27629/2013

INSTITUTO PRIVADO NUTRICION Y METABOLISMO SA (TF20311-I) c/ DGI s/

Buenos Aires, de julio de 2014.- FR

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que por medio de la sentencia agregada a fs. 934/942 la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones nro. 286/2001, 153/2002 y 287/2001, dictadas por la Jefa de la División Revisión y Recursos I de la Región Microcentro de la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante las cuales se habían determinado las deudas del contribuyente en concepto del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los ejercicios enero 1996 a diciembre 1998, ambos inclusive, en 391.296,8 pesos; se había ajustado el quebranto declarado por aquél correspondiente al Impuesto a las Ganancias de los ejercicios 1995 y 1996 y, además, la deuda en concepto del Impuesto a las Ganancias por Salidas No Documentadas correspondiente a las erogaciones realizadas en los meses de septiembre y octubre de 1997 en 147.235,89 pesos. Por otra parte, en las resoluciones apeladas se había determinado la obligación de pagar los intereses resarcitorios respectivos, y se le había aplicado una multa por infracción al artículo 46 de la ley 11.683 de 51.944,32 pesos, equivalente a dos veces el IVA que había omitido ingresar correspondiente a los periodos comprendidos entre enero y diciembre de 1998. Impuso las costas al contribuyente vencido.

Como fundamento, y en primer lugar, señaló que el contribuyente había tenido la posibilidad de producir la prueba cuya producción le había sido denegada en la instancia administrativa, y se habían dictado una serie de medidas para mejor proveer, a fin de recabar datos y elementos relativos a las operaciones observadas. Por ello, desestimó lo argumentado en el sentido de que se había afectado el derecho de defensa del interesado.

En cuanto a las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado de los periodos

comprendidos entre enero de 1996 a diciembre de 1998, y a las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias por los periodos 1995 y 1996, el Fisco las impugnó sobre la base de dos consideraciones: en primer lugar, por considerar que una serie de operaciones declaradas con diversos proveedores eran inexistentes, y, en segundo lugar, por estimar la existencia de mayores ingresos en virtud de gastos que en un primer momento no habían sido declarados por el contribuyente, y luego fueron regularizados mediante el acogimiento a un plan de facilidades de pagos.

En tal sentido, respecto de las operaciones cuestionadas durante la fiscalización, el Tribunal Fiscal señaló que el proveedor “Seguridad y Custodia SRL”, había declarado que no había emitido ninguna factura a nombre del contribuyente y, además, había presentado las copias de las facturas cuyos números coincidían con los que, según el proveedor se corresponden a servicios prestados a otras empresas. También, indicó que el CUIT de la imprenta individualizado en las facturas cuestionadas no figuraba en la base de datos del organismo y que los comprobantes exhibidos diferían en su formato de los que el proveedor utiliza usualmente. Con respecto a los proveedores empresas “Sasper SRL” y “Vialmax SRL”, el Tribunal señaló que los funcionarios de la fiscalización habían concurrido al domicilio legal fiscal de la primera, y el encargado del edificio, que trabajaba allí desde el año 1992, es decir, con anterioridad a la fecha de las operaciones cuestionadas, desconocía la existencia de esa empresa. Además, señala que de los contratos sociales de ambas firmas, surgía que los socios fundadores eran Eduardo Francisco Debarbieri y María Dalila Enciso, empleada doméstica de nacionalidad paraguaya, representada por el contador Rafael Rombolá. Este último, manifestó que el señor Debarbieri le había solicitado la constitución de ambas sociedades, a cuyo fin él le había “prestado” su domicilio particular para fijar el respectivo domicilio legal, y que luego de la constitución le entregó toda la documentación respectiva al señor Roque Pronesti y nunca más había visto a los socios de las empresas. Agregó que, por otra parte, el señor Debarbieri había expuesto durante la fiscalización, que no tenía vinculación ni documentación relativa a las sociedades, y que él había actuado de buena fe y en carácter de “prestanombres” de una tercera persona. Consideró también lo

manifestado por la imprenta indicada en las facturas presentadas por el contribuyente, con respecto a que de sus registros no surgía que hubiera efectuado impresiones para las empresas “Sasper SRL” y “Vialmax SRL” y desconoció la autenticidad de facturas exhibidas. En cuanto al proveedor “Oficom SRL”, destacó que de la base de datos del organismo recaudador surgía que no había presentado declaraciones juradas por el Impuesto a las Ganancias ni por el IVA, que los servicios facturados no se correspondían con la actividad declarada, que la administración del consorcio del edificio declarado por esa empresa como domicilio manifestó no conocer a la firma, y además, la Policía Federal Argentina, informó que “Oficom SRL” no se había registrado como una Sociedad de Policía Particular, concretamente, por los servicios que se habían facturado. Con respecto a las facturas emitidas por la empresa “Tarvis SA”, señaló que el nombre que figuraba en las facturas “Tarviz SA”, era distinto al informado al momento de inscripción ante la autoridad fiscal, y que los servicios facturados tampoco coincidían con la actividad principal declarada por esa empresa, además de que en las facturas presentadas por el contribuyente difería el nombre de la imprenta indicado en las facturas, aun en un mismo lote. En cuanto al proveedor “Auditores Publicitarios SA”, el Tribunal Fiscal sostuvo que la empresa no había podido ser localizada en el domicilio indicado en las facturas, y que el CUIT declarado en ellas se correspondía con otra firma que había desconocido la factura exhibida y negado haber realizado operaciones comerciales con el actor, señalando además, que su actividad es totalmente diferente a los servicios por los cuales se facturaron. Asimismo, con respecto a las operaciones realizadas con “Gastón Hernán Ayala”, señaló que esa persona había desconocido las facturas exhibidas, y manifestó que no había prestado el servicio que consta en las mismas ya que siempre había trabajado en relación de dependencia. Además, el Tribunal Fiscal indicó que la imprenta que figura en la factura presuntamente emitida por ese proveedor había remarcado que la estructura tipográfica de las mismas no coincidía con la que se utilizaba normalmente en ella, así como problemas en la numeración de las facturas acompañadas. Respecto del proveedor “Work-house Servicios y Mandatos Empresarios SRL”, destacó que el proveedor se encontraba registrado en la Base APOC, que el encargado del edificio del domicilio

fiscal declarado en las facturas había manifestado desconocer a la empresa, y, que con anterioridad, en ese lugar funcionaba una firma editorial. Por su parte, la imprenta que figuraba en las facturas, manifestó que había realizado una sola impresión, pero que era distinta a la que le había sido exhibida por los funcionarios que intervinieron en la fiscalización, y concretamente desconoció su autenticidad. Respecto de “Diptrifti y Asociados SA”, señaló que el proveedor se encontraba incluido en la base APOC y que en el domicilio declarado, en ese momento, funcionaba un frigorífico. Además, señala que las autoridades de la firma no habían podido ser localizadas, y que la imprenta que figuraba en las facturas presentadas, no se hallaba en la base de datos del Fisco Nacional. En el caso del proveedor “Constru SA”, señaló que también se hallaba incorporado en la base APOC, y que no se había podido hallar el domicilio de la firma ni el de la imprenta que habría confeccionado las facturas. Destacó que uno de los empleados de esa firma había manifestado que nunca había realizado trabajos para esa firma, y que trabajó en relación de dependencia desde el año 1993. Respecto del proveedor “Wall Consult SRL”, señaló que se encontraba en la Base APOC, y que ni la firma y sus socios, ni la imprenta que figura en las facturas, habían podido ser localizados para que la inspección constatara la veracidad de las operaciones. Con relación al proveedor “L.H. Constructora de Luna Horacio”, indicó que se encontraba incorporado a la Base APOC, no registraba movimiento alguno ante el organismo recaudador, y que tampoco había presentado declaraciones juradas por ningún impuesto. Además, destacó que no se había podido localizar ni al señor Luna ni a la imprenta que figuraba en las facturas presentadas. Respecto del proveedor “Compumag SA”, el Tribunal señaló que la empresa no registraba movimientos ni había presentado declaraciones juradas, y que ni la firma ni los socios habían podido ser localizados en sus respectivos domicilios. Asimismo, si bien se indicó que en el domicilio de la imprenta que figuraba en las facturas funcionaba una librería habilitada por la autoridad fiscal para la emisión de facturas, de su base de datos no surgían movimientos ni presentaciones de declaraciones juradas por parte de la imprenta. Por último, con respecto al proveedor “Softwork SA”, se señaló que el proveedor no registraba movimientos en las bases de datos del organismo fiscal, y además, que en la factura no

se indica el nombre de la imprenta y que el número de CUIT no se corresponde con actividades de impresión.

En tales condiciones, consideró que los elementos de prueba aportados por el contribuyente eran insuficientes para acreditar la existencia de las operaciones declaradas. En tal sentido, pese a que las facturas relativas a las operaciones reputadas como inexistentes parecían cumplir en algunos casos con los requisitos formales de su confección, señaló que varios de los proveedores habían negado haber realizado operaciones comerciales con el actor, y que también habían desconocido las facturas y demás comprobantes. Por tales motivos, consideró que lo señalado por el contribuyente en relación a que las operaciones habían sido impugnadas, meramente, sobre la base de la falta de localización en el domicilio de los proveedores emisores de las facturas o de los integrantes de las sociedades no tenía sustento, pues en el caso también se había acreditado, entre otras cosas, que en las base de datos del Fisco no se registraban datos de las imprentas que habrían confeccionado las facturas impagas y que, en definitiva, no se había demostrado adecuadamente el circuito de pago de las operaciones.

En distinto orden de ideas, también se refirió a los ajustes realizados durante la fiscalización en los términos del artículo 18, primer párrafo, de la ley 11.683, es decir, mediante la “estimación” de oficio realizada sobre la base de la presunción de que el contribuyente había omitido declarar las ventas que habían dado origen a los fondos necesarios para afrontar el pago de los sueldos abonados a empleados no declarados. Esos gastos, es decir, el pago de los sueldos, si bien no habían sido registrados en las declaraciones juradas originarias del contribuyente, fueron regularizados una vez iniciada la inspección mediante un plan de facilidades de pago de conformidad con el decreto 93/2000, e incluidos en las declaraciones juradas rectificativas deduciéndolos de los resultados impositivos correspondientes a los periodos 1996, 1997 y 1998. Al respecto el Tribunal señaló que pese a que el contribuyente había negado la existencia de esas ventas y afirmado que los importes regularizados correspondían a cargas sociales por mayores sueldos a sus empleados ya registrados, la parte actora había reconocido que los pagos carecían de documentación, y, por tales

motivos, concluyó que no había podido desvirtuar lo sostenido por el Fisco.

Por otro lado, con respecto a la determinación de Impuesto a las Ganancias por Salidas No Documentadas, se remitió a lo expuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Red Hotelera Iberoamericana S.A. (TF 14372-I) c. D.G.I.", del 26 de agosto de 2003 (Fallos 326:2987) y señaló que la carencia o falta de autenticidad de la documentación respaldatoria pago genera la obligación de ingresar el gravamen, en los términos previstos en el artículo 37 de la ley de Impuesto a las Ganancias; por lo que confirmó la resolución apelada.

Por último, con respecto a la señalado por la parte actora en relación a la sanción aplicada en cuanto hiso referencia a lo expuesto en la sentencia del 6 de abril de 1989 en la causa “Mazza Generoso y Mazza Alberto” (Fallos 312:447), sostuvo que en el caso, el Fisco Nacional había demostrado a través de elementos de prueba asertivos y contundentes las maniobras realizadas por el contribuyente tendientes a falsear la realidad de los hechos con la finalidad de perjudicar al Fisco, por lo que sostuvo que correspondía confirmar la sanción aplicada

II.- Que contra esa sentencia la parte actora apeló y expresó agravios a fs. 963/975, los que fueron replicados por el Fisco Nacional a fs. 979/985.

En primer término se agravia por considerar que el Tribunal Fiscal no tuvo en consideración las pruebas producidas durante la tramitación del expediente administrativo y aquellas que se produjeron ante el propio tribunal. Sostiene que el Fisco Nacional se limitó a constatar sus registros contables para luego impugnar una serie de operaciones, sin considerar si efectivamente se habían realizado. Recordó que para impugnar las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes, se debe demostrar la inexactitud de las mismas, y que las manifestaciones formuladas por terceros, o el desconocimiento por parte de ellos, no resulta suficiente a dicho efecto. Señaló que todos los proveedores de la empresa se encontraban inscriptos ante la DGI, que la mayor parte de ellos habían reconocido las operaciones, y que la mera dificultad de poder ubicarlos no puede ser reprochada a su parte, a la que

tampoco corresponde imputar la falta de cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias en que pueden haber incurrido otros contribuyentes.

En cuanto a la determinación del Impuesto a las Ganancias por Salidas No Documentadas señaló que en el caso se encuentran perfectamente identificados los beneficiarios de los pagos cuestionados, y afirma que tales pagos están debidamente documentados; además, fueron esenciales para el desarrollo de su actividad, por lo que debe admitirse la deducción de su resultado impositivo.

Con respecto la multa aplicada, se agravia por considerar que el Fisco Nacional presumió la concurrencia de “dolo” sin que se hubiera acreditado la presencia de un ardid o engaño tal como lo requiere la conducta descripta en el artículo 46 de la ley 11.683.

III.- Que, en primer término, cabe señalar que los agravios expuestos por el contribuyente remiten al examen de cuestiones de hecho y prueba, como regla ajenas al recurso de apelación previsto en artículo 86 inciso b), punto segundo, de la ley 11.683, que han sido resueltas con fundamentos suficientes para desechar la tacha de arbitrariedad alegada (cfr. Fallos 300:985; CNAp. en lo Cont. Adm. Fed. , Sala IV "La Rueca Porteña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I" del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006). En tal sentido, el Tribunal Fiscal consideró válidas las impugnaciones que había realizado el Fisco Nacional durante la Fiscalización, y desestimó los elementos de prueba producidos por el contribuyente. En tal sentido, la parte actora se agravia genéricamente de las conclusiones a las que arribó la sentencia del Tribunal Fiscal, sin rebatir lo afirmado en el sentido de que en el caso no se demostró que las operaciones efectivamente existieron, en tanto no resultó probado el circuito económico constituido por la compra y la prestación de los servicios facturados.

En tal sentido, el apelante no se refiere de manera circunstanciada a los hechos de la causa, ni explica de qué manera fueron prestados los servicios facturados, ni introduce ningún argumento tendiente a refutar los argumentos expuestos por la autoridad fiscal en las resoluciones impugnadas, y por el Tribunal Fiscal de la

Nación en la sentencia recurrida. En efecto, tal como se señaló en la sentencia apelada, respecto de la gran mayoría de los proveedores se detectaron una serie de irregularidades, tales como que los proveedores se encontraban en la Base APOC, que alguno de ellos nunca había presentado declaraciones juradas, así como que las imprentas que figuraban en las facturas presentadas negaron confeccionar tales facturas, o que las facturas presentadas se correspondían a servicios prestados a otros contribuyentes. Además, corresponde señalar que el Tribunal Fiscal ponderó la prueba testimonial, informativa y pericial producida en esa sede, puso de manifiesto que no resultaron pertinentes para demostrar la veracidad de las operaciones, y sostuvo que, en todo caso, se encontraba a cargo de la parte actora probar con elementos suficientes la veracidad de las operaciones invocadas, tales como la entrada de la mercadería o de la prestación de los servicios, notas de pedido, emisión y entrega de cheques, etc.

Por lo expuesto, y en la medida en que la firma actora no logró acreditar mediante la prueba producida la realidad de las operaciones facturadas ya que se limitó a sostener que las deficiencias detectadas resultaban formales pero no se hizo cargo de las numerosas observaciones realizadas respecto de cada uno de los proveedores y las facturas por éstos emitidas, corresponde confirmar la sentencia apelada, con costas.

IV.- Que, respecto de la determinación del Impuesto a las Ganancias por Salidas No Documentadas, pese a lo señalado por la actora, sobre la base de que se encuentran perfectamente identificados los beneficiarios de los pagos cuestionados, que los pagos están debidamente documentados y que esos gastos fueron esenciales para generar renta gravada, cabe concluir que los agravios expuestos al respecto no contienen una crítica concreta y razonada de los fundamentos de la sentencia apelada. Ello es así porque, una vez desconocida la veracidad de las operaciones y la autenticidad de las facturas, no es razonable suponer que los respectivos “beneficiarios” se hallaban debidamente identificados. Por otra parte, la parte interesada no argumenta que, en el caso, se ha determinado “doblemente” el Impuesto a las Ganancias, que constituye un impuesto “de ejercicio”, correspondiente al período fiscal 1997, ya que por un lado las

operaciones observadas fueron excluidas del balance de la empresa, incrementando su ganancia gravada al 35% y, por otro, sobre esos mismos gastos se le liquidó un 33% (v. fs. 248/249).

En tales condiciones, toda vez que el apelante formula una argumentación dogmática y genérica, sin referirse de manera circunstanciada a los hechos de la causa, y sin controvertir concreta y razonadamente los argumentos expuestos en el pronunciamiento apelado, corresponde declarar desierto el recurso en este aspecto (cfr. artículo 265, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

V.- Que, respecto de la multa objeto del recurso de apelación interpuesto en estas actuaciones, cabe recordar que fue aplicada en los términos del artículo 46 de la ley 11.683 sobre el Impuesto al Valor Agregado que el contribuyente había omitido ingresar por los periodos enero a diciembre de 1998, determinado de oficio en virtud de las prescripciones establecidas en el artículo 18 de esa ley sobre las ventas netas gravadas y no declaradas resultantes de sueldos abonados y no registrados a empleados, que fueron regularizados a través de un plan de facilidades de pago, establecido por el decreto 93/2000.

Al respecto, cabe recordar que el artículo 46 de la ley 11.683 establece que, "*el 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"*. En efecto, se sanciona una conducta dolosa y antijurídicamente deliberada, que se concreta cuando a través del ardid o engaño se presentan declaraciones o liquidaciones que perjudican al Estado con un ingreso tributario menor al que correspondería efectuar (cfr. esta Cámara, Sala II, en causa "Ramón Sánchez e Hijos SRL c/ DGI", del 20 de septiembre de 2012).

En tal sentido, asiste razón al apelante pues, al momento de aplicar la multa en cuestión (v fs. 53), el Fisco Nacional se limitó a señalar la omisión del impuesto por los periodos indicados, sin hacer ningún tipo de referencia a la configuración del elemento subjetivo requerido por el tipo infraccional reseñado, es decir, el dolo, ni tampoco sostuvo la presencia de alguno de los supuestos que

permiten presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, previstos por el artículo 47 de la ley 11.683. Al respecto, cabe recordar que *“aunque mediante el sistema de presunciones establecido por el art. 25* (actual artículo 18) *pueda eventualmente inferirse a partir del único hecho que la sentencia ha tenido por efectivamente demostrado -el pago de remuneraciones "marginales"- la existencia de operaciones gravadas con el IVA que la empresa omitió declarar, ello es al único efecto de posibilitar que el Fisco determine y exija el pago del tributo pese a no tener un conocimiento cierto del hecho imponible o de su medida. Pero, precisamente, esa ausencia de certeza acerca de los hechos obsta a que pueda considerarse probada, con relación al IVA, la concurrencia de los extremos requeridos para la aplicación de la pena prevista para la defraudación fiscal en el citado art. 46”* (Fallos 323:2172).

Por lo expuesto, cabe concluir que el Fisco Nacional no realizó una concreta y razonada apreciación de la supuesta maniobra imputada a la firma contribuyente y sustentarla, como es debido, en pruebas fehacientes y concretas que revelen la existencia del dolo atribuido a su parte. En tal sentido, de los hechos examinados en la presente causa no surge que la actora haya actuado con la intención deliberada de pagar el impuesto en una medida menor que la efectivamente debida, por lo que no se verifica el elemento subjetivo que requiere la infracción prevista en el art. 46 de la ley procedimental.

Ahora bien, y sin perjuicio de lo expuesto, en el caso se encuentran materialmente acreditados los elementos objetivo y subjetivo de la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, toda vez que el contribuyente omitió el ingreso del impuesto en su justa medida, cuya confirmación por parte del Tribunal Fiscal no fue materia de agravios ante esta Alzada, y que, por otra parte, no demostró la existencia de un supuesto de error excusable con entidad suficiente como para eximirlo de culpa; por cual resulta razonable graduar la sanción en el 70% del impuesto omitido (cfr. esta Sala, en causa “Exos S.A. (TF 34.178-I) c/ D.G.I.”, del 10 de septiembre de 2013).

Por ello, SE RESUELVE: 1) Hacer parcialmente lugar al recurso interpuesto por la parte actora en cuanto a

la calificación de la sanción aplicada en la resolución número 286/2001, modificar la sentencia apelada, y graduar la sanción en el 70% del impuesto omitido, con costas por su orden (artículo 68, segunda parte, CPCCN); y 2) Rechazar el recurso de apelación interpuesto en lo restante, y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, en lo concerniente a los considerandos III.- y IV.- del presente fallo, con costas al apelante vencido (art. 68, CPCCN)

Regístrese, notifíquese, y devuélvanse.

Jorge Federico Alemany **Guillermo F. Treacy**

Pablo Gallegos Fedriani