19848/2021 "BLUE FILMS SRL - TF 26745-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, septiembre de 2022

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 380/389 **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó,** con costas, las resoluciones de la AFIP-DGI por las que se había determinado de oficio con carácter parcial la obligación de la actora frente al Impuesto a las Ganancias (períodos fiscales 2000; 2001 y 2002); a las Ganancias –Salidas no Documentadas- (períodos 01, 02, 03, 05 a 07, 10, 12 del 2000; 01, 06, 07 y 09 del período 2001 e Impuesto al Valor Agregado (períodos 12/1999 a 3/2000, y 5 a 7/2000; 9/2000 a 1/2001 y 6 a 8/2001). Todo ello, más intereses.

Para así resolver, efectuó las siguientes consideraciones:

a) Como consecuencia de las tareas de fiscalización, el Fisco pudo comprobar serias y concretas irregularidades entre algunos de los proveedores de la actora que llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones inexistentes.

b) Los elementos aportados no eran suficientes a fin de acreditar la veracidad de las operaciones ni alcanzaba para destruir los elementos colectados por la administración. Cabía destacar, en tal sentido, que los cheques fueron cobrados en su mayoría por las mismas personas, quienes nunca fueron ubicadas en sus domicilios fiscales

c) La actora se había limitado a producir un informe pericial –en el que los expertos no muestran acuerdo- que reposaba en documentación que se hallaba cuestionada. A lo que cabía agregar que se produjo una investigación penal alrededor de aquellos proveedores por cuanto integraban un grupo destinado a producir facturas apócrifas.

d) Los agravios de la actora, huérfanos de probanzas, resultaban a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no lograban conmover las conclusiones a que arribó el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos.

e) En cuanto a la determinación respecto del Impuesto a las Ganancias –Salidas no Documentadas-, al haberse realizado actos y emitido documentos carentes de sinceridad, se ignoraba cuál había sido la operación realmente realizada por Blue Film SA y quiénes y en qué proporción habían obtenido beneficios pecuniarios de ella.

f) En tal sentido cabía señalar que de las actuaciones se desprendía que el ente fiscal había intentado infructuosamente localizar a quienes habían endosado o cobrado los cheques. En el caso de la firma "Consult Quint SA", ellos fueron endosados y cobrados por el Sr. Wermount, quien al ser

localizado manifestó que los percibió como apoderado. No obstante, no había acompañado documentación que acreditara tal carácter, figurando en los cheques como presidente. De la información que surge de la IGJ el presidente era el Sr. Giménez.

g) Idéntica situación se verificaba con la firma "Silver Trade SA". En este caso el Sr. Giménez recibía los cheques en su carácter de presidente. Cabía señalar que la documentación acompañada por aquél no obraba en la IGJ, donde figuraba el Sr. Wermount como presidente. En ambos casos los bancos informaron que los cheques fueron cobrados por caja. En tanto Trake Trade SA no pudo ser localizado.

h) De tal forma, en atención al relato efectuado sólo cabía concluir que no habían quedado individualizados sus receptores ni tampoco la real existencia y materialidad de las operaciones.

i) Cabía destacar al respecto que había quedado acreditada la vinculación entre las sociedades cuestionadas, las que han sido investigadas como integrantes de un grupo destinado a realizar maniobras tendientes a emitir facturas apócrifas.

j) Correspondía confirmar los intereses en atención a que no fueron motivo de agravios.

2º) Que **la actora apeló** dicha sentencia y expresó agravios a fs. 395/422, cuyo traslado fue contestado a fs. 440/446.

Sostuvo que del análisis del contenido de las actuaciones administrativas se advertía la carencia de fundamentación y motivación legítima que debe contener un acto administrativo, lo que lo torna nulo por carecer de los requisitos esenciales para su existencia.

Afirmó que se encuentra debidamente acreditado en autos que toda la actividad desarrollada por el Fisco recién se inició con motivo de las denuncias relacionadas con la denominada "*megacausa*" penal iniciada por la AFIP en el Juzgado en lo Penal Económico Nº 3, Secretaria Nº 5.

Manifestó al respecto que Blue Films SA no integra el grupo sospechado penalmente, sino que es víctima del accionar de ese grupo, tal como lo indica el Fiscal de la causa. Sostiene que en la referida causa penal quedó demostrado que su parte tomó todos los recaudos que estaban a su alcance para asegurarse que no existieron irregularidades en el pago de las facturas involucradas y también quedó evidenciada la falta de perjuicio fiscal, pues no existió objeción a su conducta.

Esgrimió que crear un cargo por supuestos hechos de terceros que hacen al cumplimiento de sus obligaciones fiscales e impositivas son actos ajenos sobre los cuales Blue Films no tiene obligación de responder.

Adujo asimismo que la prueba pericial contable es concluyente en demostrar la realidad de los hechos.

Afirmó que no existe obligación de ingresar al Fisco el impuesto por salidas no documentadas si no se configuran tanto la ausencia documental como la falta de identificación de los beneficiarios, pues deben existir ambos elementos para obligar al contribuyente en los términos del art. 37 de la ley 11.683.

Sostuvo que fue ignorado en el fallo que las facturas emitidas por las consultoras cumplen adecuadamente los requisitos de la regulación entonces vigente.

A fs. 431 los letrados del Fisco apelaron los honorarios por bajos y a fs. 433 la parte actora los apeló por altos.

3º) Que, previo a examinar los agravios traídos a conocimiento de la Alzada, conviene recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la solución del caso (conf. Fallos: 310:1835; 324:3421; 326:2235; 331:2077, entre otros).

Conforme surge de los presentes autos, el contribuyente es una sociedad de responsabilidad limitada que posee como actividad principal la producción de films y videocintas, cerrando sus ejercicios el 31 de enero de cada año.

La causa del ajuste fue la detección de la inexistencia de ciertas operaciones y la invalidez de los respectivos comprobantes respaldatorios, por lo que se procedió a impugnar los créditos fiscales y los gastos deducidos y a considerar a tales erogaciones como salidas no documentadas. Las operaciones observadas versan sobre la supuesta provisión de servicios de complementación de “spots” publicitarios.

Para arribar a esta conclusión el juez administrativo ponderó las circunstancias relacionadas con los tres proveedores impugnados (Consult Quint SA, Silver Trade SA y Trake Trade SA) respecto de una serie de irregularidades entre ellas, falta de presentación de declaraciones juradas, deficiencias en la facturación, no haber efectuado retenciones respecto del Impuesto a las Ganancias. Por lo demás, no fueron ubicados los proveedores en el domicilio denunciado.

4º) Que, en efecto, el ajuste practicado por el Fisco se fundó en el hecho de que se detectaron graves irregularidades en el marco de la fiscalización que se le realizara a la actora y que generaron serios reparos en lo concerniente con la validez de las operaciones declaradas respecto de los proveedores antes mencionados, habiéndose concluido en su inexistencia, toda vez que la documentación carecía de veracidad.

5º) Que, ante todo, y en cuanto al planteo de nulidad de los actos determinativos, corresponde señalar que esta Sala ha sostenido reiteradamente que, teniendo en cuenta que el objeto y fin de las nulidades procesales es el resguardo constitucional de la defensa en juicio, debe acreditarse en cada caso el perjuicio ocasionado a ese derecho. Cuando la alegada restricción de la defensa en juicio ocurre en el 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 subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior*. Y ello es lo que ha ocurrido en autos en que el apelante, al haber promovido la actuación ante el Tribunal Fiscal ha obtenido una oportunidad procesal suficiente para alegar y probar el sustento de su derecho (Fallos: 253:229 y 247:52; esta Sala, "Frigorífico Litoral Argentino S.A. (T.F. 16.738-I) contra D.G.I., entre otros", sentencia del 10/6/2004).

En atención a lo expuesto, corresponde desestimar el planteo de nulidad y analizar lo referido a la determinación del Impuesto al Valor Agregado, a las Ganancias y Salidas no Documentadas.

6º) Que, tal como lo ha sostenido la Corte federal, a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley de IVA) *resulta indispensable que sea legítimo*. En ambos casos, ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (cfr. causa CSJ 119/2013"ADM Argentina SA c/EN – AFIP-DGI- Resol. 24/08 25/08 DV Dy R s/ Dirección General Impositiva", sent. del 10 de marzo de 2015). A tales efectos, resulta indispensable, según la doctrina del Máximo Tribunal, acreditar LA CAPACIDAD ECONÓMICA DE LOS PROVEEDORES.


#36037077#343321679#20220927102026946

7º) Que, según el art. 33 de la ley 11.683 (t.o. vigente), *"... todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas"*.

8º) Que, cabe precisar que, en materia de prueba, la Corte ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del CPCCN deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

Adviértase que la cuestión central que aquí se debate – y que resulta de los expresos argumentos de los actos impugnados- no refiere a las formalidades de los comprobantes examinados ni a la operatoria llevada a cabo, sino a la concreta verificación de la capacidad de los sujetos para disponer de la mercadería que se dijo objeto de las respectivas transacciones comerciales y que habrían generado el derecho al cómputo del crédito fiscal reclamado.

Teniendo en cuenta ello, corresponde precisar que la prueba producida por la accionante (pericial contable) no logra contrarrestar el carácter ficto que la autoridad tributaria le atribuyó a las adquisiciones en cuestión.

En efecto, aquélla carece de relevancia para demostrar que, en el caso, no se han simulado las operaciones del modo indicado por el ente recaudador, en especial cuando este último se ocupó de probar e individualizar los extremos que las tornaban carentes de credibilidad.

Sobre esa base, la actora no ha logrado rebatir los argumentos sostenidos por el Fisco ni ha aportado elementos suficientes para tener por acreditada la veracidad de las operaciones y su realidad económica, extremos que constituyen el fundamento del IVA (Fallos: 314:745). Máxime si se tiene en consideración que aquélla no desvirtuó los hechos y fundamentos sobre los que la fiscalización actuante efectuó el ajuste, en especial, en lo referente a la ausencia de capacidad operativa, comercial y financiera de los proveedores impugnados (cfr. causas CSJ 119/2013"ADM Argentina SA " y "Molinos Río de la Plata SA", sent. del 25/8/15, ya cit.).

Al respecto cabe señalar que, tal como lo puntualizó el Tribunal Fiscal, y no fue debidamente rebatido por la actora, ésta se ha limitado a producir un informe pericial que reposa en documentación que justamente se encuentra cuestionada. A lo que cabe agregar que la prueba de informes no se produjo teniendo la oportunidad de hacerlo.

Por lo demás, no resulta aplicable al caso la doctrina sentada por la CSJN en el precedente “Bildown” puesto que allí no se discutió la existencia y materialidad de las operaciones realizadas entre la actora y los proveedores –como ocurre en el presente– sino si las normas condicionan el derecho al reintegro del IVA al hecho del efectivo ingreso del gravamen por parte de aquéllos.

9º) Que, en cuanto a la determinación por salidas no documentadas, el instituto de las “salidas no documentadas” ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (Fallos: 323:3376).

Los elementos necesarios para la configuración del aludido instituto son los siguientes:

a) La necesaria existencia de una erogación, es decir una salida de dinero concreta.

b) La carencia de documentación de la erogación o que se encuentre documentada con elementos falsos.

c) La presunción *iuris tantum*: ante el indicio de una comprobación de una erogación efectivamente realizada y la ausencia de documentación que la respalde, o que, de existir, se verifiquen en torno a ella vicios insanables que hacen presumir la configuración del instituto de salidas no documentadas, lo cual admite prueba en contrario.

En el caso, al haberse realizado actos y presentado documentación carente de sinceridad se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella (Fallos 326:2987, considerando 17).

10) Que, la valoración del Tribunal Fiscal respecto de la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho, reservada a ese organismo, que excede, en principio, el conocimiento que compete a esta Cámara y, en el caso, no se ha probado que dicho tribunal hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión.

Por ello, y por considerar que no hubo error en la apreciación que se hizo en la sentencia apelada de los hechos, corresponde rechazar los agravios de la actora pues, en última instancia, sólo trasuntan su discrepancia


#36037077#343321679#20220927102026946

respecto del criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios respecto de los que invoca la recurrente no configura arbitrariedad (Fallos: 273: 205; 274:35; 276:311, entre otros).

En atención a todo lo expuesto, corresponde confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto confirmó los ajustes efectuados por el Fisco.

11) Que, finalmente, no puede soslayarse que, el 14/6/22, este Tribunal ordenó, como medida para mejor proveer, librar oficio al Juzgado de Primera Instancia en lo Penal Tributario Nº 3 de la Capital Federal a fin de que tuviese a bien informar si se encontraba firme la sentencia dictada en la causa nº 1831/2000 caratulada "Viazzo Gustavo Roberto y otros s/infracción ley 24.769", acompañando copia de dicho pronunciamiento.

El juzgado informó que, el 24/8/2022, personal de la secretaría había procedido a digitalizar las resoluciones 85/2008; 40/2009 y 121/2021 por las cuales se dispuso declarar extinguida por prescripción la acción penal en aquella causa con relación al Sr. Gonzalo Fontana, socio gerente, respecto de evasión por la suma de $111.943,37 correspondiente al Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2000 a que se encontraría obligada la contribuyente Blue Film SRL y disponer el archivo de las actuaciones.

Sobre el punto, cabe destacar que el artículo 20 de la ley 24.769 establece que *"La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal (...). Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial".*

La letra de la norma impone una importante limitación al disponer que no se podrán aplicar sanciones administrativas antes de que haya quedado firme la sentencia judicial en sede penal, la que constituirá cosa juzgada respecto de las declaraciones de hechos contenidas en ella.

La finalidad buscada por el legislador ha sido "evitar el escándalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos" (de conformidad con lo resuelto en la Sala V *in re*: "Almeida Nora Mabel (TF 19433-I) c/ DGI , del 15 de marzo de 2006).

En el caso, toda vez que sentencia penal no se adentró a resolver la comisión del delito de evasión, ya que se extinguió la acción por prescripción, el sobreseimiento allí dispuesto ninguna incidencia tiene respecto de lo que pudiese resolver este Tribunal en el presente pronunciamiento con relación a la determinación de los tributos, razón por la que corresponde rechazar los agravios esgrimidos sobre el punto.

12) Que, en cuanto a la imposición de **costas**, en razón de que no se advierten motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota, corresponde su confirmación, de conformidad con lo previsto en el art. 68, primera parte del CPCCN.

13) Que, en atención a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –por mayoría– en las causa ***"Establecimiento Las Marías"*** y ***"All, Jorge Emilio"*** (Fallos: 341:1063 y 345:220, respectivamente; criterio que fue adoptado por esta Sala *in re "Empresa Nacional de Telecomunicaciones (en Liquidación) c/ Telefónica de Argentina SA s/Contrato Administrativo"*, sentencia del 22/03/22); y ponderando la naturaleza del proceso, su monto -tomando como tal los cuestionados en las resoluciones apeladas-, la importancia de la cuestión debatida -fondo-, la forma en que fueron impuestas las costas y la calidad y eficacia de las labores desarrolladas en las tres etapas cumplidas por los profesionales intervinientes por la demandada ante el Tribunal Fiscal, en cada uno de los expedientes acumulados, corresponde:

a) **ELEVAR** a la suma de PESOS CIENTO VEINTIOCHO MIL SEISCIENTOS ($128.600) los honorarios regulados a favor del doctor Tullio Luciano Culini y a la de PESOS DIECISIETE MIL CIENTO CINCUENTA ($17.150), para cada uno de los doctores Nancy Edith Yaffe, Beatriz Lovotrico y Juan Mirko, por la 1º y 2º etapa del proceso (cfr. arts. 6º, 7º, 9º, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839).

b) **ELEVAR** a la suma de PESOS CIENTO SIETE MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y DOS ($107.432) -equivalentes a la cantidad de 10,33 U.M.A- los honorarios regulados a favor del doctor Ignacio Mario Markievich, por la 3º etapa del proceso (arts. 16, 19, 21, 29, inc. a y b, 51 y cdtes., de la ley 27.423; ac. 25/22 CSJN).

c) De conformidad con lo estipulado en el artículo 3º primera parte e inciso e) del decreto ley 16.638/57, la entidad de las labores desarrolladas y la importancia de las cuestiones sobre las que se expidió el perito

nombrado en autos, por el Fisco Nacional contador Guillermo García Fuster, **CONFÍRMANSE** los honorarios regulados a su favor.

14) Que, habida cuenta de lo establecido en el art. 30 y concordantes de la ley 27.423, la trascendencia de la cuestión resuelta –fondo- y la calidad y eficacia de las tareas realizadas ante la Alzada, ***REGÚLANSE*** en las sumas de PESOS SETENTA Y UN MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y CUATRO ($71.864) y PESOS VEINTIOCHO MIL OCHOCIENTOS OCHO ($28.808), respectivamente, los emolumentos de los doctores Muzzio y Markievich.

Se deja constancia que las retribuciones que anteceden no incluyen el Impuesto al Valor Agregado monto que -en su caso- deberá ser adicionado conforme a la situación de los profesionales frente al citado tributo. ***ASÍ SE RESUELVE***.

Por las razones expuestas **SE RESUELVE: a)** rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora y confirmar, en consecuencia, la resolución apelada en todo cuanto fue materia de agravios, con costas y b) elevar, confirmar y regular los honorarios de los profesionales del Fisco de conformidad con lo dispuesto en los considerandos 13 y 14.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 27/09/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

#36037077#343321679#20220927102026946