14122/2022 "SA TALA VIEJO-TF 34437-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de octubre de 2022

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 490/492 vta el Tribunal Fiscal de la Nación **rechazó**, con costas, la excepción de prescripción opuesta por la actora.

Para así resolver el voto mayoritario consideró que atento la suspensión del término de la prescripción acaecida por las leyes 24.769 y 26.476 cabía concluir que a la fecha del dictado de la resolución apelada el Fisco se encontraba facultado para aplicar la sanción.

Asimismo, a fs. 546/ 551 **confirmó,** con costas, las resoluciones de la AFIP-DGI por las que se había determinado de oficio el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales enero de 2004 a diciembre de 2006 y se había establecido un saldo a favor y de libre disponibilidad según el primer y segundo párrafo del art. 24 de la ley del gravamen y también se había determinado el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2004 con más intereses y multa en los términos de los arts. 46 y 47, inc. b, de la ley 11.683 y modif.

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 alcanzaban para destruir los elementos colectados por la administración.

c) En efecto, de las tareas desarrolladas por la inspección había quedado demostrado que los sujetos proveedores no tenían la capacidad operativa para desarrollar las operaciones supuestamente facturadas, al carecer de personal en relación de dependencia, bienes registrables, cuentas bancarias para recepcionar los pagos, depósitos o establecimientos de empaque, y constatarse que los domicilios no correspondían al desarrollo de la actividad, sin que la recurrente haya logrado contradecir la postura fiscal. Ello era así dado que la actividad probatoria desplegada no resultaba suficiente para acreditar la existencia de las operaciones de compra con los proveedores, ya que si bien la recurrente había intentado acercar constancias, éstas no sustentaban la materialidad de las transacciones, lo que evidenciaba la ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar la postura fiscal. En tal sentido devenía aplicable el criterio según el cual cuando las manifestaciones de los contribuyentes no se

hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

d) En cuanto a los agravios referidos a la detección de una factura correspondiente al proveedor Agrícola Los Zainos SA, la que según el ente fiscal había sido registrada dentro de los subdiarios de compras en forma duplicada como gasto, cabía señalar que la empresa se había limitado a negarlo sin incluir ningún punto en la pericia contable al respecto, ni lograr demostrar que ello no había ocurrido por otros medios.

e) Por otra parte, en el Impuesto a las Ganancias, la actora se quejó del costo presunto computado, sin embargo, más allá de las argumentaciones tampoco había logrado demostrar un actuar arbitrario del organismo fiscal para arribar a su cálculo, por lo que cabía concluir que resultaba acertado el costo presunto contemplado para la actividad.

f) En lo que refería a los intereses reclamados, cabía señalar que habían sido liquidados de conformidad con lo dispuesto en el art. 37 de la ley 11.683, por lo que correspondía confirmarlos.

g) En cuanto a la sanción impuesta respecto del Impuesto a las Ganancias, en los términos de los arts. 46 y 47 de la ley 11.683, el análisis de las circunstancias ponía de resalto que se encontraban configurados los elementos que permitían encuadrar la conducta en dicha figura.

h) En definitiva, los agravios de la actora, huérfanos de probanzas, resultaban a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no lograban conmover las conclusiones a las que había arribado el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos.

2º) Que **la actora apela** dichas sentencias y expresa agravios a fs. 575/585, cuyo traslado es contestado a fs. 592/602. A fs. 556 apela los honorarios regulados a los letrados del Fisco por altos.

En primer lugar agravia a SATV que el a-quo haya resuelto que correspondía aplicar lo dispuesto por el art. 44 de la ley 26.476, que suspendió los plazos por un año, a los efectos del cómputo de la prescripción. Afirma al respecto que éste comenzó a correr el 1º de enero de 2006, por lo que se encontraba en curso al momento en que entró en vigencia dicha ley. Como consecuencia de ello, la nueva norma no puede suspender la prescripción en virtud de la garantía de irretroactividad de las leyes penales.

Agravia a su parte que no se haya considerado al momento del dictado de la sentencia su alegato, manifestando que no había

ejercido tal derecho, en abierta contradicción con lo que había resuelto el propio Tribunal anteriormente, en el sentido de tenerlo por agregado.

Además, aduce que no se tuvo en consideración la prueba pericial contable en la que los expertos han analizado todas las facturas y tampoco la prueba informativa de la que surgen las operaciones en cuestión.

En subsidio, solicita que se ordene efectuar la liquidación del costo presunto considerando el verdadero y efectivo margen bruto resultante de los estados contables de SATV. Afirma que, a tales fines, se deben aplicar los valores reales consignados por la propia AFIP, es decir el margen del 24,21%, en lugar del 29%.

En cuanto a la ley 26.476, sostiene que es una contradicción evidente que la imputación deba realizarse en oportunidad de la exteriorización, ya que el art. 32 expresamente señala que el contribuyente no estará obligado a informar la fecha de compra de las tenencias, ni el origen de los fondos. Siendo así, y toda vez que SATV realizó la imputación concluido el 31 de diciembre de 2004, se debe disminuir la base imponible en el Impuesto a las Ganancias de ese año en $510.000, ocurriendo lo propio con la multa.

Con respecto a la sanción impuesta, manifiesta que existe una cadena de presunciones, lo que resulta ilegal en virtud de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia al respecto.

Finalmente, se agravia de la imposición de costas.

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).

Cabe asimismo señalar, con respecto a las manifestaciones de la actora referidas a la presentación del alegato, que le asiste razón en cuanto a que el Tribunal Fiscal hizo lugar a su reposición teniendo por agregado tal escrito a fs. 542 y luego en su sentencia erróneamente dijo que no hizo uso de tal derecho, por lo que corresponde modificar en este aspecto la sentencia y tenerlo por presentado a los fines de efectuar el análisis de la causa.

4º) Que, conforme surge de autos, la cuestión litigiosa se centra en la impugnación de las operaciones realizadas con los proveedores Cooperativa de Trabajo Abra del Zenta, Guadalupe SRL, Cooperativa de Trabajo

Integral Ltda., Zampla Citrus SRL y Agrícola Los Zainos SA, por resultar apócrifos.

La fiscalización se inició en razón de la información suministrada por el Departamento de Fiscalización Aduanera con respecto a la exportación de frutas realizadas en diciembre de 2003 a junio de 2005, por un monto elevado, al desconocerse el origen de los fondos que permitieron su financiamiento.

5º) Que, en efecto, el ajuste practicado por el Fisco se fundamentó 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 respecto de la validez de las operaciones declaradas con respecto a los proveedores antes mencionados, habiéndose concluido en su inexistencia, toda vez que la documentación carecía de veracidad.

Por tal razón, se impugnaron las declaraciones juradas de IVA, períodos 1/04 a 12/06 y asimismo se ajustó el Impuesto a las Ganancias –período 2004-, estimándose un costo presunto conforme el indicador de actividad extraído de las bases informáticas de la AFIP.

6º) Que, tal como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 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 (confr. 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.

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 éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos”*.

8º) Que, cabe precisar que, en materia de prueba, la Corte Suprema de Justicia de la Nación 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 e informativa) 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 (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 (confr. 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 (ver fs. 337/345). En tanto, respecto de la prueba informativa, no es suficiente para lograr la convicción sobre la efectiva realización de las operaciones.

En lo que se refiere a los agravios esgrimidos por la actora con relación a Zampla Citrus SRL en cuanto a que según surge de las actuaciones administrativas estaría probada su actividad como empaque de frutas

cítricas y procesadora de citrus, cabe señalar que ellos no resultan procedentes. Esto es así en tanto según se observa del cuerpo IVA nº 11, fojas 2098/2103 y 2105 a 2129 se detectaron una serie de irregularidades tales como inexistencia de bienes para desarrollar la actividad (inmuebles, galpones, planta procesadora, vehículos, etc), no poseer empleados en relación de dependencia, inexistencia de comprobantes de gastos para desarrollar la actividad (consumo de energía eléctrica, gas, agua, fletes, etc.) (fs. 65 de las presentes actuaciones).

En tanto, con respecto a los agravios referidos al proveedor Cooperativa Abra del Zenta Ltda. es dable señalar que se detectaron una serie de irregularidades como no hallarse en el domicilio fiscal , no presentar declaraciones juradas, no contar con empleados. Los pagos se hicieron mediante transferencias bancarias y se observó que algunos cheques fueron cobrados por un apoderado en Pilar cuando la cuenta bancaria era de Salta, y los recibos carecen de información sobre la operación cancelada. Dicha cooperativa no ha efectuado pago alguno imputable a obligaciones fiscales. Todas estas irregularidades presentaron un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las operaciones y documentación observada con relación a la existencia y capacidad económica de esta cooperativa, frente a lo cual la actora no ha logrado acreditar la realidad de las operaciones realizadas con ella.

9º) 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 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.

10) Que, con respecto a las manifestaciones formuladas con relación a la determinación del **costo presunto**, cabe señalar que éste fue determinado según los cálculos que efectuó el Fisco oportunamente, de acuerdo

con los elementos que obtuvo en ejercicio de sus facultades de fiscalización, tal como se puede observar en las actuaciones administrativas (ver antecedentes div. Investigación). Dicho costo corresponde al promedio de empresas del mismo ramo y se utiliza a fin de estimar un resultado razonable, no pudiendo pretender la actora que se usen los guarismos de la empresa, por cuanto la impugnación efectuada desvirtuó los importes declarados oportunamente por ésta (ver cuerpo Impuesto a las Ganancias). Por consiguiente, sus manifestaciones poco precisas en este sentido, sin puntualizar ni demostrar el error cometido en los cálculos, no resultan suficientes a los fines de enervar dicha liquidación.

11) Que, en cuanto a las manifestaciones de la actora referidas a que corresponde disminuir la base imponible en el Impuesto a las Ganancias por la suma de $510.000 de conformidad con **lo previsto en la ley 26.476**, cabe señalar que por medio del Título III de la precitada normativa se habilitó un régimen mediante el cual las personas físicas, las sucesiones indivisas y los sujetos del art. 49 de la ley del Impuesto a las Ganancias podrían regularizar ante el Fisco la tenencia de determinados bienes que tuvieran sin declarar.

En efecto, la exteriorización de la tenencia de bienes que permanecían marginados de la imposición, por parte de un sujeto, tiene como resultado un incremento patrimonial por el cual –de no estar justificado- deberán pagarse los impuestos vigentes. La existencia de este Título III tiene como uno de sus efectos, precisamente, liberar al sujeto que exterioriza e ingresa –en su caso- el impuesto especial que se crea al efecto.

Entre los bienes que se pueden exteriorizar la ley menciona a las tenencias de moneda extranjera y divisas en el exterior, de moneda nacional y extranjera en el país y demás bienes en el exterior y en el país.

Procede mencionar al respecto que de tales beneficios hizo uso la contribuyente al presentar el Plan C296808 el 27/8/2009, incluyendo entre las obligaciones impositivas regularizadas los importes estimados por la AFIP correspondientes a reintegros de IVA Exportación, pero no así el ajuste de los costos fiscales que dio origen a la determinación del Impuesto a las Ganancias (ver D.O. de Impuesto a las Ganancias).

Al respecto es dable destacar que los agravios sostenidos por la actora sobre el punto no son más que una reiteración de lo ya expuesto en su descargo en sede administrativa y, tal como lo señaló el Fisco oportunamente, la liberación en los términos del punto 2, inc, c, del art. 32 de la ley 26.476 , respecto del ajuste efectuado por la impugnación por facturas apócrifas, es improcedente en tanto no es susceptible de exteriorizarse lo que ya se declaró

previamente a través de las declaraciones juradas presentadas. Por lo expuesto corresponde desestimar el agravio esgrimido al respecto.

12) Que, en cuanto a los agravios referidos a la **prescripción de la sanción** cabe señalar que en el caso, la fecha de inicio del cómputo del plazo es el 1º de enero de 2006, es decir el 1º de enero siguiente al año que tuvo lugar el hecho o la omisión punible.

Por su parte, el artículo 44 de la ley 26.476 (B.O. 24 de diciembre de 2008) dispuso "Suspéndase con carácter general por el término de (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales".

En atención al carácter general de dicha ley y toda vez que la actora no planteó su inconstitucionalidad, resulta de aplicación al caso, por tratarse de una prescripción en curso, por lo que el plazo de prescripción quedó suspendido por un año a partir de su entrada en vigencia(24/12/2008) al 24/12/2009.

Asimismo, luego de reanudado se volvió a suspender desde la fecha de la denuncia penal (18/4/2011) al 2/8/2012 en atención a lo previsto por el art. 20 de la ley 24.769.

Por consiguiente, a la fecha del dictado del acto de condena (18/12/ 2012) no habían transcurrido los cinco años, por lo que cabe desestimar los agravios esgrimidos al respecto.

13) Que, sin perjuicio de lo resuelto en el considerando anterior y en cuanto a la procedencia de la multa equivalente a dos tantos del Impuesto a las Ganancias evadido por el período 2004, impuesta en los términos del artículo 46 y en el inciso b) del art. 47 de la ley 11.683, t. o. en 1998, es dable señalar que por la primera de las normas citadas se sanciona a quien mediante **declaraciones engañosas u ocultación maliciosa** perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad. A su vez, por el art. 47 se estableció la presunción de existencia de la voluntad de producir esos actos cuando en los libros, registraciones y documentos se consignasen datos inexactos que tuvieran una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible (inc. b).

14) Que la defraudación fiscal se configura, entonces, con la comisión de un artificio, de un engaño, de una conducta dirigida a evadir el

tributo y evitar las consecuencias sancionatorias (conf. esta Sala, 15-10-98, "Alonso Mario Oscar"; Sala II, 25-10-94 "San Justo S.A.", L.L. 1995-B p. 144; Sala V, 29-3-99, "Batello, Tarcisio L.", L.L. 1999-E, p. 802; y 8-2-99 "Casino del Litoral c/D.G.I.").

Así como la omisión de pago de impuestos -presupuesto de hecho descripto en el artículo 45 de la ley de procedimiento- es una figura cuyo elemento intencional surge del acaecimiento del hecho mismo -por presumirse la existencia, al menos, de negligencia en la presentación de las declaraciones juradas-, en la figura de la defraudación, la intención dolosa ha de ser probada por la administración. La presunción de dolo en las infracciones tributarias que alega la representación fiscal ha de ser desechada, sin más, por ser contraria a elementales principios constitucionales de presunción de inocencia en materia penal.

Ello no obsta a que, sin embargo, la necesidad de una efectiva defensa del erario fiscal justifique que el legislador arbitre una serie de hechos que -razonablemente elegidos- permitan inferir la existencia de una conducta dolosa merecedora de una sanción más grave, sin perjuicio del reconocimiento del derecho del contribuyente de desplegar todos los medios de defensa para destruir esa presunción.

15) Que en el caso, el Fisco consideró que las maniobras detectadas habían sido el cómputo de costos fiscales improcedentes en el tributo y período de autos, originados en operaciones de compras a proveedores observados como apócrifos en la correspondiente determinación de oficio (ver acto de condena obrante a fs. 422/431).

En efecto, el organismo fiscal expresó al respecto que *"... según resulta de la determinación de oficio arriba citada, es indudable que la firma ha incurrido en las infracciones que se le atribuyen, esto es, la apropiación de costos fiscales con proveedores apócrifos, de lo que se deduce una intención más que evidente de engañar al Fisco, toda vez que las inexactitudes detectadas, disminuyeron el monto del impuesto a ingresar, las que fueron expuestas de manera detallada en la determinación de oficio que origina el presente sumario."*

Pero la existencia de dicha conducta, comprensiva del elemento intencional, no puede inferirse solamente invocando el hecho de que la actora haya denunciado importes menores a los que correspondía.

En efecto, cabe recordar al respecto que "*en el campo del derecho represivo tributario rige 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 pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 327:5345).

Ello es así, pues a las infracciones y sanciones tributarias le son aplicables las disposiciones del Código Penal salvo disposición expresa o implícita en contrario (confr. esta Sala en la causa "Masa Argentina (TF 351681) c/ DGI, sent. del 13/2/14; Felipe SA (TF 35355) c/ DGI, sent. del 4/2/14 y "Cargo Services SRL c/ DGI" sent. del 21/11/13, entre otros).

Por lo tanto, y toda vez que no surgen de autos otros elementos a fin de acreditar la existencia de dolo distintos a los tomados en cuenta para determinar de oficio los tributos, corresponde en este punto hacer lugar a los agravios de la actora y dejar sin efecto la sanción impuesta.

Las costas se imponen en ambas instancias por su orden en atención a la forma en que se resuelve y la naturaleza de la cuestión (art. 68, segunda parte del CPCCN).

En atención a la forma en que se resuelve, se deja sin efecto la regulación de honorarios.

Por lo expuesto **SE RESUELVE**: rechazar parcialmente el recurso de apelación de la actora y en consecuencia confirmar, en forma parcial, la resolución apelada, excepto respecto de la multa que se deja sin efecto. Con costas en ambas instancias por su orden.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Jorge Eduardo Morán Marcelo Daniel Duffy

Rogelio W. Vincenti

Fecha de firma: 06/10/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

#36388462#344602235#20221006085317932