32085/2022.-

"NIGUEIROA SA (TF 18528414-I) c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO".

///nos Aires, 21 de octubre de 2022.- PAF

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I.- Que el Tribunal Fiscal de la Nación, mediante el pronunciamiento del 21/12/2021, confirmó las resoluciones n° 1/2021, n° 2/2021 y n° 3/2021 -emitidas el 01/02/2021 por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la Administración Federal de Ingresos Públicos-, con costas. Asimismo, reguló los emolumentos de los letrados de la A.F.I.P.

Por la primera, se determinó de oficio el impuesto a las ganancias del período fiscal 2016 con una reducción del saldo a favor oportunamente declarado por la firma actora de $ 457.300,01 a $ 261.300,01.

Por la segunda, se determinó de oficio el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 5/2016 y 6/2016 que arrojaron el monto de $ 303.806,30 en concepto de impuesto y un saldo a ingresar por la contribuyente de $ 24.160,63 por el período fiscal 6/2016, más intereses y se le aplicó una multa de defraudación de $ 72.481,89 por el mismo período fiscal (art. 46 y 47, incs. b y d, ley 11.683).

Por último, en la tercera resolución, se intimó a Nigueiroa S.A. a ingresar el impuesto a las salidas no documentadas de los períodos fiscales 5/2016 y 7/2016 por la suma de $ 234.024 y también se le aplicó intereses y una multa de defraudación de $ 702.072, invocándose la normativa previamente indicada (ver fojas digitalizadas 728 a 738).

II.1.- Que para decidir del modo indicado, la Vocal preopinante Dra. O´Donnell consideró que correspondía dar tratamiento, en primer lugar, a los planteos de nulidad de las multas que le fueran aplicadas a la contribuyente mediante las resoluciones n° 2/2021 y n° 3/2021 sobre las cuales se alegó su falta de fundamentación.

Al respecto, sostuvo que los considerandos de ambos actos daban cuenta de las concretas razones que llevaron al juez administrativo a encuadrar la conducta de Nigueiroa S.A. en la figura del art. 46 de la ley 11.683 al presumir el dolo en ella según los incs. b) y d) de su art. 47.

En cuanto a lo alegado por la recurrente, respecto a que no se le dieron los motivos para sancionarla de tal modo, indicó que de la lectura de dichas resoluciones se advierte que se encuentran expresadas las

razones para ello, y agregó: *"…aunque no esté de acuerdo o no las comparta, de ellas se desprende que el dolo en su conducta fue presumido a partir de calificarse como falsos los comprobantes con los que respaldó sus compras registradas en su contabilidad, que por su monto implicaron la grave incidencia a la que se refiere el inc. b) del art. 47 de la ley 11.683; por su parte, la falta de presentación de los formularios exigidos para el pago del impuesto a las salidas no documentadas fue calificada como la ocultación maliciosa a la que se refiere su inc. d); es decir, no se advierten los vicios que invoca para que se declare la nulidad de las Resoluciones".*

Recordó que la nulidad de un acto administrativo no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho por parte de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que, afirmó, en el caso no se han cumplido puesto que la misma fue efectuada en forma genérica ya que no se explicó tampoco de qué modo le habría ocasionado perjuicio.

Por ello, desestimó la nulidad articulada, sin costas en razón de no haberse planteado ni, por ende, tratado como de previo y especial pronunciamiento (cfr. *Fallos:* 336:70, "Bolland S.A.").

II.2.- Acto seguido, analizó si las resoluciones impugnadas por la firma actora se encontraban ajustadas a derecho.

Manifestó que Nigueiroa S.A., tiene por actividad el alquiler del inmueble de su propiedad en el que, según explicara en su recurso de apelación, en el año 2016 hizo reparaciones que demandaron la compra de luminarias al proveedor Wakken S.A. respaldadas en dos Facturas Tipo A n° 440, del 02/05/2016, y n° 441, del 16/06/2016, en ambos casos por la suma de $ 280.000 más I.V.A. cada una, que son las operaciones impugnadas por el organismo recaudador.

Destacó que el Fisco Nacional no cuestionó que las compras de la actora se encuentran facturadas y registradas en su contabilidad; pagadas con cheques emitidos a la orden de ésta y extendidos oportunamente los recibos de pago, ni su débito de la cuenta del banco BBVA; tampoco que se efectuaron las retenciones en el impuesto a las ganancias y al valor agregado.

De hecho, afirmó el T.F.N., tales extremos son los únicos que surgen acreditados con la documentación que obra agregada a las actuaciones administrativas y que ello en modo alguno constituye prueba de la efectiva existencia de las compras de lámparas a Wakken S.A., a efectos del cómputo del gasto en el impuesto a las ganancias (cfr. art. 17 y 80, ley 20.628), ni tampoco de la real existencia del proveedor a efectos

del cómputo de los créditos fiscales en el impuesto al valor agregado (art. 12, ley 20.631); todo ello desde el punto de vista fiscal, ya que señaló que la instrumentación exclusivamente formal de las operaciones no es prueba suficiente sobre la materialidad de la operación.

Sostuvo que la producción de esa prueba se encontraba a cargo de la parte actora, conforme al diseño que para el sistema de autodeterminación de la obligación tributaria establece la ley 11.683, y que la contribuyente no lo hizo, ni ante el T.F.N., ni en la instancia administrativa previa en la que directamente no presentó descargo.

Aseveró que no hay en la causa ningún elemento probatorio que permita concluir que Nigueiroa S.A. adquirió luminarias a Wakken S.A. y que ésta se las entregara; reiterando que las pruebas obrantes son exclusivamente formales y como tales no son útiles a dicho propósito.

Manifestó que, de los antecedentes administrativos, en particular del Cuerpo Principal de I.V.A. agregado en el IF-2021-44577278-APN-DTD#JGM, surgía que las facturas de Wakken S.A. fueron emitidas por los siguientes conceptos:

1) La N° 400, por "*Adelanto por 50% según orden de compra de trabajo 12007 del 22.4 por la compra de lámparas MDL de 100W, 10.000 Lumens según ficha técnica adjunta"* y

2) La N° 441, por "*Saldo por 50% según orden de pedido 12007 del 22.4 por la compra de lámparas MDL de 100W, 10.000 Lumens según ficha técnica*".

Sin embargo, reiteró que no obra en las actuaciones, ni tampoco ante su instancia ni ante la fiscalización la orden de trabajo o de pedido ni la ficha técnica adjunta, ni fotos, ni catálogos u otra prueba o elemento que reflejen la existencia de la mercadería y que puedan llevar a dar credibilidad a los dichos de la recurrente en cuanto a que efectivamente realizó la compra que se describió.

Agregó que sí surge que la firma Wakken S.A. fue inscripta como contribuyente en el año 2014 para el ejercicio de actividades, a las que calificó como "diversas y disímiles", como la construcción y reforma de edificios, fabricación de productos metálicos, servicios de transporte automotor, alquiler de inmuebles para fiestas y convenciones, fabricación de muebles de madera y también la de venta al por mayor de artículos de iluminación.

Sobre la base de lo expuesto concluyó que resultó acertado lo decidido por el "juez administrativo" en la resolución n° 1/2021 tras

razonar que no puede admitirse la deducción de un gasto cuya efectiva existencia no ha sido probada por ningún medio.

Sostuvo que los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen admiten la deducción de los gastos necesarios para obtener, conservar y mantener la ganancia gravada por el ejercicio de la actividad, pero para ello debe haber certeza previa de que el gasto realmente se realizó.

Indicó que, en el caso, eso es lo que falta como consecuencia de las inconsistencias detectadas al proveedor y la falta de prueba de Nigueiroa S.A.; entendiendo que la contribuyente era quien debió producirla en su propio interés.

II.3.- En cuanto a la pretensión fiscal que se formulara en la resolución n° 2/2021 por el impuesto al valor agregado, entendió que la solución no puede ser diferente a lo expuesto previamente de conformidad con lo previsto por el art. 12 de la ley del gravamen que exige para el cómputo de los créditos fiscales prueba de las compras y que hayan sido realizadas con el proveedor que extendió el comprobante fiscal. Reiteró que, en la especie, esa prueba está ausente.

Bajo dicho contexto, razonó que correspondía aplicar la doctrina fijada por la C.S.J.N. en el *Fallo:* “Ferreti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI”, del 10/03/2015 que, entre muchas otras cuestiones, indicó: *"Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles...".*

Consideró que la normativa citada subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que, afirmó, está huérfano de prueba: *“…ya que nada hay en el expediente que pruebe las ventas de Wakken S.A. a la aquí recurrente”.*

Agregó el T.F.N. que, en su entendimiento, resultaba: *“difícil… convencerse que las compras de la entidad instrumentadas en las facturas objetadas pudieran ser hechas a una empresa que carecía de bienes registrables y que a pesar de haber facturado en el año 2016 un monto de $ 239.318.919,43 tenía acreditaciones bancarias insignificantes; en cuanto a sus dos accionistas, uno de ellos tenía una*

moto como único patrimonio y una cuenta bancaria casi sin movimientos y la otra, no tenía ni cuentas ni bienes registrables; la recurrente no dio datos de contacto para su localización, ni suministró otras pruebas tendientes a demostrar que a pesar de las inconsistencias detectadas las operaciones con ella efectivamente existieron".

Por lo expuesto, concluyó: *"Queda decir que aun cuando Wakken S.A. no estaba cargada como usina de facturación apócrifa en la fecha que tienen los comprobantes fiscales recibidos por Nigueiroa S.A., este hecho, por sí solo, en modo alguno implica convalidar sus operaciones, máxime que no fue ese el único elemento que tuvo en cuenta el juez administrativo al notificar los ajustes, sino una sumatoria de inconsistencias que lo llevaron a concluir que las mismas eran ficticias".*

II.4.- En otro orden de ideas se expidió con relación a los agravios esgrimidos por la parte actora contra la intimación dispuesta por la resolución n° 3/2021 sobre el gravamen a las salidas no documentadas, por no haber sido ingresado en ocasión de realizarse los pagos.

Recordó que la accionante sostuvo entre sus argumentos que sus beneficiarios estaban identificados, que fueron el Presidente y la Vicepresidenta de Wakken S.A.; ello, sumado a que los pagos se efectuaron mediante cheques librados desde su cuenta con una cláusula no a la orden, lo que la llevó a afirmar que ello era suficiente para dejar sin efecto la pretensión fiscal por este concepto.

Pese a lo expuesto el Tribunal *a quo* disintió de la afirmación dada por la recurrente tras manifestar que de las actuaciones administrativas IF-2021-44577988-APN-DTD#JGM- surgía que si bien los cheques fueron emitidos a nombre de Wakken S.A. y endosados por primera vez por Gabriel Belvedere, que firmó como su apoderado, éstos no fueron presentados al cobro por el mencionado, sino que tienen un segundo endoso de otras firmas -Recaudaciones Computarizadas S.A. e Iconos Asset Management S.A.-.

Sobre el punto, destacó que si bien era cierto que no hay norma fiscal ni comercial, que impida más de un endoso, también era cierto que a la hora de identificar el beneficiario de los pagos -que es la prueba que invocó la recurrente para sostener la inaplicabilidad del impuesto previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.v.)- los efectos que pretende darle a los cheques son inhábiles, máxime cuando se trata de empresas dedicadas a típicas actividades de intermediación financiera y de servicios de cobranza.

El T.F.N. señaló, al respecto, la doctrina de la C.S.J.N. en la causa: "Red Hotelera Iberoamericana*", Fallos:* 326:2987, en donde se indicó: *"… 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".*

La vocal instructora aclaró que, en la especie, la identificación del beneficiario por parte de Nigueiroa S.A. fue aparente, desde el momento que toda la operatoria carece de sinceridad, inclusive las personas que supuestamente participaron en ella.

Agregó que, si bien el entonces art. 38, hoy art. 41, exime al contribuyente del cumplimiento de esta obligación si los pagos sin beneficiario identificado se realizan para la adquisición de bienes, en el caso, la operación de compra de luminarias no fue probada por ningún medio y los documentos existentes solo dan cuenta que los comprobantes registrados en la contabilidad de Nigueiroa S.A. fueron emitidos por una usina de facturas apócrifas -y es por ello que confirmó la pretensión fiscal en el impuesto a las ganancias-, por entender que no resulta en el caso procedente la excepción.

Sobre la base de todo lo expuesto, confirmó las resoluciones n° 1/2021, n° 2/2021 y n° 3/2021 en cuanto al capital como los accesorios intimados en ella, indicando que éstos últimos se devengarán en forma automática ante la falta de pago a la fecha de su vencimiento (confr. art. 37 de la ley 11.683), con costas.

II.5.- Acto seguido, analizó la legitimidad de las sanciones que le fueran impuestas a la firma actora mediante las resoluciones n° 2/2021 y n° 3/2021, recordando que respecto de éstas se había desestimado su nulidad.

Sobre el punto, la Dra. O´Donnell concluyó que, en atención a las consideraciones de hecho y de derecho en relación a la pretensión fiscal, llevaban a confirmar las sanciones, tanto en su tipificación como en su graduación, tras entender que se encuentran configurados el elemento objetivo -la presentación inexacta de las declaraciones juradas con gastos improcedentes- y el elemento subjetivo -el dolo incurrido en su confección- al haber recurrido Nigueiroa S.A. a compras inexistentes para disminuir su propia obligación fiscal.

Citó jurisprudencia de esta Cámara en la cual se interpretó que las conductas señaladas exceden la tipificación culposa del art. 45 y

trascienden al campo defraudatorio del art. 46 en tanto se sustentan en la utilización de facturas apócrifas.

Indicó que en el mencionado precedente (cfr. “Cerealera Tres Arroyos”, del 27/03/2015) se sostuvo que: “…*la percepción de un tercero de los pagos declarados a proveedores cuestionados configura el elemento subjetivo exigido por el art. 46 citado (esta Sala, causa Nº 39074/2014, “Álvaro Raúl Omar c/Dirección General Impositiva”, del 3/3/2015)”*.

Y que: *“…operada la presunción del art. 47, inc. a) de la Ley 11.683, ya que existieron graves contradicciones en la declaraciones de la sociedad, debe recordarse que “el art. 47 de dicha ley arbitró una serie de hechos que permiten inferir la existencia de una conducta dolosa, sin perjuicio del derecho del contribuyente de desplegar todos los medios de defensa para destruir esa presunción (…) El artículo 47 de la ley 11.683 incorpora presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. La consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo (esta Sala, causa Nº 17.372/08, "Andechaga, Jorge Luis (TF 25.401-I) c/D.G.I.", del 15/04/09)”.*

Por otra parte, con relación al encuadramiento de la sanción aplicada por la resolución n° 3/2021 en el art. 46 de la ley 11.683 sostuvo que ya se había expedido en el sentido de que R.G. A.F.I.P. n° 893/00 regló las formas para el ingreso del gravamen, estableciendo en forma clara la documentación y los plazos, sin que se adviertan los vicios de ilegalidad que acusara la recurrente, los que fueron desestimados.

Ello así, a tenor de lo dispuesto en el art. 15 de la ley 11.683 que asimila la documentación prevista en la reglamentación a la declaración jurada que emplea el tipo del art. 46 de la misma ley, norma que -indicó-, tampoco tiene los vicios que se acusan ni fue puesta en discusión su constitucionalidad.

Sobre la base de lo expuesto, propició se confirmasen en todas sus partes las resoluciones recurridas.

El Dr. Martin adhirió, sin reparos, al voto de la vocal instructora.

II.6.- En el mismo orden de ideas la Dra. Gómez también adhirió al voto reseñado precedentemente, sin perjuicio de efectuar precisiones adicionales que consideró pertinentes.

En primer lugar, destacó que la parte actora no había efectuado prueba alguna a fin de rebatir las inconsistencias señaladas por el organismo recaudador en sus resoluciones impugnadas.

Aclaró que no se trataba de hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos detectados, sino que, ante las circunstancias constatadas por la fiscalización, consideró que los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecían de virtualidad para demostrarla y exigían de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones. Citó en apoyo de su postura jurisprudencia de esta Sala, *in re:* “Toledo, Pedro Roque (TF 29.171-I) c/D.G.I.”, sentencia del 29/11/2012.

Por otra parte razonó que no correspondía la aplicación del precedente de la C.S.J.N. “Bildown” por cuanto, a diferencia de la situación examinada en autos, en aquel precedente no se debatió sobre la existencia y materialidad de las operaciones mientras que en el *sub lite* tal cuestión ha sido controvertida, no habiendo demostrado la apelante la veracidad de la operatoria con el proveedor Wakken S.A (cfr. criterio de la C.S.J.N., *in re,* “ADM Argentina S.A.” sentencia del 10/03/2015 y, Sala IV, *in re* “Cagnoli S.A.”, sentencia del 24/11/2016).

Con relación al circuito de pagos, más allá de sostener que no puede endilgársele a un contribuyente el hecho de que comprobara la cadena de endosos de los cheques emitidos, consideró que la situación descripta difiere de lo ocurrido en autos, en tanto las irregularidades expuestas hacen que quede dubitada la totalidad de la supuesta documentación de respaldo de la operatoria.

En otro orden de ideas, con relación a las sanciones de multa aplicadas por las salidas no documentadas y por el I.V.A., en los términos del art. 46 de la L.P.T., recordó la doctrina establecida por la C.S.J.N. en la causa: “Red Hotelera Iberoamericana”, del 26/08/2003, donde afirmó: *“…la falencia en la documentación que respalda 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 N° 11.683”.*

Recordó que para el pago del tributo en concepto de salidas no documentadas debe tomarse en consideración lo previsto por la R.G. A.F.I.P. n° 893/00 que prevé la forma y plazo para el pago de este gravamen. Ello así, destacó el T.F.N. que la contribuyente no ingresó el impuesto correspondiente, como tampoco presentó el volante de pago el que, según la Nota Externa (A.F.I.P.) 8/2007, constituye la comunicación

de pago a que hace referencia el art. 15 de la ley 11.683; los cuales, aclaró, tienen el carácter de declaración jurada.

Sobre la base de lo expuesto, la vocal Gómez concluyó que los argumentos expresados por la parte actora no encontraban sustento.

Acto seguido recordó lo previsto por los arts. 46 y 47 de la ley 11.683, citó jurisprudencia dictadas por esta Alzada y por esta Cámara y sostuvo que: *"…del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales."*

"En este caso concreto y en contraposición a lo sostenido por la recurrente, el Fisco ha demostrado a través de elementos de prueba asertivos y contundentes que, mediante la utilización de facturación carente de sinceridad, se efectuó el cómputo de créditos fiscales todo lo cual generó una grave incidencia fiscal, conforme da cuenta el ajuste practicado. Por otro lado, no puede soslayarse que fue necesaria la fiscalización para detectar la situación descripta, constatar que las declaraciones juradas presentadas no correspondían a la realidad y liquidar el impuesto en su justa medida (cfr. Sala II, in re, "Rasic Hermanos S.A. c/D.G.I:", sentencia del 18 de junio de 2020)".

"Por su parte, resulta evidente que el giro comercial desarrollado por la actora, ameritaba que llevara la correspondiente documentación de respaldo sobre su operatoria, advirtiéndose en tal sentido que surge de los actos apelados, inconsistencias e inexistencia de elementos adicionales que rebatieran las diferencias detectadas por el organismo".

Por todo lo expuesto, consideró que se encontraban presentes elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley 11.683 y, agregó que no existían elementos que justifiquen la improcedencia de las multas aplicadas como tampoco circunstancias que ameriten una dispensa a la sanción o reducción de su graduación.

En igual sentido que la Vocal preopinante, confirmó en su totalidad las resoluciones recurridas.

III.- Que, disconforme con lo decidido, con fecha 4/03/2022 la actora interpuso recurso de apelación, presentando su memorial el 28/03/2022.

El 23/05/2022, el Fisco Nacional contestó el traslado que le fuera oportunamente conferido respecto de la apelación de la contraria (cfr. fojas digitalizadas 742; 784/803 y 809/835, respectivamente).

IV.- Que la actora en su memorial, luego de efectuar una reseña sobre los antecedentes del caso y los votos emitidos en la sentencia, sostuvo que las operaciones concertadas con el proveedor cuestionado existieron, siendo veraces las compras efectuadas y manifestó que las mismas se precisaban para el desarrollo de su actividad, a los fines de mantener y conservar los inmuebles de su propiedad sujetos a locación.

Aclaró ser una sociedad anónima cuya actividad principal es: "*Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados NCP CIIU 681098*", y que, en el marco de dicha actividad, denunció haber adquirido de la firma WAKKEN S.A. CUIT 30-71443572-4, diversas luminarias, concretamente, lámparas MDL de 100w, 10.000 Lumens, mediante las Facturas n° 400 del 02/05/2016 y n° 441 del 16/06/2016.

Sin embargo, planteó que la sentencia en crisis desatendió la correlación que se efectuó respecto de cada una de las facturas impugnadas pertenecientes al proveedor objetado por la demandada, los cheques con los que fueron abonadas, los débitos que se han producido en sus cuentas bancarias, las retenciones efectuadas, para, de ese modo, probar el circuito traducido en la veracidad de las operaciones.

Consideró que, pese a la negativa formulada por el T.F.N., de la compulsa de la documental agregada en las actuaciones administrativas se logró acreditar la existencia de las operaciones. Para ello efectuó un análisis sobre las facturas impugnadas.

IV.1.- Alegó que el T.F.N. no tuvo en cuenta los extremos reseñados previamente, que habían sido puestos de manifiesto por informes y dictámenes emitidos en sede administrativa que daban cuenta de la acreditación de dichas operaciones; entendiendo así que el rechazo del decisorio cuestionado se basó solamente en las presuntas irregularidades del proveedor Wakken S.A.

Añadió que a la fecha en que se realizaron las operaciones cuestionadas el proveedor mencionado no se encontraba en la base APOC, puesto que la condición de apócrifo tuvo lugar el 28/09/2017, con fecha de publicación del 29/06/2018; es decir, con posterioridad a las operaciones cuestionadas que se realizaron durante el año 2016.

Denunció haber actuado de buena fe y recordó que la jurisprudencia sostuvo que no era obligación del contribuyente seguir la estructura de un proveedor, puesto que ello era una carga que pesaba

sobre la A.F.I.P., pero no sobre el contribuyente que lo único que hace es vincularse comercialmente.

En tal sentido, entendió que en el caso concurren las circunstancias necesarias para aplicar el antecedente de la C.S.J.N. “Bildown” del 27/12/2011; concluyó sobre este punto que se encuentran acreditadas las operaciones realizadas, motivo por lo cual es que solicitó se revoque la sentencia recurrida.

IV.2.- Con relación a las salidas no documentadas que le fueran imputadas sostuvo que en el caso de autos no existe un beneficiario oculto, requisito indispensable para la aplicación del instituto, puesto que expresamente se individualizaron a los mismos en las actuaciones.

Agregó que, con la prueba acompañada se logró demostrar que cada uno de los cheques fue debitado de la cuenta de su titularidad, en contraprestación con los servicios prestados por el proveedor cuestionado por el Fisco y que los mismos fueron con la leyenda “no a la orden” siendo que la propia Ley de Cheques dispone que el cheque extendido a favor de una persona determinada con la cláusula "no a la orden" o una expresión equivalente no es transmisible sino bajo la forma y con los efectos de una cesión de créditos, salvo excepciones que, afirmó, no se verifican en el caso (depositado en la Caja de Valores o cedida a una entidad financiera).

Razonó que un cheque no a la orden es sinónimo de identificación de beneficiario, situación que debe derribar sin más la aplicación del instituto de la salida no documentada, y, por ende, revocar la determinación en crisis.

IV.3.- En otro orden de ideas, se expidió respecto al pedido de nulidad que había sido desestimado por el Tribunal *a quo*.

Señaló que, contrariamente a lo allí decidido, los actos oportunamente apelados que dispusieron la aplicación de multas, no conjugaron la normativa que aplicaron (art. 46 y 47 inc. b) y d) IVA y d), SND) con el caso concreto en franca violación a los art. 70 de la ley 11.683, punto 3.1.2 de la Instrucción General A.F.I.P. n° 6/07 y art. 7° y 8° de la ley 19.549; ni con la doctrina y jurisprudencia que pregonó aplicable.

Agregó que no se explicó cómo se configuró el dolo o ardid que se le endilga, así como tampoco se refirió a como se aplican las presunciones que escogió del art. 47 de la ley 11.683 en el caso concreto y, menos aún, se refirió sobre cuáles serían los datos inexactos, ni se brindó detalle alguno de cuál fue el criterio del Fisco Nacional para endilgar la conducta achacada.

Consideró que el pronunciamiento recurrido se basó en meras manifestaciones genéricas y carentes de contenido que hubiera efectuado, a su parecer, el Fisco Nacional y que el T.F.N. decidió convalidar.

Concluyó que la demandada violentó su derecho de defensa en la medida que su parte tuvo que “adivinar” sobre que tenía que defenderse porque no se identificó con nitidez su obrar doloso.

IV.4.- En subsidio, y para el caso en que no prospere el planteo de nulidad introducido previamente, solicitó se revoquen las multas aplicadas o en su defecto se reencuadre la conducta en el art. 45 de la ley 11.683. Ello así, en el entendimiento que su parte no obró con dolo, sumado a que el Fisco Nacional no logró acreditarlo, circunstancias que -a su parecer- impiden aplicar la sanción con base en el art. 46 de la citada ley.

Para ello, recordó los argumentos dados por la vocal preopinante para justificar la confirmación de las sanciones aplicadas, así como los expuestos por la Dra. Gómez en su voto, reiterando que, en el caso de autos no existió elemento intencional que avale la procedencia de sanciones, toda vez que su parte no realizó ninguna acción dolosa tendiente a engañar al Fisco.

Alegó que no se desprende de toda la actuación administrativa una sola prueba enderezada a sostener la puesta en marcha de un ardid con intenciones de confundir al Fisco, desde el hecho de que, insiste, las operaciones impugnadas existieron y se concretaron en la realidad de los hechos.

Insistió con que la demandada solo se limitó a mencionar los arts. 46 junto con los incisos del art. 47 de la ley 11.683 y, en base a ello, sostuvo que estaba acreditado el dolo, pero sin conectarlo al caso concreto y que, pese a ello, el T.F.N. convalidó lo resuelto por la A.F.I.P. En apoyo de su postura, citó jurisprudencia de la Sala IV de esta Cámara del fuero.

IV.5.- En último término, se expidió con relación a la multa que le fuera aplicada vinculada a las salidas no documentadas.

Luego de recordar -y transcribir parcialmente- los argumentos dados en la sentencia recurrida para la confirmación de la multa interpuesta -en particular sobre la vigencia de la R.G. A.F.I.P. n° 893/00 mencionada tanto por la Vocal instructora como por la Vocal Gómez en sus respectivos votos que conforman el decisorio recurrido-; solicitó la revocación de la multa.

Reiteró que al ser improcedente el tributo, también lo es la materia sancionatoria aplicada en su consecuencia, puesto que aplicar la multa en

los términos del art. 46 de la ley 11.683 requiere necesariamente la existencia de una DD.JJ. y, aclaró, que la salida no documentada solamente se abona mediante volantes de pago y no por DD.JJ.; interpretando así que no cuadra en la figura del citado art. 46 -figura dolosa- así como tampoco en la del art. 45 del mismo cuerpo legal -figura culposa-. Por tanto, a su entender, no hay manera de que el tipo infraccional se verifique en la especie.

Recordó lo decidido por la señora Procuradora Fiscal de la Nación en el caso “Rosario Vicente D´Ingianti”, al cual adhirió la C.S.J.N. el 12/10/2010, en donde se rechazó la aplicación de la multa, haciendo la salvedad la recurrente de que esa sentencia era anterior al dictado de la R.G. A.F.I.P. 893/00.

Insistió con que las salidas no documentadas no se cancelan mediante una declaración jurada, pese a la existencia de la R.G. A.F.I.P. 893/00 puesto que dicha norma solamente se limitó a establecer el vencimiento del pago del impuesto y de cómo debe emitirse el comprobante que se define como “volante de pago”.

Agregó que no se dan las características previstas por el art. 28 del decreto reglamentario de la ley 11.683, ni del art. 15 de la ley sobre las declaraciones juradas, argumentando que para que se configure una deberá cumplirse previamente con elementos sustanciales: a) ser confeccionada por el responsable y b) con datos que el mismo aporte; destacando que ello no ocurre en el caso de las salidas no documentadas.

Añadió que, contrariamente a lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación la existencia de una erogación carente de respaldo documental válido, no implica que exista una conducta que, de por sí, se subsuma en el tipo infraccional previsto en el artículo 46 de la ley 11.683.

Además, sostuvo que el pronunciamiento cuestionado atenta contra el dictamen de la Procuración de la C.S.J.N. en “JBS Argentina S.A.”, del 1/12/2020 en tanto dejó sin efecto una multa por defraudación del impuesto a la salida no documentada por entender que la R.G. A.F.I.P. 893/00, citada por el Tribunal *a quo* en el caso concreto de autos, atentaba contra el principio de reserva, puesto que, por vía reglamentaria y no por ley sancionada por el Congreso, se regulaba una de los elementos del hecho imponible.

En virtud de lo expuesto, solicitó se revoque la sanción aplicada atento a la ausencia de verificación del tipo objetivo.

V.- Que en su réplica –cfr. fojas 809/838 del archivo digitalizado-, la demandada alegó que se advertía una disconformidad por parte de la accionante con la valoración efectuada por el Tribunal *a quo* con relación a las pruebas producidas que, según el parecer de la recurrente, se advertían como arbitraria.

Sobre la base de lo expuesto solicitó la aplicación al caso del art. 265 del C.P.C.C.N. puesto que consideró que la contribuyente se limitó a repetir los agravios vertidos en sede administrativa y ante la instancia anterior, además de citar los considerandos de la sentencia apelada y, por tanto, no contiene una crítica concreta y circunstanciada de la sentencia en crisis.

En subsidio respondió cada uno de los agravios alegados por la parte actora, solicitado su desestimación por argumentos a los que cabe remitirse en honor a la brevedad.

VI.- Que así las cosas, con carácter previo al tratamiento de las cuestiones planteadas, corresponde señalar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*, “Luis A. Ducret y Cía. S.A. c/D.G.I.”, expte. Nº 11.354/17, del 18/12/2018, entre muchos otros).

Asimismo, es menester recordar que de conformidad con lo establecido por el art. 86 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde -en principio- estar a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta, en la valoración de dichos aspectos (énfasis agregado, cfr. esta Sala, *in re,* “Ferrari, Carlos Isidoro c/D.G.I.”, del 07/08/2014, entre muchos otros).

En especial, la ley hace referencia a la ocurrencia de una violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el T.F.N., lo que habilitaría a esta Cámara a declarar la nulidad de las actuaciones, salvo que corresponda abrir a prueba la causa en esta instancia lo que, de por sí, constituye una situación excepcional (cfr. esta Sala, *in rebus:* “Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.”, del 7/06/2016 y “LDC Argentina S.A. c/D.G.I.” del 3/05/2018, entre muchos otros).

En línea con lo anterior, el art. 386 del C.P.C.C.N. –norma de integración por el art. 197 de la L.P.T.– dispone que los jueces formarán su convicción mediante la aplicación de las reglas de la “sana crítica”. En orden a ello, es pacífica la doctrina interpretativa que postula que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140 y 301:970 y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*, “Lazcoz, Ada Mabel c/D.G.I.”, del 15/09/2016, entre otros).

VII.- Que, a modo de recapitulación, cabe señalar que en estos autos se discute la legitimidad de las resoluciones n° 1/2021, n° 2/2021 y n° 3/2021 adoptadas por la A.F.I.P. y su confirmación por parte del T.F.N.

Tal como surge de las consideraciones expuestas con antelación, la decisión aquí recurrida, con excepción de la denegatoria de las nulidades articuladas respecto de las resoluciones n° 02/2021 y n° 03/2021, se sustentó en la orfandad probatoria de la parte actora.

Sentado lo expuesto y en atención a los diversos agravios introducidos por la contribuyente, en primer lugar, cabe analizar los planteos de nulidad, toda vez que la procedencia o no de los mismos, influye en la suerte del análisis del resto de las cuestiones planteadas en autos.

VIII.- Que, para ello, es preciso señalar que de la compulsa de las actuaciones digitalizadas se observa lo siguiente:

a) Con fecha 17/05/2018 la actora fue notificada del inicio a la fiscalización –que fuera autorizada mediante la Orden de Intervención n° 1.685.915- con el objeto de verificar la real situación fiscal de la misma en cuanto al impuesto a las ganancias, período fiscal 2016, que luego fue ampliada al período fiscal 2017 al sólo efecto del cómputo del ajuste en el Impuesto a las Salidas No Documentadas originado en dicho período fiscal; ello así, como consecuencia de la documental que fuera aportada por la propia actora.

En su oportunidad, adjuntó recibos que respaldaban la cancelación de las operaciones realizadas con el proveedor observado, así como también los extractos bancarios en los cuales se verificaba el débito de los cheques utilizados para el pago y comprobantes de retención efectuados.

Habiéndose circularizado a la entidad bancaria con la cual operaba la actora, se obtuvo copia de los cheques emitidos por la misma como

cancelación de las operaciones efectuadas por el proveedor Wakken S.A.; además se le solicitó a la firma actora cumpla con ciertos requerimientos tendientes a determinar el procedimiento de acreditación de los pagos efectuados y las personas intervinientes.

Sobre todo ello da cuenta el informe final de inspección que fuera aportado por la parte demandada y que conforma el cuerpo principal de la fiscalización sobre el impuesto a las ganancias (cfr. fojas digitalizadas como 278/28).

De su lectura, también se advierte que durante el transcurso de la fiscalización el proveedor Wakken había sido incorporado en la Base E-apoc como "USINA SIN CAPACIDAD ECONOMICA CON FISCALIZACION TERMINADA", ello así, luego de destacase que el mencionado se encontraba incluido en la causa judicial penal n° FSM 64050/2016 caratulada "Baires Construcciones S.A. s/medidas precautorias" en trámite por ante el Juzgado en lo Criminal y Correccional n° 2 de San Isidro, en la cual se la calificó como USINA INTEGRANTE DE UN GRUPO ECONOMICO.

Se dejó asentado en el informe, que con fecha 14/08/2018 se le notificó a la aquí actora la pretensión fiscal al haber presentado la misma la DD.JJ. rectificativa.

b) Con posterioridad, mediante el informe generado el 7/11/2018 (cfr. fojas digitalizadas 302/304), entre otras cuestiones, se dejó constancia que las acreditaciones efectuadas por Wakken SA durante el período fiscal 2016/2017 no guardaban relación con las ventas declaradas y lo informado por los clientes circularizados.

c) Con fecha 4/03/2020 se dictó la resolución n° 12 (cfr. fojas digitalizadas 309/313) mediante la cual se reseñan las conclusiones dadas por el área fiscalizadora sobre la realizada respecto de la aquí firma actora; surgiendo de su lectura un pormenorizado análisis de las pruebas colectadas como consecuencia de ello, así como también se informó sobre todo lo que hubiera sido investigado y comprobado respecto del proveedor Wakken S.A. para concluir que: *" …en virtud de todo lo reseñado, la fiscalización actuante entendió que los hechos recogidos por las verificaciones llevadas a cabo generan suficiente grado de certeza, precisión y concordancia para sostener que Wakken S.A. no ha efectuado las operaciones comerciales registradas y computadas como costos y/o gastos por la rubrada, razón por la cual resulta improcedente del cómputo de los mismos por un monto total de $ 560.000 en el tributo de marras por el período fiscal 2016 (fs. 8 y 37 del cuerpo principal)".*

Como consecuencia de ello, se le practicaron las liquidaciones fiscales pertinentes en concepto de I.G. -período fiscal 2016- y se le corrió la pertinente vista en los términos de la art. 17 de la ley 11.683 a fin de que formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho, con relación al cargo formulado.

Además, se dejó asentado que en caso de no merecer objeción esta vista se entenderá como conformada la liquidación practicada y que los aspectos señalados en tal resolución serán considerados como una determinación de oficio parcial, limitada a los aspectos fiscalizados.

Conforme surge de la compulsa de fojas 315, la accionante fue notificada mediante cédula papel en su domicilio fiscal el 06/03/2020.

d) Con fecha 05/01/2021 se emitió el dictamen jurídico previo que, entre otras cuestiones, indicó que la parte actora no presentó el descargo que le correspondía conforme a derecho, ni ofreció pruebas que hicieran a su defensa (cfr. fojas digitalizadas 318/325).

Llegadas las actuaciones sumariales a la etapa de ser resueltas, con fecha 1/02/2021 se dictaron las resoluciones n° 01/2021, n° 02/2021 y n° 03/2021 que determinaron impuestos de oficio de la contribuyente actora, tal como fuera reseñados en el considerando I que integra la presente.

e) En disconformidad con lo decidido en sede administrativa la parte actora dedujo recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (cfr. fojas 7/28 digitalizadas), cuestionando las resoluciones reseñadas y solicitando su revocación.

Para ello, solicitó, en suma: 1) la nulidad de las resoluciones que le impusieran sanción de multa por considerar que carecían de fundamentación suficiente para ser consideradas válidas; peticionado su revocación; 2) cuestionó las determinaciones efectuadas de oficio por el organismo recaudador insistiendo en la veracidad de las operaciones comerciales realizadas con el proveedor Wakken S.A. -impugnadas por la demandada- y 3) solicitó la revocación de lo decidido con relación al Impuesto a las Ganancias-Salidas No Documentadas tras sostener que no se daban los supuestos para su aplicación.

Asimismo, es preciso señalar que la única prueba ofrecida por la accionante mediante su recurso de apelación se circunscribió en: a) un detalle de las operaciones realizadas con la firma Wakken S.A., la cual luce glosada a fs. 73 y b) una impresión de la consulta de la página web de la A.F.I.P. sobre proveedores apócrifos con relación al sujeto mencionado previamente.

f) Contestado que fuera el recurso por el Fisco Nacional solicitando se rechace el mismo y tras acompañar el organismo recaudador copia digital de los antecedentes administrativos que se relacionan con la cuestión planteada en autos -detallados como: 1) Impuesto a las Ganancias con 89 fojas.; 2) Impuesto al Valor Agregado con 168 fojas; 3) Ganancias – Salidas No Documentadas con 60 fojas.; 4) Nota nro. 324, 325 y f.8900 con 9 fojas; 5) Cuerpo Responsable Solidario con 17 fojas y 6) Wakken S.A. con 93 fojas- las cuales obran incorporadas en copia digital: fojas 261/350; 352/520; fs. 522/582; fs. 698/706; fs. 584/601y fs. 603/696, respectivamente.

g) Con posterioridad, el 21/12/2021 el Tribunal Fiscal de la Nación dictó el pronunciamiento reseñado en los considerandos I y II y cuya impugnación por la contribuyente es materia de análisis del presente decisorio.

IX.- Que, como se viera en la reseña efectuada en el considerando II.1., el Tribunal *a quo* desestimó el planteo de nulidad de las resoluciones n° 2/2021 y n° 3/2021 cuestionadas por la accionante bajo el argumento de ausencia de fundamentación (cfr. considerando IV del voto de la vocal instructora del resolutorio recurrido).

Para así decidir, sostuvo que, contrariamente a lo alegado por la contribuyente, de la lectura de las mismas se advertían las razones que llevaron al "juez administrativo" a aplicar las sanciones aplicadas por las mismas; en particular, lo alegado en cuanto al dolo en el cual se fundamentaron las mencionadas.

Para ello recordó que el organismo recaudador había demostrado la configuración de la figura del dolo por parte de la contribuyente a partir de calificarse como falsos los comprobantes con los que respaldó sus compras registradas en su contabilidad, que por su monto implicaron la grave incidencia a la que se refiere el inc. b) del art. 47 de la ley 11.683. Además, agregó que la falta de presentación de los formularios exigidos para el pago del impuesto a las salidas no documentadas fue calificada como la ocultación maliciosa a la que se refiere su inc. d) y, sobre la base de lo esgrimido, concluyó que no se advertían los vicios que invocó la recurrente para que se declare la nulidad de las Resoluciones.

Además, agregó que el planteo había sido introducido en forma genérica toda vez que no se había alegado de qué modo le ocasionaría perjuicio; motivo por lo cual desestimó la misma.

IX.1.- Por su parte, en su memorial la accionante insistió que en las resoluciones cuestionadas no se explicó de qué forma se configuró el dolo o ardid que se le endilga, así como tampoco se refirió a como aplican

las presunciones del art. 47 de la ley 11.683 en el caso concreto. Menos aún, cuáles serían los datos inexactos, ni brindo detalle alguno de cuál fue el criterio del Fisco Nacional para endilgar la conducta achacada.

Por ello, argumentó que el T.F.N. al rechazar el planteo de nulidad, convalido que el Fisco Nacional, aplicase las facultades sancionadoras mecánicamente, emitiéndose un acto carente de una adecuada consideración de los principios básicos que deben reunir los actos administrativos con contenido penal.

Además, alegó la vulneración de su derecho de defensa en el marco del proceso de fiscalización cursado sobre su persona.

IX.2.- Así las cosas, resulta oportuno recordar que, a los efectos de la procedencia de una nulidad, interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican, concretamente, las defensas de las que se habría visto privada de oponer el impugnante, debiendo además, ser fundadas en un interés jurídico.

Debe tenerse en cuenta, además, que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (cfr. *Fallos*: 205:549; 247:52; 267:393, entre otros) y, por tanto, debe considerarse que no se ha violado el derecho de defensa (cfr. *Fallos*: 300:1047; 305:831 y esta Sala, *in re,* “Hernández, Oscar c/D.G.I.”, causa n° 23.427/015, del 29/10/2015).

En este punto, la actora tildó de nulos los actos administrativos -las resoluciones n° 2/2021 y n° 3/2021- por medio de las cuales se le impusieron sanciones de multas, pero no dio sustento alguno a su planteo, toda vez que la recurrente no especificó cuales fueron las defensas que se vio privada de oponer, ni de qué manera se afectó su defensa en juicio.

Al respecto, cabe aclarar que, tal como se desprende del análisis desarrollado a lo largo del presente, en particular del considerando que antecede, se advierte que la imposición de las multas a la actora se sustentó en la comprobación de la figura de dolo en cuanto a que, el

Fisco Nacional, interpretó que se encontraba configurada la misma al entenderse que los comprobantes sobre los cuales la recurrente respaldó sus compras registradas en su contabilidad eran falsos, tal como surgía de la prueba recabada por la fiscalización actuante.

Más aún, como se viera, la contribuyente tuvo la posibilidad de ejercer en sede administrativa su derecho de defensa toda vez que, de la compulsa de las actuaciones acompañadas a la causa, también expresamente destacado por el Tribunal Fiscal de la Nación en su sentencia recurrida, puede advertirse que se le corrió la pertinente vista en los términos del art. 17 de la ley 11.683, y, sin embargo, la misma no hizo uso de tal derecho. A lo que cabe agregar que, como consecuencia de ello, la accionante perdió el derecho de presentar prueba a fin de desvirtuar los argumentos que surgían inicialmente de la fiscalización llevada a cabo sobre la misma.

Asimismo, en las resoluciones dictadas en sede administrativa, así como también de la lectura de los informes emitidos con anterioridad a éstas se explicitaron las causas que dieran origen a la calificación que generó la imposición de las multas cuestionadas; dando cuenta de ello la prueba reunida por la etapa fiscalizadora tanto sobre la parte actora como sobre el proveedor cuestionado así como también la documentación que hubiera sido aportada por la contribuyente y se expresaron, en forma pormenorizada, los motivos que llevaron a cuestionar la validez de las operaciones comerciales efectuadas por la firma actora con Wakken S.A.

Por todo lo expuesto, y compartiendo el análisis efectuado por la instancia anterior, cabe señalar que no se vislumbra en los presentes obrados que los actos administrativos cuestionados ostenten vicios en sus elementos, como la alegada falta de fundamentación, ni que se advierta una afectación del derecho de defensa de la actora; por lo que corresponde confirmar el rechazo del planteo de nulidad articulado dispuesto por el Tribunal *a quo.*

X.- Que, cabe ahora adentrarse en el resto de los planteos introducidos por la parte actora.

Tal como fuera referido con anterioridad, el T.F.N. basó su decisión de confirmar las resoluciones impugnadas en la orfandad probatoria por parte de la recurrente, alegando al respecto que sobre la mencionada pesaba la carga de la producción en razón del principio básico en la materia y que, en ejercicio de su derecho de contradicción, debía demostrar la real existencia y funcionalidad operativa del proveedor impugnado Wakken S.A. (no simplemente su situación fiscal formal) y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la

inspección actuante, ya que el cuestionamiento efectuado poseía entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las mismas.

Sobre el punto, tal como señalara el T.F.N., el Fisco Nacional no cuestionó la formalidad con la cual se acreditaron, por parte de la accionante, las operaciones comerciales realizadas con el proveedor Wakken S.A. sino que lo que puso en tela de juicio fue que el mencionado sujeto hubiera realizado las ventas por las cuales la parte actora le abonó y generó las facturas n° FA 3-400 y n° FA 3-401 impugnadas toda vez que, a entendimiento del organismo recaudador, se encontraba cuestionada la propia existencia del mismo; alegándose que éste era una usina integrante de un grupo económico y que no contaba con capacidad económica.

Además, expresamente sostuvo que la parte actora no había ofrecido prueba pertinente ante la instancia anterior y, por tanto, la recurrente no pudo desvirtuar el postulado fiscal, puesto que, se concluyó que la ofrecida durante la fiscalización desarrollada tampoco resultó insuficiente para ello.

XI.- Que, en este orden, es preciso señalar que los actos administrativos gozan de lo que se denomina “presunción de legitimidad” (cfr. art. 12 de la ley 19.549 y modificatorias, de aplicación supletoria por conducto del art. 116 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.-).

En tal sentido, se ha indicado que dicha presunción implica la suposición de que el acto administrativo ha sido dictado con arreglo a las normas jurídicas que debieron condicionar su emisión. Así la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado que en virtud de la presunción de legitimidad que ostentan los actos administrativos, se presume que toda la actividad de la Administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, presunción que subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente (cfr. *Fallos:* 319:1476, *in re,* “Alcántara Díaz Colodrero, Pedro”, del 20/8/1997, entre otros).

En palabras de Bartolomé Fiorini, el fundamento de este carácter deriva de la presunción general de validez que acompaña a los actos estatales: a toda ley se la presume constitucional, a toda sentencia se la considera válida, y a todo acto de la Administración se lo presume legítimo (cfr. autor citado, *Derecho Administrativo,* Bs.As., Abeledo-Perrot, 1976, 2da. edición actualizada, t. I, p. 348).

Sin embargo, la revisión judicial de los actos concurre para enervar la presunción; en todo caso, ella significa que la presunción

puede ser desvirtuada ante el tribunal (cfr. Comadira, Julio R. -Monti, Laura M. -colaboradora-, *Procedimientos Administrativos,* Bs.As., La Ley, t. I, pp. 231/232 y sus citas).

Tal como lo puso de manifiesto el Tribunal Fiscal de la Nación, en razón de la vigencia de la citada presunción, le correspondía a la actora en ejercicio de su derecho de contradicción, ofrecer y producir prueba conducente a fin de derribar la presunción de legitimidad y evidenciar el pretendido error que afectaría al acto administrativo.

XII.- Que, en tal contexto, resulta de aplicación lo establecido en el art. 377 del C.P.C.C.N. (supletoriamente por conducto del art. 197 de la L.P.T.), en cuanto allí se plasma normativamente el adagio "*onus probandi incumbit ei qui dicit".*

La norma y el principio han sido vinculados de un modo inescindible por la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En razón de lo cual, ante un acto que no esté afectado por un vicio grave y manifiesto, es necesario para quien propone su nulidad, alegarla y probarla dado el principio de legitimidad que fluye de todo acto administrativo (cfr. *Fallos:* 310:234, del dictamen del Procurador General al que el Tribunal adhirió).

Al respecto, corresponde comenzar por enfatizar que la recurrente solamente ofreció prueba documental circunscripta a acreditar el detalle de las operaciones realizadas con el proveedor Wakken S.A. y la consulta de la página *web* de la demandada, base E-apoc, a fin de demostrar que para ese entonces el mismo no se encontraba incluido en ella.

Sin embargo, es preciso señalar que, frente a los sólidos argumentos dados por el organismo fiscal en la instancia administrativa, la recurrente no ofreció prueba de ninguna otra índole por ante el T.F.N. -tal como la pericial contable o en su caso informativa a los fines de demostrar la autenticidad de las operaciones-; circunstancia que, cabe señalar, resta sustento a los argumentos que esbozara con el objeto de acreditar la real existencia de las operaciones cuestionadas.

A lo que cabe agregar que, los agravios presentados ante esta instancia resultan ser de idéntico tenor a los oportunamente esgrimidos por la contribuyente al tiempo de interponer el recurso de apelación ante el tribunal jurisdiccional administrativo lo que, *prima facie*, importaría su desestimación en los términos del art. 265 del C.P.C.C.N.

XIII.- Que de acuerdo con el análisis efectuado por el Tribunal Fiscal de la Nación, la documental arrimada por la actora sólo aporta la acreditación formal de las operaciones comerciales que fueran cuestionadas; pero, a la luz de los sólidos argumentos dados por el

organismo recaudador en la instancia administrativa, no constituyen prueba suficiente que acredite la existencia real de las pretendidas operaciones y no se ha aportado prueba alguna que así lo demuestre; todo ello, a fin de desvirtuar el carácter de proveedor apócrifo que a su respecto concluyó el Fisco Nacional en orden a la prueba que sobre el particular colectó en el transcurso de la fiscalización.

A juicio de este Tribunal, es en ese sentido que el T.F.N. citó el precedente “Ferreti”, habiendo advertido que en el caso no se trata de un crédito fiscal legítimo, dado que los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas realizadas con el proveedor Wakken S.A. indicado en las facturas dubitadas. Tal afirmación, claro está, formulada con la salvedad de que no hay dos casos idénticos y cada uno presenta modulaciones que le son propias; no obstante, lo destacable es la analogía en los hechos que torna aplicable la regla de interpretación que de ello emana.

En el contexto descripto, no resulta entonces de aplicación la doctrina del precedente “Bildown S.A.”, citado por la actora en apoyo de su tesitura, dado que efectivamente no se ha logrado acreditar el circuito material y económico de las operaciones que manifestó haber formalizado con el proveedor observado. Esto es así, pues en el dictamen de la Procuración General al que la Corte adhirió, se señaló que quedaba fuera de discusión la existencia y materialidad de las operaciones realizadas, que vincularon a la firma actora con sus proveedores, en tanto se encontraban debidamente respaldadas por la prueba rendida en ese expediente.

En tal sentido, cabe señalar que la prueba documental aportada por la actora en autos no resulta conducente para desvirtuar el criterio fiscal, en tanto no permite acreditar que el proveedor cuestionado, Wakken S.A. efectivamente haya intervenido en la operatoria comercial que registra la contribuyente y fuera declarada como costos y/o gastos en el marco del I.G. -período fiscal 2016, y que, como se viera, mediante la fiscalización realizada por el organismo recaudador se determinó que dicha documentación carecía de sinceridad -lo que equivale a falta de documentación-, dando lugar así a las determinaciones de oficio dispuestas por las resoluciones n° 1/2021, n° 2/2021 y n° 3/2021.

Es decir, la prueba adjuntada no aporta la convicción necesaria para desacreditar lo resuelto en sede administrativa y confirmado en la instancia jurisdiccional anterior, en cuanto a la demostración de la veracidad de las operaciones impugnadas por la demandada; a lo que

cabe adicionarle la orfandad probatoria –ya puesta en evidencia por el Tribunal *a quo*–, todo lo cual no permite variar la solución del caso.

Destáquese, por último, que como quedara expuesto en la reseña efectuada en los considerandos I y II que integran el presente pronunciamiento, el T.F.N. se ocupó de desarrollar los argumentos que privaban de credibilidad a las operaciones cuestionadas; arribando de tal modo a una conclusión dotada de suficiente fundamento y congruencia con los elementos aportados, sin que en tales aspectos puntuales el decisorio hubieren sido objeto de crítica eficaz por parte del contribuyente.

Por todo lo expuesto, corresponde desestimar los agravios esgrimidos contra las resoluciones n° 1/2021, n° 2/2021 y n° 3/2021 en cuanto a las determinaciones de oficio allí dispuestas y confirmar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación al respecto.

XV.- Que, en base a lo decidido precedentemente, corresponde adentrarse en el análisis de los cuestionamientos efectuados por la parte actora con relación a las multas impuestas por las Resoluciones n° 2/2021 y n° 3/2021.

XV.1.- Tal como fuera reseñado precedentemente, la parte actora argumentó en síntesis, lo siguiente: a) Con relación a la multa aplicada por I.V.A. (en los términos de los arts. 46 y 47 incisos b) y d) de la ley 11.683 y que fuera graduada en tres veces el monto del gravamen), alegó que ésta debía ser dejada sin efecto toda vez que, a su entender, no se hallaba acreditada la existencia de un ardid o engaño de su parte en perjuicio del Fisco Nacional, motivo por lo cual, no se habría configurado el dolo necesario para la procedencia de la multa dispuesta en tales términos. Por tanto, solicitó su revocación o, en su defecto, su reencuadre en la figura prevista por el art. 45 de la LPT.

b) Por otra parte, respecto de la multa derivada por las salidas no documentadas -art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias- (aplicada en los términos de los arts. 46 y 47, inciso d de la ley 11.683 y graduada en tres veces el monto del gravamen evadido), consideró que resultaba improcedente toda vez que, el fundamento dado para su aplicación -y confirmación por parte del T.F.N.- se centró en la aplicación de la R.G. A.F.I.P. n° 893/00; normativa que consideró ajena a las cuestión de autos toda vez que, denunció, no existió en el caso de autos una DD.JJ. tal como establece la normativa indicada, sino una boleta de depósito que, alegó, no puede ser asimilada a la figura de la DD.JJ.

Por ello consideró que resultaba improcedente la aplicación de la multa en tales términos, solicitando su revocación.

Asimismo, citó jurisprudencia de la C.S.J.N., Fallo: “Rosario Vicente D’Ingianti, del 12/10/2010, debiéndose destacar que, tal como expresamente fuera reconocido en su memorial, el antecedente indicado no se expidió sobre la R.G. A.F.I.P. n° 893 (B.O. del 13/09/2020), toda vez que los períodos fiscales allí involucrados eran anteriores a la vigencia de la normativa indicada.

Además, también basó su argumento recursivo en un dictamen emitido por la Sra. Procuradora Fiscal de la Nación en los autos: “JBS Argentina S.A. c/D.G.I.”, causa n° 66.319/2017/1, dictamen del 01/12/2020,donde se interpretó que correspondía dejar sin efecto una multa por defraudación del impuesto a la salidas no documentada por entender que la R.G. A.F.I.P. n° 893/00 atentaba contra el principio de reserva, puesto que, por vía reglamentaria y no por ley sancionada por el Congreso, se regulaba una de los elementos del hecho imponible; debiéndose aclarar al respecto que, a la fecha del presente decisorio, no se advierte que la C.S.J.N. hubiera emitido pronunciamiento final sobre el asunto allí dirimido.

XV.2.- En cuanto a las sanciones de multa cuestionadas, corresponde recordar que la conducta reprimida por el art. 46 de la ley 11.683 es la denominada “defraudación fiscal”, al establecer que: *“[e]l que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”.*

Sobre el punto, y en lo concerniente a la caracterización del ilícito -aspecto que entraña la hermenéutica de la norma contenida en el art. 46 de la L.P.T.- y en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (cfr. *Fallos*: 271:297).

Ello no obstante, si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema legal vigente (cfr. *Fallos*: 278:266, aplicable *mutatis mutandi*, y esta Sala, en una integración anterior, en los autos: “Transportes Tomassini S.R.L. (TF 21.781-I) c/D.G.I.” sentencia del 17/05/2007 y en la actual: “La Clementina

S.A. c/D.G.I.", sentencia del 26/11/2015, y "Paleco S.A. c/D.G.I.", sentencia del 19/05/2016, entre otros).

A su turno, el artículo 47 de la ley mencionada, establece los supuestos que habilitan presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas (presunciones *iuris tantum*).

XV.3.- En las presentes actuaciones, al confirmarse las determinaciones de los impuestos por las razones enunciadas en los considerandos que anteceden, no cabe duda que el elemento objetivo de la infracción endilgada se encuentra configurado.

En cuanto al elemento subjetivo, cabe señalar que el Sr. "juez administrativo" consideró que la contribuyente: *"…ha intentado respaldar supuestos créditos fiscales con facturas cuya veracidad ha sido puesta en tela de juicio"* (cfr. Resolución n° 2/2021, fs. 6/7). Asimismo, señaló: *"Que al respecto merece destacarse que la presentación de una declaración jurada inexacta es un medio idóneo para ocultar el impuesto que correspondía tributar, toda vez que nuestro sistema tributario descansa en la autoliquidación del tributo por parte de los contribuyentes y demás responsables, por lo que uno de los medios más comunes para ocultar el respectivo tributo lo constituye la presentación de una declaración engañosa".*

"Que la conducta de la contribuyente revestía características fraudulentas cuando esa declaración inexacta se hubiere efectuado con la intención -elemento subjetivo- de impedir al Fisco conocer el momento del vencimiento de la obligación cual era el quantum del impuesto que le correspondía abonar y, de esta forma dejar de ingresar el tributo en su justa medida, transformando de esta manera esa declaración inexacta en una declaración engañosa".

"Que en el caso de autos se ha lesionado el bien jurídico tutelado toda vez el mismo se vio afectado por el accionar de la sumariada, en virtud de haberse constatado una falta oportuna de ingreso del Impuesto al Valor Agregado, produciéndose consecuentemente, un perjuicio fiscal".

"…Que por lo expuesto se ha constatado en estos actuados la existencia de un ardid por parte de la contribuyente para inducir a error a este Fisco, el cual ha sido detectado y acabadamente probado en esta instancia…".

En tales condiciones, se advierte que el Fisco Nacional ha evaluado en forma concreta el accionar de la actora, para concluir que su conducta consistente en intentar avalar la realización de gastos mediante documentación que carece de respaldo comporta un obrar doloso, sin que

los dichos {de la recurrente), que -una vez más- carecen de toda apoyatura probatoria, alcancen para desvirtuar esta conclusión.

Ello, en mérito a que, en definitiva, la contribuyente orquestó una maniobra en tanto se valió de documentación carente de veracidad para disminuir de tal modo los montos de los impuestos declarados, omitiendo, en consecuencia, ingresar tales gravámenes en su justa y debida medida.

Por otra parte, no puede soslayarse que fue necesaria la fiscalización para detectar la situación descripta, constatar que las declaraciones juradas presentadas no correspondían a la realidad y liquidar los impuestos adeudados.

A la luz de todo lo expuesto, es que corresponde desestimar los agravios deducidos por la accionante, con relación a la sanción de multa aplicada con relación al Impuesto al Valor Agregado y, asimismo, el pedido de reencuadre en los términos del art. 45 de la ley 11.683 por resultar este último improcedente (cfr. esta Sala, *in re,* “PRO MAR CO SA (TF 28050-I) c/D.G.I.”, causa n° 40.476/12, del 19/03/2015).

XV.4.- Con relación a la sanción de multa aplicada mediante la Resolución n° 3/2021, Salidas No Documentadas -Impuesto a las Ganancias, cabe adelantar que corresponde resolver en similar sentido a lo expuesto precedentemente.

Sobre la cuestión planteada, R.G. A.F.I.P. n° 893/00, esta Sala ha tenido oportunidad de expedirse en el marco de las causas “Ugalde, Lionel Matías (TF 34116-I) c/D.G.I.”, sentencia del 05/09/2013 y “Aragón Edificaciones S.R.L. c/D.G.I.”, sentencia del 14/05/2020.

Al respecto, se señaló que en los casos en que los períodos fiscales en discusión fueran posteriores a la entrada en vigencia de la R.G. A.F.I.P. n° 893/00 -como es el caso de autos-, al llevarse a cabo el ingreso del tributo (impuesto a las ganancias -salidas no documentadas) mediante una boleta de depósito o comunicación de pago (cuya naturaleza podría asimilarse a una declaración jurada, según lo prevé el art. 15 de la ley 11.683), no se advertía un vacío normativo respecto de la “forma” y “plazo de presentación” de la declaración jurada correspondiente a la obligación omitida que impidiera tipificar la conducta imputada en el art. 45 de la ley 11.683 -ver este Tribunal, *in re:* “Blanco, Daniel Osvaldo (TF 26958-I y Acum) c/D.G.I.”, sentencia del 29/05/2013; Sala I, *in re,* “PTO S.A. Planta De Tratamientos Orgánicos S.A. (TF 27.023-I) c/D.G.I.”, causa n° 62.605/15 del 8/09/2022 y la Sala V, *in re,* “Feroanco S.A. (TF 35909-I) c/D.G.I.”, causa n° 27.444/22 del 16/08/2022-.

De este modo, se ha reglamentado la "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada correspondiente a la obligación aquí omitida, cuyo incumplimiento configura el aspecto objetivo de la sanción que se examina.

Como fuera indicado precedentemente, al confirmarse las determinaciones de los impuestos por las razones enunciadas en los considerandos que anteceden, se configuró el elemento objetivo de la infracción endilgada.

Por otra parte, en la Resolución n° 3/2021 el “juez administrativo” también interpretó que la actora había intentado respaldar supuestas operaciones comerciales con facturas cuya veracidad fue puesta en tela de juicio; ello así, puesto que en la misma se analizaron las mismas operaciones comerciales realizadas por la accionante con el proveedor Wakken S.A., las cuales fueran declaradas fraudulentas por la fiscalización actuante.

Por ello, es que consideró que la contribuyente había incurrido en una ocultación maliciosa dada por la falta de presentación de las DD.JJ. -formularios y/o volantes de pago- conforme lo reglamentara la R.G. A.F.I.P. n° 893/00; vislumbrando así un accionar doloso y configurándose de esta forma el elemento subjetivo de la infracción imputada.

De lo expuesto se advierte que el Fisco Nacional también ha evaluado en forma concreta y acertada el accionar de la actora, para concluir que obró con dolo, sin que surja de las constancias de autos, ni de los dichos de la recurrente en sus presentaciones -como consecuencia de la orfandad probatoria advertida-, motivo o fundamento alguno para considerar que la postura adoptada por el citado Organismo carezca de toda apoyatura probatoria (en este sentido, esta Sala, *in re*, “Interjuegos S.A. c/D.G.I.”, del 27/04/2017); debiéndose concluir que el organismo recaudador ejerció válidamente su potestad sancionatoria.

A mérito de lo expuesto, corresponde desestimar los agravios deducidos por la accionante con relación a la sanción de multa aplicada respecto al Impuesto a las Ganancias-Salidas No Documentadas y confirmar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación al respecto.

XVI.- Que, en cuanto a las costas, en atención al modo en que se resuelve la cuestión traída a conocimiento de esta Cámara, corresponde confirmar la resolución que al respecto fuera adoptada en la instancia anterior y decidir de igual modo con relación a las de esta instancia (cfr. art. 68, 1º parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora y, en consecuencia, confirmar la resolución recurrida, en cuanto al fondo del asunto y 2º) las costas de esta instancia se imponen a la vencida (art. 68 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998- y modif.).

Se deja constancia que la Dra. María Claudia Caputi no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 RJN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvanse

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 21/10/2022
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA

#36648090#344761723#20221020151943220