Causa Nº 17314/2024/CA1 “ CLK NSA (TF 49351-I) c/Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo”

Buenos Aires, diciembre de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 167/174 el Tribunal Fiscal de la Nación **confirmó** la resolución **81/2018** por la que se determinaron de oficio los créditos fiscales ajustados y los nuevos saldos a favor del contribuyente en el IVA por los períodos 8/2013 a 10/2013, 8/2014 y 10/2014 y la resolución **82/2018** por la que se determinó el Impuesto a las Ganancias –Salidas no Documentadas- por los períodos 6/2013 a 6/2015, con más intereses y multa, reduciendo su graduación al mínimo legal. Impuso las costas a la vencida, salvo en la proporción en que se redujo la multa, aspecto en el que se impusieron por su orden.

Para así resolver dicho organismo ponderó, en lo que se refiere a la impugnación de los créditos en el IVA, que en el caso de autos no se había producido prueba alguna para acreditar que el proveedor Cooperativa de Trabajo Conar Ltda. haya efectivamente prestado los servicios de flete que dan cuenta las facturas impugnadas por el Fisco Nacional.

En especial teniendo en cuenta que conforme surgía del informe final de inspección en el art. 5º del Estatuto Social de la Cooperativa se expresa que el objeto de ésta era asumir por su propia cuenta, valiéndose del trabajo personal de sus asociados, las actividades inherentes a la industrialización de materia leñosa para la fabricación de briquetas que no guardaban relación con los servicios de fletes facturados a CLK SA, y además porque la Cooperativa no posee camiones propios como tampoco sus asociados, confirmando así la falta de capacidad operativa y económica.

Por otra parte, y en cuanto al Impuesto a las Ganancias, salidas no documentadas, consideró que aun cuando los servicios fueron admitidos por el Fisco como un gasto deducible en el Impuesto a las Ganancias, la actora no había acompañado los medios idóneos para individualizar al proveedor cuestionado como verdadero beneficiario de los pagos.

Con respecto a la multa referida al gravamen a las salidas no documentadas, meritó que la cuestión había sido tratada por nuestro Máximo Tribunal el 12 de octubre de 2010 en los autos “D`Ingianti Rosario Vicente c/DGI” en donde, siguiendo el dictamen de la Procuradora Fiscal se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada habida cuenta la ausencia de una disposición que estableciera la forma y plazo de presentación respecto del período 1995,

o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

En cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la RG 893, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que, como indica el art. 15 de la ley 11.683 las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben serán pasibles de las sanciones de los arts. 39, 45 y 46 de la ley ritual.

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

En virtud de lo expuesto, correspondía tener por configurada la defraudación. No obstante ello, en cuanto al quantum de la sanción, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo, en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que el Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirla al mínimo legal del art. 46 de la ley 11.683.

2º) Que **la actora apela** dicha sentencia y expresa agravios a fs. 188/205, cuyo traslado es contestado por su contraria el 223/231 vta.

Sostiene que no corresponde exigir a su parte que ejerza la actividad de la fiscalización y control que corresponde al organismo fiscal. Manifiesta al respecto que no está obligada a suplirlo en sus actividades de control.

Aduce que la no localización de los proveedores en los domicilios fiscales informados no es una cuestión que por sí sola permita concluir que las facturas a ellos atribuidas sean apócrifas.

Manifiesta, asimismo, que su parte es una empresa con años de trayectoria y que no puede admitirse que deba soportar las consecuencias de un actuar irregular del proveedor, siendo el Fisco el único responsable de perseguirlos.

Agrega que el Fisco no ha logrado desvirtuar el circuito económico de las operaciones que cuestiona ni ha demostrado la inexistencia del proveedor.

Aduce que en la medida en que se identifique al proveedor y que el contribuyente acredite el gasto no debe ingresarse el impuesto a las salidas no documentadas. En efecto, éste en el caso se encuentra identificado dado la existencia de


#39366783#440128910#20241219102400266

juicios de apremio y de pedidos de información sobre operaciones de terceros. Consecuentemente, habiéndose identificado al proveedor no corresponde que se le exija a su parte el ingreso del impuesto a las salidas no documentadas, ni puede pretenderse que sea su parte quien asuma las consecuencias.

En cuanto a la multa impuesta, manifiesta que su conducta no fue maliciosa a lo que agrega que no se encuentran configurados los supuestos del art. 47 de la ley 11.683. Alega, asimismo, que la acción penal debe ser declarada extinta en virtud de que ha transcurrido un tiempo lo suficientemente excesivo, más de catorce y once años desde el momento en que habrían ocurrido las infracciones para que se aplique la multa por los períodos 2013 a 2015. Afirma también que existe error excusable.

Aduce que por sentencia del 24/7/2017 el Juzgado Federal de Tucumán en los autos caratulados “Cooperativa de Trabajo Conar Ltda. c/AFIP s/amparo” resolvió hacer lugar a la demanda interpuesta por la Cooperativa y en consecuencia, ordenó levantar la inhabilitación del CUIT y excluirla de la base de proveedores no confiables. Dicha sentencia fue confirmada el 13/6/18 por la Cámara Federal de Tucumán.

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).

4º) Que, conforme surge de los presentes autos, la actora tiene como actividad principal la venta al por mayor y empaque de frutas, de legumbres y hortalizas frescas, con asiento en la provincia de Tucumán. Las presentes actuaciones tienen su origen en la fiscalización que se le realizó por las operaciones de fletes facturadas por la Cooperativa de Trabajo Conar Ltda., que fue cargada en la Base.Apoc.

En la fiscalización realizada a dicha empresa se constató que: a) no posee bienes registrables, particularmente rodados; b) no declara empleados en relación de dependencia; c) no reconocen sus proveedores las operaciones registradas; d) las acreditaciones bancarias son notablemente inferiores a los ingresos declarados; e) no registra pagos de impuestos; f) no exhibe libros rubricados ni respaldo documental de compras, ventas y gastos.

5º) Que, sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que “*a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley del IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley*

del IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos, ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes (confr. causa CSJ 685/2013 (49-F) /CS1 "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/ DG1", sentencia del 10 de marzo de 2015) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013 (49-A) "ADM Argentina S.A. c/ EN - AF1P - DG1 - Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/ Dirección General Impositiva", fallada en la misma fecha). (CSJN 848/2014 (50-M)/CS1, "***Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI - resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva***", sentencia del 25/8/2015, énfasis añadido). En este mismo sentido, se ha pronunciado la Sala en reiteradas oportunidades (cfr. causas 19848/2021 "*Blue Films SRL - TF 26745-I c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", sentencia del 27/09/2022; 17360/2021 "*Avital SA - TF 32754-I c/ DGI s/recurso directo de organismo externo*", sentencia del 24/02/2022, 10.193/2009 "*Cofco International Argentina SA. c/ EN – AFIP DGI resol 61/08 (dr2) s/DGI*", sentencia del 10/11/2020; 39748/2019 "*Juan Bautista Ricciardi e Hijos SA c/ DGI s/recurso directo de organismo externo*", sentencia del 17/12/2019; entre muchas otras).

6º) Que, en el caso la contribuyente debió introducir probanzas en respaldo de sus afirmaciones, dirigidas a acreditar que el sujeto pasivo de la obligación tributaria sea el mismo que figura en la facturación que documenta las operaciones – Cooperativa de Trabajo Conar Ltda.

Es relevante destacar al respecto que del informe de fiscalización surge que se realizaron tareas de inspección, concurriendo al domicilio de la actora y se le requirió que aporte la documentación respaldatoria de las operaciones efectuadas con la Coopertiva de Trabajo Conar Ltda. (remitos, facturas, órdenes de pago, medios de pago, etc.). Los comprobantes acompañados responden a la facturación de servicios de transporte de carga (flete) de la producción de limones, envasados en cajas de cartón y con destino a exportación y mercado interno.

Se circularizaron a 63 transportistas cuyos datos de dominio de chasis y acoplados constan en los remitos exhibidos por la actora. De las respuestas surge que 23 responden que no efectuaron operaciones de servicios de fletes a la inspeccionada ni al sujeto Cooperativa de Trabajo Conar Ltda. y que no la conocen. En tanto, que 38 requerimientos fueron devueltos por correo o no respondieron.

Sólo dos transportistas contestaron que tuvieron operaciones con el sujeto Cooperativa de Trabajo Conar Ltda.: Transporte Ale SA indicó que realizó operaciones en el año 2016 que no respondieron a los períodos bajo fiscalización y Transportista Leonardo S Colombo respondió que efectuó 6 operaciones de las que sólo 1 se relaciona con CLK SA.

Se observó, asimismo, del estatuto social de la cooperativa que su objeto no tiene ninguna relación con la de servicios de fletes facturados a la verificada, ya que para

realizar esta actividad necesitaba de camiones los cuales no posee la cooperativa, como tampoco sus asociados.

Como consecuencia de ello se concluyó que no se pudo constatar la capacidad de dicha empresa para prestar los servicios facturados, impugnándose los respectivos créditos fiscales en el IVA.

En el caso, ante las observaciones formuladas por el Fisco pesaba sobre la actora la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal y los documentos ofrecidos en sustento de su veracidad carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar su existencia.

Nótese en tal sentido que al hacer lugar a la oposición a la prueba articulada por el Fisco la causa se declaró como de puro derecho (fs. 153).

En tales condiciones, se advierte que la actora no ha presentado razones de peso que permitan modificar lo decidido, máxime cuando se pretende revertir el juicio del Tribunal Fiscal acerca de los hechos y de la prueba, aspecto que sólo resulta revisable para la alzada en supuestos de deficiencias manifiestas o errores en la apreciación de aquellos extremos, los cuales no se advierten en el caso bajo examen, por lo que cabe desestimar los agravios sobre el punto.

7º) Que a lo expuesto cabe agregar que si bien el Fisco admitió la deducción de los gastos en el Impuesto a las Ganancias, ello no se contradice con lo resuelto respecto del IVA. En efecto, cabe recordar que en el caso no se consideró procedente la deducción del crédito fiscal por no conocerse al verdadero responsable del ingreso del débito fiscal. No se puede soslayar, en tal sentido, que la mecánica del impuesto es distinta, ya que mientras la ley del Impuesto a las Ganancias permite y acepta la deducción de gastos cuando se haya probado que éstos se efectuaron para mantener y/o conservar la ganancia obtenida, la ley de IVA impide computar el crédito fiscal cuando quien generó el débito fiscal no lo haya ingresado.

Por otra parte, cabe señalar que lo resuelto por el Juzgado Federal de Tucumán, que fue confirmado por la Cámara de dicho Fuero el 13/6/18 , en cuando dispuso hacer lugar al amparo deducido por la Cooperativa de trabajo Conar Ltda., ordenando al Fisco que proceda en forma inmediata a levantar la inhabilitación de la CUIT y excluirla de la base de deudores no confiables , no tiene incidencia en los presentes autos en que se discute la impugnación de los créditos fiscales por falta de capacidad de dicha proveedora para realizar las operaciones de flete declaradas y facturadas (confr. fs. 15/18 de los presentes autos).

A lo expuesto cabe agregar que los planteos efectuados por la actora con relación a los reintegros por exportación no resultan atendibles en tanto en los presentes autos se cuestiona la impugnación de los créditos fiscales vinculados al mercado interno.

Por todo lo expuesto corresponde desestimar el recurso de la actora y confirmar, en consecuencia, la sentencia apelada en relación con este punto.

8º) Que, en cuanto a la determinación con relación a las **salidas no documentadas** cabe señalar que tal instituto 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 y 346:1039).

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 se presume la configuración del instituto de salidas no documentadas, la que admite prueba en contrario.

9º) Que, al respecto la Corte Suprema de Justicia tiene dicho que una salida de dinero carece de documentación –a los fines de aquella norma- **tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto 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 (Fallos: 326:2987).**

10) Que no es el Fisco quien debe demostrar la inexistencia de las operaciones, sino el contribuyente quien tiene la carga de acreditar su existencia, extremos que no se dan en el caso de autos.

De lo expuesto se colige que **ambos aspectos** -la debida identificación de los beneficiarios y **la demostración de la causa de la erogación**- adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto. Es decir que, las salidas no documentadas no sólo parten del hecho de la inexistencia de documentación, **sino también de la existencia de facturas que carecen de sinceridad, como en el caso de autos.**

11) Que, no se encuentra controvertida la causa de las erogaciones impugnadas, pero la actora no pudo demostrar que la proveedora haya sido la verdadera prestadora de los servicios y receptoras de los fondos, tal como lo consignó el Tribunal Fiscal.

Causa Nº 17314/2024/CA1 “ CLK NSA (TF 49351-I) c/Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo”

En efecto, surge de las actuaciones que de la documentación aportada con respecto al circuito financiero y los medios de pago utilizados para la cancelación de las operaciones en cuestión se constató que en su gran mayoría se efectuaron con cheques de la empresa Argenti (accionista) y en menor medida se pagaron con cheques propios.

Al respecto se circularizó a distintas entidades bancarias solicitando que aporten anverso y reverso de los cheques.

Del análisis de estos títulos se advierte que en su mayoría fueron endosados a la Cooperativa de Trabajo Conar y acreditados en cuentas de empresas tales como Refinería del Norte SA, Piazza SA, Claro SA y en cajas de ahorro o cuentas corrientes, existiendo cinco operaciones que no fueron informadas por los bancos y una que no se aportó detalle de los medios de pago.

Con respecto al último endosante de los valores se informó que en algunos responden a domicilios de otras ciudades y otros tienen firme ilegibles o de difícil identificación.

12) Que, en efecto, los instrumentos acompañados por la actora no resultaron aptos para determinar las operaciones comerciales realizadas con la proveedora cuestionada, por lo que, en tales circunstancias, resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la ley de Impuesto a las Ganancias de conformidad con lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 326:2987, *ut- supra* citado.

Por todo lo expuesto corresponde rechazar los agravios de la actora sobre este punto, ya que sólo trasuntan su discrepancia 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) ni afecta el principio de congruencia, en especial si se tiene en cuenta que dicho organismo tiene amplias facultades para esclarecer la verdad de los hechos con independencia de lo alegado por las partes, de conformidad con el principio *“iura novit curia”* consagrado en el art. 164 de la ley 11.683.

13) Con respecto a la **sanción impuesta por la falta de ingreso de impuesto a las ganancias, salidas no documentadas**, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa I. 135. XLV “Interbaires SA (TF 15.828-I) c/ DGI”, del 27 de septiembre de 2011, rechazó los agravios del Fisco planteados en torno a la revocación de la multa que había aplicado con sustento en el art. 46 de la ley 11.683 por la falta de ingreso del impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas. Para así

resolver se remitió a lo resuelto en la causa D. 1126. XLII, “D’Ingianti Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI” del 12 de octubre de 2010”.

En este último pronunciamiento, la Corte concluyó ―haciendo propio lo dictaminado por el Ministerio Público Fiscal― que el vacío normativo existente respecto de la forma y plazo de presentación de la declaración jurada, que recién quedó reglado por la resolución general (AFIP) 893 ―vigente a partir del 20/10/2000― impedía tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la ley 11.683.

De modo que a partir de la entrada en vigencia de la precitada resolución el contribuyente, una vez producida las salidas de fondos en cuestión, se encontraba obligado a efectuar el pago, presentando los respectivos volantes. Así, la conducta reprochable sería la omisión de presentar los volantes a que aquélla se refiere y cuya obligación se generó en virtud de haberse realizado erogaciones no documentadas fehacientemente. Asimismo, debe ponderarse si tal conducta resulta culposa o dolosa.

Al respecto cabe señalar que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según resulta de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga que incumbe al Fisco.

Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por **comisión o por omisión** (según reforma de la ley 25.795), y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño.

14) Que, sin perjuicio de lo expuesto, el art. 47 de la ley 11.683 incorpora una serie de presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria.

Es decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en los incisos que contiene la norma, se presume que el infractor ha tenido dolo al realizar el acto reprochable y por ende, deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa.

15) Que, en el *sub lite*, el Fisco, en el acto en el que impuso la sanción, consideró que constaban en autos elementos probatorios que evidenciaban la intención de no ingresar el impuesto en su justa medida mediante la realización de actos omisivos, como ser la falta de colaboración con la fiscalización para arribar a la verdad material, cobrando relevancia las diferencias observadas por el área fiscalizadora.

“*Por la forma de materializar la infracción, los hechos y las constancias obrantes en el presente sumario, surge que el contribuyente incurrió en la infracción prevista y penada por el art. 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998), que es sancionable con una multa graduable de dos (2) a diez (10) veces el tributo evadido”*

“Que por las operaciones realizadas en los períodos fiscales 7/13 a 11/13, 9/14 a 12/14 y 6 a 7/15, corresponde aplicar la sanción establecida en los arts.


#39366783#440128910#20241219102400266

46 y 47 incs. a, y b, de la ley 11.683, t.o en 1998 y mod. y graduar dicha conducta en TRES (3) veces los montos de los impuestos dejados de ingresar en los mismos.”

Como se observa, el Fisco sostuvo que la conducta descripta configuraba la infracción de defraudación sin especificar correctamente los motivos por los que se calificaba de ese modo, en especial, si se tiene en cuenta que la “salida no documentada” no constituye por sí misma un ilícito tributario, dado que éste se produce cuando se efectúa una deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o se computa incorrectamente un crédito fiscal en el IVA.

En tal sentido se debe puntualizar que dicho organismo no acreditó el dolo en tal conducta ni explicó con precisión por qué se encuentran configuradas las presunciones de defraudación.

Por lo expuesto, y en atención a las particularidades del tributo en cuestión, dado que quien debe ingresarlo lo hace en carácter de sustituto y en cuanto a la forma y plazos de su pago, al no estar debidamente fundado el acto referido a la conducta infraccional, en cuanto a su elemento subjetivo, corresponde hacer lugar en este aspecto a los agravios de la actora, y revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto confirmó la sanción.

16) Que, en cuanto a las costas, cabe fijarlas por su orden en atención a la forma en que se resuelve y la complejidad de la cuestión (art. 68, segunda parte del CPCCN).

17) Que, en cuanto a la liquidación y pago efectuado por la actora en concepto de tasa de justicia, pasen los autos al Representante del Fisco a fin de que se expida en atención a encontrarse configurado el supuesto previsto en el punto 10, *in fine* de la acordada 20/92.

Por las razones expuestas **SE RESUELVE**: rechazar parcialmente el recurso de la actora y confirmar en parte la resolución apelada, excepto en cuanto a la sanción que se deja sin efecto y en cuanto a las costas que se imponen en ambas instancias por su orden en atención a la forma en que se decide.

Regístrese, notifíquese, cúmplase con la remisión al Representante del Fisco y devuélvase.

JORGE EDUARDO MORÁN MARCELO DANIEL DUFFY

ROGELIO W. VINCENTI