emitidos por BRAND DEVELOPERS S.A. a favor del proveedor cuestionado por el Fisco, como así también que los mismos fueron cobrados por el prestador cuestionado o endosado, para su utilización como medio de pago, a favor de otros terceros relacionados con su actividad y todos ellos ajenos al suscripto.” (*sic*).

Argumenta que las bases de datos no constituyen medios ni fuentes de prueba. Dichas bases son meros bancos de datos que solo suministran información a la AFIP (información no controlable por nadie que no sea la propia AFIP). Entonces, “es claro que las bases de datos de la AFIP, como medios de prueba, solo nacen de la inoficiosa y subjetiva voluntad del juez administrativo, pero no del derecho positivo vigente en nuestro país.” (*sic*).

En la misma línea, se agravia que el Fisco sólo puede basar sus impugnaciones a las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes en hechos conocidos o probados que constituyan prueba directa o por lo menos indiciaria, de la inexactitud de los datos consignados en esas declaraciones.

En relación con la resolución apelada respecto del Impuesto a las Ganancias período fiscal 2010, luego de trascribir sus fundamentos añade que la AFIP impugna las operaciones realizadas entre la actora y la firma VIROSANI SA.

Asimismo, señala que es cierto que BRAND DEVELOPERS S.A. no efectuó adquisición alguna de segundos publicitarios a las empresas citadas (ARTEAR SA y TELEVISION FEDERAL SA), sino a estas a través de VIROSANI SA.

Agrega que si BRAND DEVELOPERS S.A. “(…) vendió segundos publicitarios para ser empleados como pauta publicitaria en TELEVISION FEDERAL SA y ARTEAR SA y en los canales que éstas firmas son titulares en el interior del país y los mismos no fueron adquiridos en las firmas citadas y el Fisco determina que no se adquirieron en VIROSANI SA., parece ser que ahora los segundos publicitarios, aparte de ser adquiridos en TELEVISION FEDERAL SA y ARTEAR SA, también se adquieren en Kioscos”. *(sic)*

En segundo lugar, se explaya sobre el impuesto a las ganancias y al valor agregado determinado por depósitos bancarios. Para ello, dice que los depósitos bancarios no han sido debidamente depurados, ya que la diferencia que el propio Fisco ha determinado como ingresos omitidos originados es la diferencia que existen entre dichos depósitos y las ventas declaradas. Explica que la inspección actuante omitió deducir de dichas acreditaciones las sumas de dinero que la empresa obtenía de entidades cooperativas y terceras personas, por el canje de cheques propios diferidos por dinero en efectivo que era depositado en las cuentas corrientes de BRAND DEVELOPERS SA.

Por dicha razón, detalla los cheques emitidos por canje de dinero para demostrar que la depuración de créditos informales de las acreditaciones bancarias implica que no existe indicio alguno para presumir ventas omitidas por dicho concepto.

También se agravia de que según el Fisco la totalidad de los depósitos bancarios de origen injustificados tienen carácter de ingresos gravados.

Explica que el objeto del procedimiento administrativo es conocer la verdad material de los hechos. El Fisco si considera que los depósitos bancarios obedecen a ingresos gravados debe considerar el costo de dichos ingresos nunca puede ser cero.

En lo referido a la multa del art. 46 aplicada en una sola de las resoluciones graduada en tres ves el monto

evadido del Impuesto SND (Resol. N° 21/2017) el actor transcribe la norma aplicable. Señala que ni la ley del impuesto de la materia, ni su decreto reglamentario ni la Resolución General AFIP N° 893 han previsto la presentación de declaración jurada del agente pagador. Dice que la determinación del impuesto especial del art. 37 es presuncional y que ello permite inferir que no hay ocultamiento de la capacidad contributiva del presunto beneficiario y nunca hay ocultamiento respecto de la capacidad contributiva propia.

Analiza que para que las figuras típicas que sancionan los art. 45 y 46 de la Ley N° 11.683 resulten punibles, debe verificarse la existencia del elemento subjetivo y que la misma se manifieste ya sea mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas o la no presentación de las mismas cuando sea obligatorio presentarlas.

De ese razonamiento, desprende que la instrucción del sumario confunde ocultamiento malicioso o ardidoso con no ingreso del tributo. Reitera que no se omitió declarar el impuesto porque no existe obligación de declararlo.

Para finalizar sus agravios sobre la sanción impuesta, señala que considerar el Impuesto especial del art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997 y sus modif.) como sumas dolosamente omitidas del tributo susceptibles de persecución penal, es lo mismo que sostener la prisión por deudas que fuera desterrada de nuestro derecho positivo.

Que la actora solicita se haga lugar a los recursos de apelación y se revoquen los actos administrativos en crisis por los fundamentos expuestos, las normas citadas y la jurisprudencia que entiende aplicable al caso. También realiza reserva de la cuestión federal y en uno de los recursos ofrece prueba.

II. Que a fs. 59/71; 164/179vta.; 296/311vta.; 410/426 y 467/476vta. contesta el traslado la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechacen los planteos de la recurrente, que se confirmen los actos apelados, con costas.

El Fisco Nacional niega todos y cada uno de los hechos y fundamentos de derecho que esgrime la actora que no sean objeto de aceptación expresa o surjan de los antecedentes administrativos.

En cuanto a la procedencia de las determinaciones, manifiesta haber fundado el ajuste en hechos precisos, graves y concordantes que permiten concluir en la falta de veracidad de las operaciones impugnadas, por haber acreditado fehacientemente, según el fisco nacional, entre otras cosas, la falta de capacidad económica, operativa, irregularidades en la situación fiscal del proveedor; dado que no ha podido ser localizado pese al esfuerzo realizado por la inspección sin que la actora haya colaborado en la ubicación del mismo, cuando era la principal interesada en que ello sucediera.

En cuanto a las operaciones impugnadas afirma que se detectaron una serie de inconsistencias que constituyen indicios suficientes que permitieron evidenciar que las supuestas operaciones celebradas con el proveedor VIROSANI SA habrían sido ficticias.

Añade que la actora no se agravió de la aplicación de los intereses resarcitorios, razón por la cual entiende que dicho concepto ha quedado firme.

Que menciona jurisprudencia que entiende aplicable al caso. Por lo expuesto solicita se dicte sentencia

confirmando las resoluciones apeladas, con costas a la actora. Hace reserva la cuestión federal.

III.- Que a fs.741 se abre la causa a prueba por el Expte N° 45.782-I, ordenándose producir la prueba informativa, la cual se da por decaída a fs. 345 por no haber sido cumplimentado el diligenciamiento de los oficios.

A fs. 528 se elevan los autos a consideración de la sala “A”. A fs. 534 se llaman los autos a sentencia.

IV.- Que, conforme se desprende de las Resoluciones apeladas, el Fisco detectó una serie de anomalías en el proveedor VIROSANI SA. Dichas anomalías merituadas en conjunto permiten afirmar que la firma no posee capacidad operativa para realizar las operaciones que dicen realizar.

Según pudo verificar la inspección actuante, el proveedor cuestionado denominado VIROSANI SA no registra acreditaciones bancarias ni presenta declaraciones juradas desde 2008. Tampoco declara personal en relación de dependencia desde enero de 2008, ni bienes automotores o inmuebles de su titularidad.

Los integrantes de la firma -directivos como el Sr. Julio Carlos Sabatini- no poseen ningún tipo de bien ni cuentas bancarias a su nombre. Tampoco presentaron declaraciones juradas ni efectuaron pago de impuesto alguno desde el año 2002, teniendo incluso la baja provisoria en Ganancias e IVA. En las declaraciones juradas previas –períodos fiscales 2004 a 2008- declaró saldo a favor de contribuyente. En sus domicilios no pudo ser encontrado, inclusive las personas allí radicadas dijeron desconocerlo.

Los posteriores directores de VIROSANI SA tampoco poseen bienes ni cuentas bancarias, no declaran ingresos frente al Impuesto a las Ganancias e incluso algunos de sus accionistas figuran fallecidos.

También se verificó que durante el período 01/2005 a 12/2007 tuvo apenas cinco (5) empleados, lo que no se condice con las actividades realizadas ni los altos montos facturados.

La descripción de los hechos, la normativa aplicable y los elementos colectados, permiten arribar a la conclusión de que las operaciones cuestionadas no fueron realizadas con el proveedor VIROSANI SA.

Con relación al fondo del asunto debatido en las Resoluciones, la impugnación de dicho proveedor ha sido adecuadamente ponderada por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y la existencia de las operaciones cuestionadas por el Fisco Nacional. En dichas operaciones se acredita, entre otros, que se trata de un proveedor ficticio habiéndose constatado que no posee capacidad económica, no existe en el domicilio fiscal, posee pocos –o ningún- empleados declarados, los cuales son insolventes y/o no localizables y ninguno respondió requerimiento alguno.

Que siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla *"onus probandi incumbit ei qui dicit"*, es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de sus proveedores (no de su situación fiscal o la identidad definitiva del mismo) y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se

encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida (cfr. “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007).

Si bien el organismo fiscal no puede colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la existencia de las operaciones, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario. Resta agregar que, en los 5 (cinco) escritos de apelación presentados ante este Tribunal, en uno solo de ellos (fs. 339) se ofreció prueba informativa, la cual no fue llevada a cabo y se tuvo por decaído su derecho a producir la prueba correspondiente.

Que cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal dotando a las facturas cuestionadas de un soporte extra fiscal, más propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud.

Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido. Nada de eso sucedió en el caso.

Respecto a las afirmaciones de la actora en la cual ratifica la autenticidad y veracidad de todas las operaciones que celebró y que según sus dichos fueron documentadas mediante las correspondientes facturas de compra que recibió de los proveedores cuestionados, resulta ilustrativo recordar que "no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo, per se, la factura, entidad suficiente para generar crédito. Es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado..." (cfr. Forestal Futaluefú S.A. -TFN Sala B- sentencia del 21/05/1993). Este criterio fue reiterado nuevamente in re Sidertec S.A., sentencia del 15/11/1996, donde, además, se señaló categóricamente que no resultaba ajustado a derecho sostener que el artículo 12 de la ley del gravamen que se refiere al crédito fiscal, haga procedente a éste sólo por la existencia de la facturación, criterio que fue seguido por otras Salas del Tribunal (vide por caso la causa “Impulso S.A.”, TFN, Sala A, sentencia del 27/03/1998, la causa “Carrizo Luis E.” de la misma sala, sentenciada el 31/08/1999, y “Cía. Petrolífera del Carmen S.A.” sentencia de dicha sala de fecha 21/09/2000, TFN, Sala D, sentencia de fecha 23/06/1999 in re “Romero S.A.”) y compartida por la Alzada en distintos decisorios entre los que se menciona la causa "Estándar Motor Arg. SAIC”, CNACAF, Sala V, sentencia del 12/07/2000).

Todo este desarrollo jurisprudencial tuvo origen en el pronunciamiento in re "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A." de fecha 22/08/1989, de la Sala “B”, confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (06/08/1991), donde se dijo que "...10) Que, por lo demás, la propia Ley Nº 11.683 consagra una clara pauta para la exégesis de las leyes impositivas, al señalar que deberá atenderse a sus fines y a su significación económica (art. 11). En razón de ello, para determinar la verdadera naturaleza del hecho

imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 12). En orden a esta prevalencia de la denominada "realidad económica", corresponde advertir que si se admitiera que la sola emisión de la factura de venta, con relación a bienes (inexistentes), pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, ... podría originarse un crédito fiscal a favor del "comprador" que, por no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas....".

Que formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad del sujeto emisor de las facturas en juicio de prestar tales servicios, resulta lógico que se observen las mismas por la falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando la impugnación del crédito fiscal en ellas consignados.

Que en cuanto al cuestionamiento del Fisco Nacional respecto de la deducibilidad de los gastos efectuados en el Impuesto a las Ganancias; surge de autos que no sólo no se ha logrado probar que los sujetos mencionados en los comprobantes impugnados fueron los verdaderos prestadores y, por ello, corresponde confirmar el ajuste del Impuesto al Valor Agregado, sino que en virtud de la normativa del Impuesto a las Ganancias, no se han aportado elementos tendientes a acreditar que los bienes han sido efectivamente recibidos o los servicios prestados, no se ofreció ni aportó prueba tendiente a demostrar que sin las compras impugnadas no se hubiera podido llevar a cabo la actividad de la recurrente, ni se han arrimado elementos que acrediten el valor real de dichas operaciones, por lo que corresponde también confirmar este ultimo ajuste.

Que en cuanto a los ajustes en Impuesto a las Ganancias- Salidas No Documentadas el Alto Tribunal señaló que "Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el art. 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. Que lo aseverado se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos 254:362; 256:277), o, dicho en otras palabras, "las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación" (Fallos 243:204 y su cita, entre otros) Que, en ese mismo sentido, debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la Ley 11.683 (arts. 1° y 2° en el texto ordenado en 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica… 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) ... 23) Que, por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos 323:3376 lleva a descartar que el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria, como parece haberlo entendido el Tribunal Fiscal."

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

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

Al respecto resulta de aplicación la doctrina jurisprudencial sentada por la Ecma. Corte Suprema de Justicia en la causa “Red Hotelera Iberoamericana S.A”, sentencia del 26/8/2003, donde sostuviera que “...los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados ... carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada ..., y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella.”

“Que 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.”

Que, en función de lo expuesto, corresponde confirmar la determinación de salidas no documentadas respecto de las operaciones impugnadas, toda vez que se verifican los dos elementos requeridos para la aplicación de la figura contenida en el art. 37 de la ley del gravamen, esto es, la carencia de documentación y la inexistencia de otro medio probatorio que permita inferir tanto la existencia de la erogación como que ella ha sido necesaria para la obtención de rentas gravadas.

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

V.- Que corresponde tratar el ajuste fiscal por incremento patrimonial no justificado en función de los depósitos bancarios no justificados.

En cuanto a la mecánica financiera que intenta esbozar la parte actora para justificar los fondos y así deslegitimar el “incremento patrimonial no justificado”, se limitó a acompañar un listado de supuestos cheques, lo cual no resulta suficiente para justificar el origen de los fondos, ya que no se encuentra suscripta por ninguna persona de la cooperativa y las operatorias no se encuentran registradas en los libros rubricados.

Asiste razón a la inspección que, al haber concluido las tareas de auditoría y en virtud de haber agotado los métodos que permiten determinar el origen de las inconsistencias detectadas, dispensa el tratamiento previsto en el artículo 18, inciso g) de la ley 11.683, correspondiente a las diferencias de depósitos, en concepto de incremento patrimonial más un 10% en concepto de renta consumida en gastos no deducibles, ya que tales diferencias corresponden a acreditaciones bancarias debidamente depuradas que superan notoriamente a los ingresos declarados en el período analizado y que no fueron justificadas por la fiscalizada.

Que, no surgen de las mencionadas actuaciones elementos certeros que permitan establecer la relación entre las extracciones y los depósitos de las cuentas de su titularidad. En este sentido, la actora no ha arrimado prueba alguna que permita vislumbrar el seguimiento y cierre del circuito de cada operación, vinculada con el movimiento entre sus cuentas, ni ofreció la producción de un informe pericial contable para intentar respaldar sus afirmaciones.

Que, de acuerdo a lo expuesto precedentemente cabe dejar constancia que la recurrente no ha logrado demostrar el error que le adjudica a la inspección actuante a fin de desvirtuar la imputación efectuada por el Fisco Nacional respecto de la existencia de un incremento patrimonial no justificado, resultando los argumentos esgrimidos por la actora meras afirmaciones que hacen a su disconformidad con el acto recurrido, todo lo cual lleva a confirmar el criterio asumido por la fiscalización.

VI.- Que, por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación. No obstante, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

VII.- Que, por último, resta analizar el aspecto infraccional de la Resolución N° 21/2017 en crisis, con sustento en los artículos 46 y 47 inc. d) de la ley de procedimiento tributario y la norma del Impuesto a Las Ganancias-Salidas no documentadas.

Cabe señalar que en materia de sanciones derivadas del impuesto sobre salidas no documentadas, tal como lo sostuvo la Sala “B” de este Tribunal -en su anterior composición- al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A.". sentencia del 25/10/04 y “Translavial S.A.” del 21/11/2005, el instituto previsto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme el criterio sustentado por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Radio Emisora Cultural S.A.”, del 9/11/00, y “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte

Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley Nº 11683.

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

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

Con relación a la multa por defraudación aplicada, 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).

Que, por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re "Italiano, Antonio Alberto" (12/02/2008) cabe dejar en claro 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 de la ley por la ley 23314. b) 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 esta 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 solo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria.

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 veces el impuesto omitido, por el contrario, no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirlas al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos y a los Considerandos IV, V y VI del voto del Dr. Pérez.

II.- Que no comparto la solución a la que arriba en oportunidad de tratar la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que se sustenta en los artículos 46 y 47, inciso d) de la ley 11.683 (t.o. en 1998), la que -se adelanta- a mi criterio debe ser revocada.

Ello en el entendimiento que no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descripto en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósitos contempladas para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que 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, que si bien contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta —a mi criterio- una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos —según se vio- es distinta. (vid, doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, "Gaseosas La Tablada S.A.").

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11683. En efecto, de consuno con dicho precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los artículos 39, 45 y 46 de la LPT, las boletas de depósito, deben cumplir con los siguientes elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte" (conf. CNFED. CONT. AUM., 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).

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuesto, intereses y multa, reduciendo la graduación de esta última a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden.

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

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.05.13 18:07:50 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: 2025.05.14 11:39:46 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: 2025.05.14 13:49:01 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: 2025.05.14 13:49:24 -03:00