Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-57698456-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 29 de Mayo de 2025

Referencia: SENTENCIA; EXPTE. N° 47.127-I; CABERAH SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. N° 47.127-I caratulado "CABERAH SA s/ APELACION", a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal de la Quinta Nominación) y Pablo Porporatto (Vocal de la Sexta Nominación);

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 58/72vta., se presenta la parte actora e interpone recurso de apelación contra la resolución N° 170/16 DO (DV RRMP), de fecha 29/06/2016, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos, a través de la cual se le determina de oficio el IVA de los periodos fiscales 06/10 a 09/13, por la suma de $2.217.953,68 con más $3.520.093,57 en concepto de intereses resarcitorios y se le aplica una multa de $1.029.796,86 por el impuesto presuntamente evadido en los periodos fiscales 07/10 a 12/10 y 09/13, con sustento en los artículos 46 y 47 inc. a), b) y c) de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), haciéndose expresa reserva de aplicar las sanciones que pudieran corresponder en los periodos fiscales 01/2011 a 12/2012, en orden a lo establecido en el art. 20 de la ley N° 24.769, vigente al momento de los hechos.

En primer lugar, expone los argumentos de hecho y de derecho en que sustentan la pretensión fiscal.

En lo que hace al fondo de la cuestión, se agravia respecto del método presuntivo utilizado para determinar las obligaciones tributarias en cuestión.

Indica que, a pesar de disponer de todos los elementos necesarios para efectuar una determinación sobre una base cierta, el Fisco Nacional sostuvo que, para aplicar las presunciones establecidas en la ley de rito, la empresa no habría respondido ciertos requerimientos, aun "*sabiendo con precisión que la misma se encontraba con un problema específico provocado por otro Organismo*".

Por otro lado, señala que, al momento de operar con ella, ninguno de los proveedores circularizados se encontraba cuestionados o incluidos a la base Apoc.

En tal sentido, argumenta que el traslado de la carga de la prueba, varios años después de haber operado con ellos, le resulta problemático, especialmente cuando ya no tiene contacto con aquellos. Agrega que el Fisco Nacional no fundamenta porqué las deficiencias de los proveedores implican negligencia o impericia de su parte o porqué debería haber verificado los extremos que derivaron en irregularidades.

Considera que el envío de cartas por correo a los proveedores que habrían operado con ella - cuyos resultados derivaron en la impugnación del crédito fiscal en IVA-, constituye una maniobra meramente recaudatoria y ajena al derecho, en vulneración a las garantías de los contribuyentes. Agrega que las meras desprolijidades de los proveedores, no pueden ser consideradas como maniobras evasivas del tributo, toda vez que no existe ninguna acreditación causal entre el hecho (irregularidad del proveedor) y la actividad desplegada (dolo, impericia).

Alega que, a pesar de que los proveedores Roberto Luis Núñez, Automotores Palmar SA, Mayper SA, Luis Fernando Barrios, José Gabriel Serafini y Roberto Costa negaron haber tenido relación comercial con la empresa, no se ha presentado prueba adicional sobre ellos. Asimismo, cuestiona el hecho de que las cartas enviadas a Guillermo M. Aizcorbe, LB Service SRL y CAPE SA no hayan sido contestadas o fueran devueltas por correo y argumenta que ello no es suficiente para impugnar las operaciones, máxime cuando fueron inscriptas inicialmente por el Fisco Nacional.

Por otro lado, asevera que la sanción aplicada se basa en la utilización de presunciones improcedentes y carentes de fundamentación, toda vez que no se encuentra acreditada la existencia de una conducta dolosa o maliciosa de su parte, ni tampoco su soporte fáctico. En tal sentido, advierte que la calificación de la conducta como dolosa y evasiva se realiza sin un fundamento claro. A ello se suma que la graduación de la sanción en tres tantos carece de justificación, especialmente al no contar, según dice, con antecedentes al respecto.

Acompaña prueba documental y ofrece prueba pericial contable e informativa. Hace reserva de Caso Federal. Concede autorizaciones. Finalmente, solicita se revoque la resolución apelada, con costas al Fisco Nacional.

II.- Que a fs. 80/100 se presenta el Fisco Nacional contestando el recurso interpuesto por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Plantea la improcedencia formal del recurso interpuesto. Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio, impugna la prueba ofrecida por el apelante y acompaña los antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso intentando confirmando las resoluciones recurridas, con expresa imposición de costas a la recurrente.

III.- Que a fs. 111/113 este Tribunal hace lugar a la excepción de improcedencia formal opuesta por el Fisco Nacional.

A fs. 156/158vta. la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal resolvió hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la recurrente y, en consecuencia, tener por oportuna la apelación interpuesta ante este Tribunal.

A fs. 170 luce acta de audiencia preliminar de prueba, donde se deja constancia de la comparecencia de la representación fiscal y de la ausencia de la parte actora a la misma.

A fs. 175 se resuelve abrir la presente causa a prueba, haciendo lugar a la prueba informativa y dando por decaído el derecho de la recurrente a prueba pericial contable.

A fs. 190/191 luce contestación del oficio remitido al Juzgado Contencioso Administrativo N° 2 de Mar del Plata.

A fs. 210 se clausura el periodo probatorio y se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala “B”.

A fs. 220/223 obran agregados los alegatos producidos por el Fisco Nacional, no haciendo uso la recurrente del derecho otorgado fs. 215.

Finalmente, a fs. 225 se disponen los autos para el dictado de sentencia.

IV.- Que corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

V.- En cuanto a la determinación de oficio apelada en autos, en atención a una mayor claridad expositiva, conviene detallar en primer término los argumentos que llevaron al Fisco Nacional a practicar el ajuste debatido en las presentes actuaciones.

De conformidad con los antecedentes administrativos acompañados, la recurrente es una sociedad anónima que se encuentra inscripta en las actividades de matanza de ganado bovino, engorde de corrales (*feet-lot*), operaciones de intermediación de carne –consignatario directo -, venta al por mayor de carnes rojas y derivados, cultivos de cereales ncp excepto los de uso forrajero, matanza de ganado excepto el bovino y procesamiento de su carne, con cierre de sus ejercicios en el mes de diciembre de cada año.

La recurrente fue fiscalizada bajo las Órdenes de Intervención N° 861.332 y N° 890.450, por el IVA respecto de los periodos fiscales 06/2010 a 12/2011 y 01/2012 a 09/2013, respectivamente.

Cabe destacar que se encontraban presentadas las declaraciones juradas del IVA de los periodos fiscales sujetos a verificación.

Efectuados los requerimientos de forma, la recurrente acompañó detalle de los bienes de uso, detalle de las cuentas con las que opera, nómina del pasivo al 31/12/2012, balances al 31 de diciembre de los años 2010, 2011 y 2012, registros de IVA Compras, IVA Gastos e Ventas y detalle de los principales proveedores y clientes. Se constataron diferencia en el crédito fiscal declarado por la actora y el registrado en los libros de IVA.

Por otro lado, conforme a la observación efectuada por el área de investigaciones, fueron circularizados los proveedores con los que la actora había operado, a saber: Rodolfo Luis Núñez, Sucesión Zuccoli y Finocchiaro S.H., Automotores Palmar SA, Mayper S.A., Luis Fernández Barrios, José Gabriel Serafini, Guillermo Matías Aizcorbe, Cape S.A., LB Service S.R.L., La Ganadera Arenales S.A. y Roberto Costa. En ciertos casos, no dieron respuesta; en otros, las cartas enviadas fueron devueltas por el correo con la consigna “mudado” o “plazo vencido no reclamado” y otros informaron no haber operado con ella. No obstante, habiéndose requerido a la recurrente copia de las facturas emitidas por los mencionados proveedores, estas nunca fueron aportadas y, en consecuencia, dichos comprobantes -a criterio de la fiscalización- fueron considerados impugnables (vide fs. 7/36 del Cpo.

Antec. Aux. de los antecedentes administrativos).

Teniendo en cuenta que la actora llevaba registros diferentes para las compras (“IVA Compras de Hacienda”, “IVA Compras Generales” e “IVA Compras Gastos”), se verificó que los mencionados comprobantes impugnados se encontraban registrados.

Por otro lado, de la lectura del Cuadro de gastos de los Balances aportados correspondientes a los años 2010 a 2012 y teniendo en consideración los montos de las facturas involucradas y acompañados los mayores analíticos, se constató que solo algunas de ellas se encontraban registradas en las cuentas “Fletes” y “Gastos de Mantenimiento”. Por ello, con el fin de verificar si el resto de las facturas cuestionadas y no detectadas habían sido consignadas dentro del costo (y no en cuenta de gastos), la fiscalización procedió a efectuar un análisis global de los montos volcados en el Balance.

Se detalló para cada uno de los periodos fiscales, los totales mensuales que surgían de los tres registros de IVA mencionados, los que, comparados con las Compras y Gastos incluidos en el Balance, evidenció la existencia de Compras y/o Gastos que no estaban incluidos en el Balance pero que sí estaban registradas en el libro IVA. Esta situación motivó un nuevo requerimiento para que la recurrente justificara dichas diferencias. Al no ser ello cumplido, la fiscalización procedió a determinar las diferencias detectadas en cada uno de los períodos fiscales en cuestión (vide fs. 224/226 del Cpo. Impuesto a las Ganancias N° 2 de los antecedentes administrativos).

En tal sentido, se calcularon las Compras y Gastos reales efectuados por la parte actora, deduciendo los montos registrados en los tres libros de IVA, las Compras y/o Gastos que fueron considerados impugnables.

Por último, se realizó la comparación entre “las compras reales” efectuadas por la contribuyente (registradas en los Subdiarios de compras) y las Compras/Gastos incluidos en los respectivos Balances, surgiendo la existencia de compras no computadas y de gastos computados en exceso. Asimismo, la fiscalización destacó que, de haberse computado la totalidad de las compras y los gastos registrados en los libros de IVA, los balances habrían reflejado quebrantos significativos, particularmente en los períodos fiscales 2011 y 2012, poniendo de manifiesto – su criterio- la existencia de ventas omitidas, en los términos del primer párrafo del art. 18 de la ley de procedimiento fiscal.

Así las cosas, se determinó que en el periodo fiscal se omitió incluir en el balance compras, las que en el periodo fiscal 2010 arrojaron un total de $ 815.293, 01, en el periodo fiscal 2011 de $4.080.365,64 y de $ 7.277.970,40 en el periodo fiscal 2012 (vide “Planillas Determinación de Compras no Computadas en el Balance” obrantes a fs. 99/102 de los Antecedentes Administrativos).

Con el propósito de determinar el ajuste por las ventas omitidas en el IVA; los actuantes emplearon el porcentaje de utilidad bruta consignado por la recurrente en cada uno de los períodos fiscales en cuestión.

Se distribuyeron las ventas omitidas determinadas entre los meses de cada periodo fiscal, en función de las ventas declaradas por la actora, para luego también calcular el débito fiscal omitido.

Por su parte, se observó que en año 2012 la recurrente registra un pasivo comercial de $2.364.503,50. Teniendo en cuenta la respuesta de los proveedores circularizados, en donde había diferencia en el saldo informado por éstos con el declarado por la actora y atento que al inicio de dicho periodo fiscal, la cuenta proveedores poseía un saldo cuya nómina no pudo ser verificada, se impugnó el incremento del pasivo de dicho periodo fiscal por la suma de $ 407.647,38, correspondiéndole la aplicación de la presunción de incremento patrimonial no justificado establecida en el art. 18 inc. f) de la ley de procedimiento fiscal.

En este caso, con respecto al periodo fiscal 2012, al incremento patrimonial no justificado se sumó un 10% en concepto de renta consumida, arribándose a un importe total de ingresos omitidos de $448.412,12., los cuales se prorratearon mes por mes para los periodos fiscales del año 2012, para el cálculo de los ingresos netos de dichos periodos y sus correspondientes débitos fiscales.

Mientras que para el periodo fiscal 2013, el mismo se ajustó por cuanto se detectaron diferencias entre el débito fiscal declarado y el registrado por la recurrente.

Por lo tanto, a los efectos de determinar los saldos a favor del Fisco Nacional en el impuesto en cuestión, y por los ajustes realizados, se consideraron las retenciones declaradas y los saldos a favor trasladables, arribando a un total de $2.217.953,68.

VI.- Que seguidamente procede abocarse al análisis de la cuestión planteada en los términos en que quedó trabada la litis.

En cuanto a los agravios referidos al método de estimación de la obligación tributaria, cabe señalar que el legislador, ha aceptado la necesidad de implantar métodos indiciarios con el propósito de contrarrestar la evasión fiscal. La validez de los mismos dependerá de que su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción obrantes en la causa. (doctrina de CNACAF, Sala I, in re “Casado Abel y otros”, 7/5/93; criterio receptado por esta Sala in re “Aybar Luis Alberto” del 6/3/2014 y “Granos y Semillas” del 11/8/2016, entre otros).

Que toda determinación sobre base presunta debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes que, analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados, permitiendo arribar al resultado que, *“probabilísticamente”*, se acerque más a la real magnitud del hecho imponible.

Que por otra parte, este Tribunal tiene dicho que *“los métodos presuntivos para la determinación de tributos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la Administración para que pueda cumplir sus objetivos en aquellos casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias, o documentación que no resulte fehaciente...deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible”* (cfr. “Armotec SACIFIC”, TFN, Sala B, 10/02/1999 y mantenido por la actual conformación de la Sala in re “Granos y Semillas” y “Aybar Luis Alberto”, antes citados, entre otros).

Que en la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria que recae, en definitiva, en cabeza del contribuyente, ha sido inveterada y pacíficamente reconocida por la jurisprudencia de las diversas Salas de este Tribunal y la Alzada (ver al respecto “Ledesma, Amalia”, TFN, Sala D, 18/07/2001, “Inmobiliaria Quesada SRL”, TFN, Sala A, 11/04/2000, “Campisi, Benito”, Sala B, 10/05/1999, “Bur, Delia Matilde”, CNACAF, Sala IV, 12/11/1996) y por estos juzgadores in re “Granos y Semillas” y “Aybar Luis Alberto”, ya citados, entre otros).

Que las reglas contenidas en el artículo 18 de la Ley N° 11.683 refieren a presunciones legales *“iuris tantum”*, cuya consecuencia es la de revertir la carga de la prueba. Así, el efecto fundamental de la presunción de marras es dispensar de la prueba del hecho presumido al favorecido por ella. Cuando resulta de aplicación una de estas presunciones, el que se beneficia con ella no debe probar sino el hecho antecedente, la ley suple su actividad y tiene por acreditada la conclusión, y la carga probatoria pesa sobre quien niega el hecho antecedente o la aplicabilidad de la presunción a su caso.

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.

Que en definitiva, se trata de una cuestión de hecho y prueba, correspondiendo a la recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, desvirtuar las conclusiones a las que arriba el juez administrativo. En el caso la parte actora no ofreció pruebas conducentes a rebatir la postura fiscal.

Que cabe destacar que si bien este Tribunal, en virtud de lo dispuesto por el art. 164 de la Ley N° 11.683 tiene *"amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes..."*, es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica *"llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de igualdad procesal"* -CNACAF, Sala 2°, "Tamileyfú SRL", sent. del 27/6/72-, debiendo las partes instar el procedimiento en la etapa probatoria, a fin de que el juzgador obtenga el grado más elevado de certeza luego del análisis de la prueba producida.

Sentado lo anterior, corresponde destacar que, si bien la recurrente indica haber aportado todos los elementos necesarios para que la determinación de oficio se realizara sobre base cierta y, que, pese a ello el Fisco Nacional optó al final de la fiscalización por efectuarla sobre base presunta con sustento en la falta de cumplimiento de algunos requerimientos, lo cierto es que el hecho de alegar que la falta de cumplimiento a los requerimientos cursados por los actuantes radica en un problema específico atribuido a otro Organismo (ARBA), no ha presentado prueba categórica que logre desvirtuar los cargos formulados por el Fisco Nacional a lo largo de las presentes actuaciones.

Por ende, los agravios formulados por la actora constituyen argumentos que reflejan su mera disconformidad con la resolución adoptada por el juez administrativo, motivo por el cual deben ser desestimados en este aspecto.

En lo que hace a los comprobantes cuestionados, cabe destacar que, tanto de la lectura del acto recurrido como así también de lo señalado por el Fisco Nacional en su escrito de consteste (vide fs. 90 de las presentes actuaciones), la objeción formulada se fundamenta en la falta de documentación respaldatoria que sustente las respectivas operaciones, no así en la supuesta condición de apócrifo. Además, circularizados los respectivos proveedores, algunos de ellos desconocieron haber realizado las mismas, en tanto que otros no pudieron ser ubicados. Al respecto, cabe recordar que el art. 12 de la ley del IVA, establece que, del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo referido al débito fiscal, se restará: *"…a) el gravamen que, en el periodo fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios…"*

Asimismo, debe añadirse que la actora no ha aportado, ni en la etapa previa ni en el marco de estas actuaciones, prueba alguna que acredite la veracidad de las operaciones impugnadas, como facturas u otra documentación en respaldo de dichas transacciones, pese a haberle sido requerida en reiteradas oportunidades. El aporte como prueba documental de las copias de las constancias relativas a LB Service S.R.L., sobre la existencia y capacidad económica no acreditan las operaciones supuestamente realizadas con la recurrente, conforme lo indicado anteriormente.

En lo que respecta a la prueba informativa producida en las presentes actuaciones, la misma no resulta idónea como para rebatir la postura fiscal, toda vez que de la misma se deriva el origen de la deuda que mantenía la

actora con el Fisco de la Provincia de Buenos Aires respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, circunstancia ajena a las presentes actuaciones y no cuestionada por el Fisco Nacional.

Ello así en función de todo lo expuesto, corresponde sin más confirmar los ajustes efectuados, con costas.

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

VIII.- Que corresponde ahora analizar el aspecto infraccional, respecto de los períodos por los que se aplicó multa. Cabe señalar que el Fisco Nacional encuadró la sanción en el artículo 46 de la Ley de rito, haciendo mérito de los incisos a) b) y c) del artículo 47 de la citada normativa.

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

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, *"...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación."* (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la Ley N° 11.683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)".

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

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la resolución apelada, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en

autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, que no ha aportado documentación respaldatoria, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del Fisco.

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. 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” – en su anterior conformación - in re “Triunfadores S.A.” del 18/11/2008; y “Tamalet, Jorge Omar” del 15/04/2009, entre otros).

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

Que en las presentes actuaciones se encuentran acreditados los supuestos que habilitan la utilización de las presunciones establecidas en el art. 47, a saber: El supuesto establecido inciso a), se configuró al detectarse discrepancias entre el crédito fiscal declarado por la actora y el registrado en el libro IVA Compras para los períodos fiscales 2010 y 2011. En lo que hace al inciso b), el mismo se determinó por cuanto la recurrente computó de manera incorrecta crédito fiscal registrado en el libro "IVA Compra Gastos", proveniente de comprobantes no exhibidos y/o desconocidos por sus proveedores. A ello sumado que tampoco declaró ingresos gravados originados en compras no computadas y por haber consignado en sus libros contables gastos en exceso, superiores a los reflejados en los balances presentados. Finalmente, en cuanto al inciso c) del mencionado artículo, se vio configurado como consecuencia de la inexactitud de la información contenida en las declaraciones juradas, ya que, al momento de su confección, la recurrente no tuvo en consideraron las disposiciones establecidas de la ley del IVA.

Por lo tanto, en virtud de lo expuesto, encontrándose acreditada en forma clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, es decir, la existencia del ardid, maniobra o engaño y no solamente el resultado omisivo del gravamen, corresponde confirmar la multa aplicada a la contribuyente de autos.

En lo que hace 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. Las costas se imponen a la actora, salvo en la proporción en que se reduce, aspecto éste en que se imponen por su orden.

El Dr. Armando Magallón dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos que efectúa el Vocal preopinante.

II.- En efecto, en el caso de autos los ajustes determinados por el Fisco Nacional se sustentan: 1) en la impugnación de ciertos créditos fiscales por no encontrase debidamente respaldados; 2) las compras registradas en los libros resultan superiores a las registradas en el balance, procediéndose a aplicar sobre la diferencia de compras no computadas la presunción del primer párrafo del artículo 18 de la ley de rito, calculando ventas omitidas por aplicación del índice de utilidad declarado por la contribuyente por cada año; 3) gastos registrados en los libros, netas de las impugnadas, que resultan superiores a los computados en los balances aportados, por lo que se consideró la existencia de gastos computados en exceso; y 4) por último, la impugnación del pasivo comercial correspondiente al incremento producido durante el ejercicio 2012, ya que de los informes producidos por los proveedores incluidos en la nómina aportada por la contribuyente, surgieron diferencias importantes, generándose la aplicación de la presunción de incremento patrimonial no justificado (art. 18, inc. f) de la ley de rito).

Que respecto de los ajustes proyectados, la recurrente en su escrito de apelación se limita a agraviarse del método presuntivo utilizado y cuestiona la impugnación de los proveedores como apócrifos. En estos aspectos, el suscripto adhiere a los fundamentos expuestos por el Vocal instructor en el Considerando VI de su voto, concluyendo en el mismo sentido.

Respecto de los restantes ajustes, ante la falta de agravios concretos por parte de la recurrente, y encontrándose debidamente justificados en la resolución recurrida, no cabe más que su confirmación. En efecto, como tiene dicho la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación no puede omitirse que -según reiterada doctrina, las resoluciones emanadas regularmente de la Dirección General Impositiva gozan de presunción de legitimidad -cfr. art. 12 de la ley 19.549- por lo que no resultaría ajustado admitir de inicio que ellas respondan a un obrar injustificado o abusivo (Fallos: 318:2431; 321:695; 325:2347, entre muchos otros) por lo que, "*la peculiar naturaleza del acto cuestionado tiene a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de la autoridad administrativa (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69)...*". Asimismo, de seguirse otra tesitura "*la prerrogativa de la Administración respecto de la legitimidad de sus actos desaparecería frente a cualquier proceso judicial, obligando al Estado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69)*" (cfr. CSJN in re "Romero SA", sentencia del 8/2/2005).

Que, en la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria que recae, en definitiva, en cabeza del contribuyente, ha sido inveterada y pacíficamente reconocida por la jurisprudencia de las diversas Salas de este Tribunal y la Alzada (ver al respecto Ledesma, Amalia, TFN, Sala D, 18/07/2001, Inmobiliaria Quesada SRL,

TFN, Sala A, 11/04/2000, Campisi, Benito, Sala B, 10/05/1999, Bur, Delia Matilde, CNACAF, Sala IV, 12/11/1996). Que, en definitiva, tratándose de una cuestión de hecho y prueba, correspondía a la recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, desvirtuar las conclusiones a las que arriba el juez administrativo, circunstancia que en el caso no ha ocurrido, toda vez que ni siquiera ha expresado agravios particulares sobre estos ajustes.

En virtud de lo expuesto, y compartiendo lo expuesto en los Considerandos VII y VIII del voto del Vocal instructor, voto por confirmar la resolución venida en recurso en todas sus partes, reduciendo la multa aplicada al mínimo legal; con costas, salvo en la proporción que se reduce la sanción, aspecto éste en que corresponde imponerlas por su orden.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en cuanto a impuesto, accesorios y multa aplicada, correspondiendo la reducción de ésta última al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental. Las costas se imponen a la actora, salvo en la proporción en que se reduce la sanción aplicada, aspecto éste en que se imponen por su orden.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente, archívese. Resérvese para su posterior impresión e incorporación al expediente.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.05.29 13:12:23 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.05.29 13:17:48 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.05.29 14:58:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.29 14:59:15 -03:00