17360/2021 "AVITAL SA - TF 32754-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de febrero de 2022.

VISTOS:

Estos autos caratulados: "Avital SA - TF 32754-I c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"; y

CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 549/557vta., el Tribunal Fiscal de la Nación: (i) declaró condonada la multa apelada en el marco del expediente 46.193-I por aplicación de la ley 27.260, con costas por su orden; (ii) revocó parcialmente la resolución determinativa del Impuesto al Valor Agregado en cuanto ajustó el gravamen, liquidó intereses y aplicó multa por los períodos diciembre de 2002 a octubre de 2003 inclusive, con costas según sus respectivos vencimientos; (iii) confirmó el ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias y las sanciones aplicadas en los términos dispuestos en los considerandos X y XI de su pronunciamiento, con costas; y (iv) ordenó al Fisco Nacional que practicara la reliquidación pertinente.

Para así decidir, y en lo que aquí interesa, sostuvo que:

a) La restricción de la defensa en juicio no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse en una etapa jurisdiccional ulterior, tal como ocurrió en autos;

b) La actora es una empresa dedicada a la "*matanza y procesamiento de carnes de aves*" y el primer ajuste efectuado por la AFIP estuvo motivado en las irregularidades detectadas en los siguientes proveedores: Publicidad y Servicios SA, José Luis López, Agronomía Leader SA, Roberto Pablo Godoy, LD Construcciones SRL, Compañía Constructora Avanti SRL, Estudio Veinticuatro SRL, Dontcom SA, Natalia Bianco, Héctor Pelagalli, Sandra García, Eduardo Giménez, Nicolás Dilascio y Daniel Orlando Budiño. Puntualmente, la inspección consideró que los proveedores antedichos no poseían capacidad económica, física ni financiera para haber efectuado las operaciones declaradas por la actora e impugnó los créditos fiscales computados en el Impuesto al Valor Agregado y los gastos en el Impuesto a las Ganancias;

c) No resulta ajustado a derecho el cómputo del crédito fiscal por el solo hecho de la facturación, toda vez que ésta última debe ser por las operaciones allí descriptas;

d) La impugnación efectuada por el organismo fiscal se encuentra debidamente fundamentada en indicios graves, precisos y concordantes que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez y la existencia de las operaciones cuestionadas;

e) La prueba aportada y producida ante el Tribunal Fiscal por la parte actora refiere a los aspectos formales de la registración y facturación de las operaciones comerciales, esto es, a cuestiones que no forman parte de la litis;

f) Las notas de los presuntos proveedores Sandra García, Roberto Pablo Godoy y Rubén Ricardo Gómez detallando las facturas y cobranzas en efectivo de las cuestionadas operaciones comerciales, resultan insuficientes para rebatir los indicios utilizados por el Fisco para practicar el ajuste, tales como: (i) Sandra García y Natalia Bianco (esposa de Eduardo Giménez, otro proveedor impugnado) trabajan en relación de dependencia para la misma empresa, no poseen bienes, negaron las operaciones, carecen de capacidad económica y tampoco explican cómo habrían realizado el servicio transporte que facturaron; (ii) los conceptos facturados por Rubén Ricardo Gómez y Roberto Godoy -quienes formaban parte de Agronomía Leader S.A. (otro proveedor impugnado)- no coinciden con la actividad declarada, lo que constituye una anomalía que da cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas; (iii) Roberto Godoy efectuaba su giro comercial a través del nombre de fantasía "Servicios Baires Fletes en General" que, conforme surge de las facturas aportadas por la actora, tenía su domicilio comercial en el domicilio fiscal de la firma "Publicidad y Servicios SA", sitio en el que vive una familia y no existen rastros de dicha sociedad; y (iv) el detalle de las facturas realizado por Natalia Bianco no permite acreditar su capacidad económica para llevar a cabo las operaciones impugnadas ni desvirtuar la red de indicios que la vinculan con otros proveedores observados entre los cuales se encuentra su esposo y "*un tal Ceriotto que los llevaba a la agencia del Fisco Nacional a firmar papeles*" (fs. 554);

g) Nicolás Dilascio y Daniel Orlando Budiño facturan actividades para las cuales no están inscriptos y existen reiterados problemas con los domicilios fiscales de casi todos los proveedores, que además, no relevan bienes propios o alquilados para realizar la actividad facturada;

h) La pericia contable alude a la legalidad de los libros de la sociedad y a las diferencias entre lo allí asentado y los débitos y créditos fiscales declarados por la actora en el Impuesto al Valor Agregado;

i) Los medios de pago utilizados para cancelar las operaciones aquí involucradas no permiten su seguimiento ni la identificación del beneficiario. En consecuencia, corresponde confirmar la determinación de oficio en el Impuesto al

Valor Agregado de la actora con relación al ajuste de créditos fiscales por facturación apócrifa, con más intereses resarcitorios;

j) La falta de capacidad operativa de los proveedores y la imposibilidad de adjudicarles las operaciones en cuestión "*dejan un sesgo de duda respecto a si las mismas existieron, y de haber existido, si los servicios son atribuibles a terceros*" (fs. 555); circunstancia que impide su deducción en el Impuesto a las Ganancias;

k) La actora no efectuó esfuerzo probatorio alguno tendiente a acreditar la adquisición de los bienes o la efectiva prestación de los servicios por parte de terceros, por lo que corresponde confirmar el ajuste fiscal en el Impuesto a las Ganancias, con más sus respectivos intereses;

l) Los pasivos correspondientes a la firma acreedora domiciliada en Nassau-Bahamas (país de baja o nula tributación) fueron considerados por la demandada como incrementos patrimoniales no justificados en los términos del art. 18.1. de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias). Ello por cuanto "*no se probó que los fondos ingresados se originaron en actividades realizadas por el contribuyente o por terceros en esos países o que provengan de colocaciones de fondos oportunamente declarados*" (fs. 553vta.);

m)En los casos en que los pasivos impugnados involucren la salida de dinero desde cuentas del exterior hacia nuestro país, debe acreditarse: el movimiento de los fondos de patrimonio del acreedor; el ingreso en el patrimonio del deudor; que los fondos estaban disponibles para el prestamista; la salida o aplicación de dichos fondos; y la identificación del titular extranjero del crédito. Todo ello a fin de demostrar que los capitales involucrados no fueron sustraídos del poder fiscal argentino para luego retornar al país por medio de "préstamos y/o capitalizaciones", incumbiendo al contribuyente la carga de la prueba que permita destruir la presunción. Máxime cuando el mutuo fue acordado con una sociedad domiciliada en un país con ventajas fiscales para la operatoria *off shore*;

n) Las deudas financieras declaradas en el período fiscal 2003 en concepto de "préstamos obtenidos" no se encuentran respaldadas con la documentación pertinente que acredite la existencia del mutuo. Ello así, se trata de un pasivo sin justificación por falta de pruebas relativas a su "*origen, remesa, cancelación y acreedor*" (fs. 555vta.);

o) No se encuentra probada la existencia del endeudamiento del período fiscal 2006 en tanto no fue demostrada la remesa del dinero, el origen de los capitales ni la solvencia del acreedor del exterior. Por lo demás, el mutuo carece de avales y garantías, no obran agregadas actas de directorio relativas a la decisión de

contraerlo ni "*se registra ejercicio de opción de prórroga ni acciones judiciales para procurar su cobro*" (fs. 556). Máxime cuando el préstamo venció el 31/07/07 y la acreencia fue cedida el 04/02/08. Por su parte, las cesiones y compraventas de acciones posteriores "*parecen configurar una suerte de apalancamiento rudimentario en el que existe un endeudamiento para la posterior adquisición del capital accionario de Avital S.A."* (fs. 556);

p) Los indicios *supra* expuestos llevan a tener por probada la hipótesis fiscal relativa la simulación de mutuos y conducen a confirmar la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias en este aspecto, con más sus accesorios;

q) No se advierte un mínimo análisis de la actividad declarada de la actora que permita brindar algún indicio de que el incremento patrimonial no justificado correspondiente al ejercicio fiscal 2003 proceda de ventas omitidas en el Impuesto al Valor Agregado, por lo que corresponde revocar parcialmente la resolución que determina el impuesto, liquida intereses y aplica multa por los períodos ajustados hasta octubre de 2003 inclusive. En lo que atinente a los restantes ejercicios fiscales determinados, rigen las modificaciones dispuestas por las leyes 25.795 y 26.044, por medio de las cuales se estableció una presunción legal absoluta en cuanto a que "*los incrementos patrimoniales no justificados representan en el impuesto al valor agregado montos de ventas gravadas omitidas, así como ganancias netas en el impuesto a las ganancias*" (fs. 556vta.). Ello así, cabe confirmar el criterio fiscal aplicado al resto de los períodos fiscales involucrados en la resolución determinativa del Impuesto al Valor Agregado e imponer las costas según sus respectivos vencimientos;

r) Las maniobras desplegadas por la actora en los casos probados de facturación manifiestamente apócrifa y préstamo simulado son hechos suficientes para calificar la gravedad de la incidencia en la determinación de la materia imponible que imputa el Fisco Nacional. En consecuencia, la presunción utilizada por la demandada se encuentra debidamente activada y correspondía a la actora demostrar la falta de atribución subjetiva; cuestión que no acaece en la especie; y

s) Avital S.A. tampoco demostró los presupuestos fácticos necesarios para aplicar la doctrina del error excusable o re-calificar las sanciones en el tipo legal previsto por el art. 45 de la ley de rito. En consecuencia, corresponde confirmar las multas aplicadas -a excepción de la condonada-, con costas.

2º) Que, disconforme con el pronunciamiento, **la actora y la demandada** interpusieron y fundaron sendos recursos de apelación (fs. 561/562, 564/580 y 624/630vta.), que fueron replicados a fs. 582/591 y 633/637, respectivamente.

La **parte actora** manifiesta que el planteo de nulidad deber ser admitido en función a la denegación arbitraria de pruebas en sede administrativa que constituye una grave afectación a las garantías de defensa en juicio, igualdad ante la ley y al principio innominado de razonabilidad.

Destaca que la prueba documental acompañada en la instancia administrativa consistente en documentación relativa a un mutuo de USD 1.350.000 tomando en junio de 2005 y en fotografías de las instalaciones de la firma no fue ponderada por el juez administrativo interviniente. En esa misma línea, pone de relieve que era vital producir la inspección ocular a fin de constatar *in situ* la realidad económica involucrada de modo inmediato, es decir, al poco tiempo de haber cerrado la inspección.

Puntualiza que las fotos de las instalaciones de la firma dan cuenta de las amplias extensiones de las áreas de acceso al establecimiento y demuestran la necesidad de realizar en forma habitual tareas de entoscado y mantenimiento; circunstancia que justifica el gasto efectuado por este servicio. En ese orden de ideas, precisa que también resulta procedente el gasto por la compra de hielo puesto que las fotos del área de enfriamiento y conservación acreditan su utilización en el proceso productivo de los pollos.

Alega que resulta una grave violación a la garantía de defensa sostener presunciones o indicios, haciendo mérito de declaraciones de personas no identificadas y que no han podido ser objeto del debido contralor por la parte incidida.

Indica que los indicios utilizados por el Fisco Nacional son insuficientes para desconocer las registraciones contables que fueron ratificadas por la pericia producida ante el *a quo*. Manifiesta que los incumplimientos imputados a los proveedores no justifican el desconocimiento de las operaciones realmente efectuadas ni la impugnación del cómputo del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado y/o la imputación del gasto en el Impuesto a las Ganancias.

Asevera que las operaciones realizadas con Eduardo Giménez, Natalia Bianco y Sandra García quedaron demostradas con la documental agregada a fs. 52/71 y con la prueba informativa obrante a fs. 332/351.

Subraya que las inconsistencias detectadas con relación a los domicilios fiscales de algunos proveedores se originaron en la falta de inmediatez entre los hechos sucedidos y la oportunidad de la prueba colectada por el Fisco Nacional.

Afirma que la pericial contable demuestra la inexistencia de las diferencias reclamadas por la demandada (conf. respuesta al punto b) y la legalidad de los libros de la sociedad.

Respecto al ajuste practicado en concepto de incremento patrimonial no justificado, pone de manifiesto que el fallo recurrido desconoció los instrumentos originales acompañados para probar la realidad de los contratos sobre la base de la presunta falta de solvencia del acreedor del exterior; recaudo no exigido por la normativa aplicable. En esa misma línea, asevera que se encuentra debidamente acreditada la cancelación del mutuo, la cesión de créditos, derechos y acciones de Avital S.A. y la capitalización de la deuda que dicha sociedad mantenía con los señores Gustavo Delfor Servetti Echeverría y Miguel Bensasson.

En lo atinente a las multas confirmadas por el *a quo*, destaca que las presunciones utilizadas en la ley para determinar la existencia y medida de la obligación tributaria son irrelevantes para fundar la imposición de alguna de las sanciones previstas para el accionar doloso. En concreto, esgrime que aún cundo la imputación en su contra se funda en las disposiciones del art. 47, inc. b, de la ley 11.683, que permite presumir la existencia de una conducta dolosa, no se encuentran acreditadas las circunstancias de hecho que habilitan su aplicación, es decir, el soporte fáctico de la presunción que debe ser cierto y no meramente probable.

Puntualiza que se omitió consignar en qué libros, registraciones o demás antecedentes se incorporaron datos inexactos con grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible. Cita jurisprudencia que considera aplicable y, en subsidio, solicita la recalificación en los términos del art. 45 de la ley de rito y/o que se tenga por configurada la existencia de error excusable en función a que: (i) las operaciones cuestionadas fueron realizadas con contribuyentes inscriptos ante la AFIP; (ii) el pasivo impugnado se encontraba registrado; y (iii) la empresa carece de antecedentes sumariales, tuvo una actitud de colaboración frente a la inspección y cumplió los deberes materiales y formales a su cargo.

A su turno, el **Fisco Nacional** destaca que el art. 18, inciso f, de la ley 11.683 no exige la probanza relativa a la existencia de las operaciones gravadas, sino que contempla una presunción que opera en ocasión de que se detecte un incremento patrimonial ajustado en el Impuesto a las Ganancias, carente de justificación. Al respecto, precisa que si la determinación en el Impuesto a las Ganancias es consecuencia de la falta de prueba del origen de los fondos, "*mal podría exigirse a los efectos del Impuesto al Valor Agregado que la Administración Tributaria aporte la prueba de la operación generadora de dichos fondos*" (fs. 626vta.). En ese mismo orden de ideas, añade que la actora no aportó elemento

alguno para demostrar que el referido incremento tuviera un origen distinto a los ingresos por ventas generados por el desarrollo de la actividad gravada.

Indica que el segundo párrafo del inciso f, de artículo 18, de la ley de rito -vigente hasta el 17/11/03- resulta imperativo en cuanto establece que "*cuando se trate de un responsable del impuesto al valor agregado, la suma de los conceptos indicados precedentemente deberá servir de base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial*" (fs. 627vta.). En esa línea, agregó que "*tanto la redacción original de la norma aplicable como la establecida por la ley 25.795 simplificó en forma notable la aplicación de la presunción aventando toda duda sobre algún tipo de compromiso fiscal de cargar con alguna prueba al respecto*" (fs. 628vta.).

Esgrime que el pronunciamiento apelado es contradictorio en cuanto, por un lado, considera que existe un incremento patrimonial no justificado en el Impuesto a las Ganancias y, por el otro, afirma que el Fisco Nacional omitió exponer el razonamiento por el cual concluyó que la actividad de la actora se encontraba gravada en el Impuesto al Valor Agregado. En ese contexto, solicita que se deje sin efecto el pronunciamiento apelado en cuanto revocó el ajuste fiscal por los períodos anteriores a octubre de 2003 inclusive, con sus intereses y multa.

3º) Que, **en forma preliminar**, cabe poner de resalto que, conforme surge de las constancias acompañadas a fs. 513/527, la actora pagó el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales 06/2005 a 05/2006 a fin de obtener la extinción de la acción penal en los términos del art. 16 de la ley 24.769. Ello así, la contribuyente solicitó la condonación de la multa impuesta mediante la resolución 420/2015 de acuerdo a lo dispuesto por la ley 27.260 y el "*archivo respecto de dichos períodos*" por haber sido canceladas las respectivas obligaciones fiscales. Al respecto, el *a quo* declaró condonada la multa recurrida en el marco del expediente 46.193-I -acumulado a la presente causa (fs. 501/501vta.)-; cuestión que no ha sido motivo de agravio alguno ante esta Alzada.

4º) Que, el **art. 86 de la ley 11.683** contempla que, en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones, la Cámara resolverá la cuestión teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados. No obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que se hace en la sentencia de los hechos.

Por ello, la valoración del Tribunal Fiscal respecto a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho reservada a ese organismo que excede, en

principio, el conocimiento de esta Cámara, a menos que se pruebe que el Tribunal *a quo* hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión (conf. esta Sala *in re* "Clement S.C.A.", sent. del 10/11/98; entre muchas otras).

5º) Que procede examinar la **nulidad planteada por la actora** y a ese respecto cabe señalar que la denegatoria de las pruebas ofrecidas durante el proceso determinativo de oficio no resulta un agravio atendible, toda vez que la recurrente contó con la instancia del Tribunal Fiscal para su producción (conf. doctrina de *Fallos*: 205:549; 247:52; 267:393).

Puntualmente, la jurisprudencia tiene dicho que a los efectos de la procedencia de una nulidad, interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican, concretamente, las defensas de las que se hubiera visto privado de oponer el impugnante, debiendo además, ser fundadas en un interés jurídico. Debe tenerse en cuenta, asimismo, que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanársela en una etapa jurisdiccional ulterior (C.S.J.N., *Fallos*: 205:549; 247:52; y 267:393; y Sala III, causa Nº 152.691/02, *in re* "Círculo de Inv. SA de Ahorro para Fines Determinados c/ DNCI s/ recurso directo", del 20/11/12 y sus citas).

De este modo, si el defecto de procedimiento que motivó el planteo de nulidad quedó debidamente subsanado en las actuaciones que ponen en evidencia que el actor tuvo suficiente oportunidad de ser oído y ejercitar las defensa que hacían a su derecho -tal como sucede en autos-, no procede invalidar lo actuado ya que tal criterio iría en contra del principio de trascendencia e importaría declarar la nulidad por la nulidad misma, solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (*Fallos*: 320:1611 y esta Sala *in re* "Chubb de Fianzas y Gtias SACIA Seguros (TF 15.615-A) c/ D.G.A.", 20/10/05).

En función de lo expuesto, corresponde confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto rechazó la defensa de nulidad incoada.

6º) Que, cabe adelantar que los cuestionamientos esgrimidos por la impugnante con relación al **ajuste practicado en concepto del Impuesto al Valor Agregado en virtud de las operaciones realizadas con proveedores apócrifos** no logran desvirtuar los fundamentos expuestos por el *a quo* en el pronunciamiento apelado.

Al respecto, es dable destacar que, conforme surge de las actuaciones administrativas, la fiscalización actuante consideró que Publicidad y

#35926493#317904939#20220224094416354

Propaganda S.A., José Luis López, Agronomía Leader S.A., Roberto Pablo Godoy, L.D. Construcciones S.R.L., Compañía Constructora Avanti S.R.L., Estudio Veinticuatro S.R.L., Dontcom S.A., Natalia Bianco, Héctor Pelagalli, Sandra García, Eduardo Giménez, Nicolás Dilascio y Daniel Orlando Budiño "*no poseen capacidad económica, física y financiera para haber efectuado las operaciones declaradas por Avital S.A.*", y luego de detallar las irregularidades atribuibles a cada uno de ellos, impugnó los créditos fiscales computados por la verificada en el período 03/2003 a 09/2006 (conf. fs. 730/740, cuerpo IV, IVA, de las actuaciones administrativas).

Sobre esta base, la demandada dictó la resolución 186/2008 mediante la cual se determinó de oficio el Impuesto al Valor Agregado y sostuvo que en función a la investigación desarrollada "*no se puede señalar a los proveedores mencionados como beneficiarios directos de los pagos que habría efectuado la firma Avital S.A. y que los comprobantes no respaldarían operaciones que este haya efectuado realmente*" (fs. 922/924, cuerpo V, IVA, de las actuaciones administrativas). Precisó que "*en las operaciones gravadas en las que el vendedor es ficticio, por tratarse de una interpósita persona, no se ha configurado a su respecto el hecho imponible, circunstancia que habilita la impugnación del crédito fiscal del comprador, aún cuando éste ignore esa situación y/o alegue la adquisición de buena fe*" (fs. 923, cuerpo V, IVA, de las actuaciones administrativas). Así pues, concluyó que "*los bienes y servicios nunca fueron vendidos por los emisores de la documentación impugnada*" (fs. 927, cuerpo V, IVA, de las actuaciones administrativas).

En oportunidad de recurrir ante el *a quo*, la actora acompañó declaraciones prestadas ante escribano público suscriptas por Eduardo Giménez, Natalia Bianco (ratificadas a través de la prueba informativa obrante a fs. 347/351), Sandra Elizabeth García, Roberto Pablo Godoy y Agronomía Leader S.A., en las que consta el detalle de las facturas relativas a las operaciones efectuadas con Avital S.A. y las cobranzas respectivas (fs. 200/219). Además, a fs. 371/374 luce agregado el informe pericial contable que cotejó los valores asentados en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado y los libros de IVA Compras y Ventas de la firma e informó que sus libros son llevados en legal forma.

Ahora bien, el detalle de la facturas y cobranzas que habrían tenido lugar entre la actora y los proveedores que suscribieron las declaraciones acompañadas no logran desvirtuar los elementos colectados por la fiscalización actuante que acreditan el carácter apócrifo endilgado a los sujetos impugnados. Idéntica consideración cabe efectuar con relación a: (i) la registración y documentación respaldatoria relevada por los expertos a fs. 371vta., a saber: Libro

Inventarios y Balances, Libro IVA Compras y Libro IVA Ventas; y (ii) las respuestas de los peritos contadores al punto b, del informe pericial obrante a fs. 371/374. Máxime cuando los expertos no pudieron expedirse acerca de la forma de cancelación de las facturas observadas, la cantidad de pollos faenados durante los períodos cuestionados y la existencia de facturas distintas a las aquí involucradas en concepto de "*fletes de pollos*" en los ejercicios ajustados, por cuanto "*la actora no ha exhibido documentación alguna que permita*" responder los referidos puntos periciales (fs. 372/372vta.).

Se debe recordar en tal sentido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido recientemente 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), extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como surge de lo antes expuesto, el tributo cuyo reintegro pretende la actora, no proviene de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas*" (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", sent. del 25/08/15).

Dicho de otro modo, el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la existencia de la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido por haber abonado el Impuesto al Valor Agregado en la etapa anterior (conf. esta Sala, *in re* "Molinos Río de La Plata SA c/ EN- AFIP DGI- Resol. 227/06 39/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva", sent. del 14/08/12).

En el caso, la actora no aportó elementos de convicción que permitan descalificar las objeciones realizadas por el Fisco con relación a los proveedores impugnados, en particular respecto a la falta de capacidad económica y operativa constatada (CSJN, A. 119. XLIX., "ADM Argentina S.A. c/ EN – AFIP – DGI – Resol. 24/08 25/08 (DV DyR2) s/ Dirección General Impositiva", sent. del


#35926493#317904939#20220224094416354

10/03/15 y 848/2014 (50-M) ICS1, "Molinos Río de la Plata S.A. c/ EN - AFIP - DGI resol. 68/10 (GC) y otros/ s/ Dirección General Impositiva", sent. del 25/08/15).

Asimismo, cabe destacar que, "*el mero cumplimiento de requisitos de orden formal (tales como la inscripción ante el ONCCA, la emisión de facturas o el hecho de figurar en otros instrumentos comerciales) no habilita per se el cómputo del crédito fiscal emanado de las facturas emitidas por el proveedor impugnado*" (conf. doctrina de la Sala II de esta Cámara, *in re* "Frimsa S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 15/12/15).

En conclusión, las razones expresadas por la actora en su memorial no refutan en debida forma los argumentos de hecho y de derecho que sustentan la decisión impugnada, por lo que corresponde confirmar el ajuste practicado en concepto de Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los operaciones llevadas a cabo con los proveedores tildados de apócrifos.

7º) Que, en lo atinente a la pretensión fiscal en concepto de **Impuesto a las Ganancias**, cabe recordar que los ajustes propuestos por la inspección actuante se traducen en: (i) disminución de costos y gastos por impugnación de las facturas de compras y/o gastos; y (ii) aumento de ventas como consecuencia del incremento patrimonial no justificado en virtud de la impugnación de los pasivos (fs. 62, cuerpo I, Impuesto a las Ganancias, de las actuaciones administrativas).

En lo que atañe al punto (i) *supra* referenciado, la demandada arguyó que "*teniendo en cuenta la dificultad de la inspección en probar, como lo ha efectuado en el presente caso, la `no existencia` de las operaciones observadas, es sin duda la contribuyente quien se encuentra en mejores condiciones de demostrar por distintos medios de prueba la verdad de sus dichos*", esto es, la real existencia de aquéllas (fs. 203, cuerpo II, Impuesto a las Ganancias, de las actuaciones administrativas). Seguidamente precisó que "*al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora si ha existido la operación económica realmente realizada*" (fs. 212, cuerpo II, Impuesto a las Ganancias, de las actuaciones administrativas).

Ahora bien, frente a las irregularidades detectadas respecto de los proveedores tildados de apócrifos por el Fisco Nacional, la recurrente no logró acreditar la entrega de la mercadería ni el circuito económico de los bienes o servicios y de pagos (conf. doctrina jurisprudencial de esta Sala, *in re* "Agrocomercial Ramallo SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent.

del 11/08/15 y “Ruta 51 S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 20/08/15).

Además, es dable destacar que, conforme surge de los antecedentes de la causa, los medios de pagos utilizados para la cancelación de las operaciones observadas, “*no permite realizar un seguimiento financiero adecuado que permita señalar al real beneficiario o destinatario de los montos abonados*” (fs. 161, cuerpo I, Impuesto a las Ganancias, de las actuaciones administrativas).

Tal como lo tiene dicho esta Sala, “*cuando se dan en forma concomitante una serie de hechos comprobados, graves y precisos que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez y la existencia de las operaciones, corresponde a la contribuyente, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de su proveedor y de los bienes y servicios vendidos que menciona la facturación que supuestamente se emitiera a su nombre*” (“Bisi S.R.L. (TF 27.386-I) contra D.G.I.”, sent. del 12/06/14 -el destacado es propio-).

En el caso, la contribuyente no exhibió la documentación necesaria para que los peritos contadores se expidieran sobre aquéllos puntos dirigidos a rebatir las conclusiones del Fisco Nacional que sustentan el ajuste propuesto, a saber: (i) la forma de cancelación de las facturas observadas; (ii) la existencia de otras facturas emitidas por el concepto de flete de pollos durante los períodos involucrados; (iii) la cantidad de pollos faenados durante los ejercicios fiscales ajustados; y (iv) la relación existente entre las facturas relativa a los “*fletes de pollos*” y la información descripta en el punto (iii) *supra* (conf. 372/372vta.).

En nada modifica lo expuesto, las fotografías de las instalaciones de la firma admitidas como prueba documental en la instancia administrativa puesto que resultan insuficientes para acreditar fehacientemente que las operaciones impugnadas existieron como tales. En efecto, las fotos de entoscados, mejoras y áreas de enfriamiento de la firma no permiten tener por demostrados que los conceptos facturados por Agronomía Leader S.A., L.D. Construcciones S.R.L., Compañía Constructora Avanti S.R.L. y Daniel Orlando Budiño realmente tuvieron lugar en los ejercicios fiscales ajustados (conf. fs. 917, cuerpo V, IVA y fs. 143/150vta., cuerpo II, Impuesto a las Ganancias, de las actuaciones administrativas).

Por lo demás, no se trata de hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos de sus proveedores sino de exigirle que acredite la supuesta existencia de las operaciones en cuestión.

Así pues, los agravios de la recurrente sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos


#35926493#317904939#20220224094416354

probatorios respecto de los que invoca la recurrente no configura arbitrariedad (Fallos: 273:205; 274:35; 276:311, entre otros); circunstancia que sella la suerte adversa del agravio impetrado.

8º) Que, con relación al ajuste en el **Impuesto a las Ganancias motivado en el incremento patrimonial no justificado**, es dable recordar que la demandada impugnó los pasivos financieros de la actora al cierre de los ejercicios 2003 y 2006 por cuanto consideró que no se encontraba fehacientemente probada la operación de mutuo que los respaldaría. Así pues, entendió que "*constituyen incremento patrimonial no justificado de los ejercicios en que fueron exteriorizados, correspondiendo a su respecto el tratamiento establecido por el artículo 18 de la Ley de Procedimiento Fiscal Nº 11.683*" (fs. 214, cuerpo II, Impuesto a las Ganancias, de las actuaciones administrativas). Asimismo, y con respecto al préstamo contraído con la sociedad domiciliada en Bahamas, aplicó "*lo dispuesto en el artículo agregado a continuación del 18 de la ley 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones)* (fs. 89, cuerpo I, Impuesto a las Ganancias, de las actuaciones administrativas).

En oportunidad de contestar la vista conferida por la AFIP, la actora aseveró que el pasivo financiero relativo al ejercicio 2006 resulta de un contrato suscripto el 03/06/05 por la suma de USD 1.350.000 con Weston Investments Limited, con domicilio en Nassau, Bahamas, en calidad de acreedora. Añadió que el 04/02/08, esta última sociedad, celebró un contrato de cesión de créditos, derechos y acciones por el cual trasfirió al Sr. Gustavo Delfor Servetti Echeverría el 50% de las acreencias, los derechos y las acciones que le correspondían del contrato de mutuo *supra* descripto, y el Sr. Echeverría pagó USD 500.000 como contraprestación. Añadió que en ese mismo contrato se convino la transferencia del 50% restante al Sr. Miguel Bensasson, quien también abonó USD 500.000 en calidad de cesionario. Así pues, Avital S.A. destacó que la sociedad cedente le comunicó la referida cesión por nota del 15/02/08 (fs. 125/125vta., cuerpo I, Impuesto a las Ganancias, de las actuaciones administrativas).

Por su parte, la actora indicó que el 04/06/08 los Sres. Inés María Da Costa de Revez, Fernando Diego Da Costa y Guillermo Fabián Da Costa, vendieron a los Sres. Echevarría y Bensasson la totalidad de las acciones que poseían en Avital S.A. por USD 19.500 y dieron aviso a dicha sociedad en esa misma fecha. Además, señaló que el 28/04/08 Avital S.A. emitió 41.260 acciones nuevas y el 04/06/08 aprobó su suscripción por los Sres. Echevarría y Bensasson (20.630 para cada uno) a ser integradas mediante la capitalización de la deuda de $4.125.601,91 que la sociedad mantenía con ellos (fs. 125/125vta., cuerpo I, Impuesto a las Ganancias, de las actuaciones administrativas).

A fin de probar sus dichos, la actora aportó la documentación obrante a fs. 128/142 del cuerpo I, Impuesto a las Ganancias y a fs. 715/723, cuerpo IV, Impuesto al Valor Agregado, de las actuaciones administrativas.

Al respecto, la demandada puso de relieve que:

(i) el contrato de mutuo aportado comporta un instrumento privado suscripto en la República Oriental del Uruguay que carece de fecha cierta en los términos del art. 1035 del Código Civil y de la pertinente legalización;

(ii) según consta en el instrumento acompañado a las actuaciones, el préstamo (por un total de USD 1.350.000) se haría efectivo mediante la cancelación de una deuda que Avital S.A. mantenía desde julio de 2004 con la firma Kenkins & Keane LTD por la suma de USD 697.000,00 y mediante la entrega en Buenos Aires, a través del corredor de bolsa, Jorge Fresa, de la suma de USD 653.000,00. Sin embargo, la actora aportó cuatro notas del referido agente de bolsa con oficinas en Montevideo, donde expresa que por orden del Sr. Guillermo Da Costa, presidente de Avital S.A., procedió a la venta de valores mobiliarios e indicó como promesa futura que el importe resultante sería entregado en el domicilio de la actora. No obstante, el Fisco advirtió que no existe constancia alguna que refiera a los recibos de pago pertinentes, a la titularidad de Weston Investments Limited de los títulos vendidos ni a la cancelación de la deuda con respecto a Jenkins & Keane LTD;

(iii) no fue probado el circuito del dinero, la cancelación del préstamo contraído por la actora respecto a Jenkins & Keane LTD, el ingreso de los fondos al país ni el origen del capital involucrado, es decir, la fuente de donde provienen o la realización de los bienes que los originan, "*identificando al acreedor del exterior solo por su denominación y por el domicilio que aparece en la papelería utilizada para la redacción del mutuo*";

(iv) la cesión de derechos sobre el mutuo consta en un instrumento privado, sin intervención o atestación de notario, constando únicamente certificación notarial de la fotocopia del mismo. Además, el Fisco destacó que no se acercó prueba alguna de los valores pagados de los cuales el contrato hace las veces de recibo;

(v)el préstamo presenta otros indicios de simulación, tales como la falta de: avales o garantías; actas de directorio que respalden la decisión de contraerlo; la devolución a la fecha de vencimiento, esto es, el 31/07/07 y/o del pago de intereses resarcitorios y punitorios; acciones judiciales por parte de la firma acreedora; y la ausencia de justificación de motivo, destino o aplicación del dinero involucrado en la operación;

(vi) el posterior incremento de capital social, integrado casi en su totalidad mediante el aporte del pasivo en trato, no hace variar las conclusiones respaldadas en los fundamentos *supra* señalados; y

(vii) respecto a los pasivos impugnados correspondientes al ejercicio 2003, la actora no articuló defensa alguna, resultando válidas las observaciones y conclusiones de la fiscalización actuante (conf. fs. 208/211, cuerpo II, Impuesto a las Ganancias, de las actuaciones administrativas).

Ahora bien, esta Sala tiene dicho que la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser indudable. Para ello, resulta necesaria la demostración de la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo, en particular, la acreditación de la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación del préstamo a la actividad comercial de éste, y su posterior restitución (conf. “Club Vacacional S.A. c/ Dirección General Impositiva c/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 14/4/16. En el mismo sentido se expidió la Sala I, *in re* “Badial SA (TF 32.999-I) c/ DGI”, sent. del 3/2/15 y “Ariston SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 16/07/15).

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que los contratos regidos por el derecho comercial deben ser probados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 2246 del Código Civil, según el cual el “*mutuo puede ser contratado verbalmente, pero no podrá probarse sino por instrumento público o por instrumento privado de fecha cierta, si el empréstito pasa el valor de $10.000*” (conf. Fallos 334:249).

En este contexto, es dable destacar que los instrumentos originales acompañados por la actora a fs. 72/83, la declaración testimonial obrante a fs. 330, las notas emitidas por Jorge Freda y las actas de asamblea transcriptas por los expertos contables a fs. 372vta./373vta., son insuficientes para tener por acreditada de manera indudable la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo, esto es: (i) la titularidad de los fondos en cabeza de Weston Investments Limited y el préstamo contraído y posteriormente cancelado con la sociedad Kenkins & Keane LTD; (ii) la efectiva entrega de los importes comprometidos a Avital S.A. dada las limitaciones probatorias de las notas suscriptas del Sr. Freda que, además, no fueron refrendadas a través del exhorto ofrecido, admitido como prueba informativa ante el *a quo* (conf. fs. 306); (iii) la aplicación del préstamo a la actividad comercial de la firma deudora; y (iv) la ausencia de acciones legales y/o constancia de reclamos a la fecha del vencimiento del préstamo (31/07/07) ante su falta de cancelación.

Además, la interesada no probó de modo fehaciente que los fondos involucrados se originaron en actividades efectivamente realizadas por ella o

por terceros en Bahamas o que provenían de colocaciones de fondos oportunamente declarados, tal como lo exigía en al artículo agregado a continuación del artículo 18 de la ley 11.683 (según texto vigente en el período fiscal 2006).

En lo atinente a las deudas financieras declaradas en el ejercicio 2003 en concepto de "*préstamos obtenidos*", corresponde poner de resalto que la actora no ha expresado agravios concretos con relación a este punto (conf. fs. 572vta./ 579vta.), por lo que cabe estar a las conclusiones del Fiscal Nacional -validadas por el *a quo*- en cuanto a la falta de documentación pertinente que acredite la existencia del mutuo declarado.

Por todo lo expuesto, cabe desestimar las quejas de la recurrente vinculadas al ajuste practicado en concepto de Impuesto a las Ganancias por el aspecto examinado en este acápite.

9º) Que, en lo que refiere a la **repercusión del incremento patrimonial no justificado en la determinación del Impuesto al Valor Agregado**, es menester señalar que la pretensión fiscal deriva del "*aumento en el débito fiscal* (…) *como consecuencia de la impugnación de los pasivos incluidos en el rubro `Deudas Financieras` en los ejercicios 2003 y 2006*" (conf. fs. 705/706 y 740/741, cuerpo IV, IVA, de las actuaciones administrativas).

En este punto, es menester recordar que el artículo 18, inciso f, de la ley de rito, según el texto anterior a la reforma introducida por la ley 25.795 (B.O. 17/11/03), establecía que: "*los incrementos patrimoniales no justificados con más de un 10% (diez por ciento) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, constituyen ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias. Cuando se trate de un responsable del impuesto al valor agregado, la suma de los conceptos indicados precedentemente deberá servir de base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial, ello mediante la aplicación del porcentaje que resulte de relacionar el total de las operaciones declaradas o registradas con la utilidad neta del ejercicio en cuestión*".

Con posterioridad al dictado de la ley 25.795, el referido artículo estableció que "*los incrementos patrimoniales no justificados, representan: 1) En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles. 2) En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente*". Además, dicha ley incorporó el artículo 18.1., relativo a los supuestos de *ingresos de fondos provenientes de países de baja o*


#35926493#317904939#20220224094416354

nula tributación que el Fisco Nacional aplicó respecto al mutuo contraído con la sociedad domiciliada en Bahamas, consignado como pasivo en el ejercicio 2006.

A su turno, el Tribunal Fiscal advirtió que la falta de análisis de la actividad declarada por la actora impedía sostener que el incremento patrimonial no justificado correspondiente al ejercicio fiscal 2003 procedía de ventas omitidas en el Impuesto al Valor Agregado, conforme lo exigía la normativa aplicable con anterioridad a la reforma introducida por la ley 25.795. Ello así, revocó parcialmente la resolución que determina el Impuesto al Valor Agregado, liquida intereses y aplica multa por los períodos ajustados hasta octubre de 2003 inclusive.

En el escenario descripto, y en atención a los agravios deducidos por la demandada, esta Sala tiene dicho que *"en el caso de incrementos patrimoniales la traslación al impuesto al valor agregado no opera automáticamente y sin mayor análisis pues, si bien el Fisco tiene por ley la facultad de utilizar presunciones para determinar la verdadera situación fiscal del contribuyente, no está autorizado a 'intuir' tal situación*" (conf. "Viacava, Ricardo O. -TF 13.153-I - AC 13.695-I/13.694-", sent. del 12/12/01; "Mirab S.A.", sent. del 22/02/07, y más recientemente, "Cavallo Comunicaciones S.A. (TF 24.014-I) contra D.G.I.", sent. del 25/06/13). En el mismo sentido, al no haberse efectuado ningún tipo de tarea tendiente a demostrar la existencia de ventas omitidas, resulta insuficientemente fundada la pretensión gravatoria del Fisco Nacional, sin adentrarse en el análisis de la actividad del contribuyente y sin sopesar la posibilidad de otras alternativas que resultan frecuentes en materia de ardides tendientes a obtener "fondeo" con dinero no declarado ("Food & Beverage Investments S.A. (TF 24.601-I) contra D.G.I.", sent. del 5/9/13).

En similar orden de ideas se ha pronunciado la Sala V de esta Cámara al sostener que *"... en cuanto a la determinación respecto al IVA, en cambio, corresponde revocar la determinación de oficio. En efecto, una vez que se confirma la existencia de un incremento patrimonial no justificado, la DGI debe determinar por un método, cuál es el importe de las ventas omitidas. Para ello, tal como lo pone de relieve el doctor Castro, no siempre que se verifica un incremento patrimonial no justificado el Fisco Nacional se encuentra habilitado para efectuar el ajuste impositivo en el impuesto al valor agregado, suponiendo por tanto, que tal incremento responde a ventas omitidas alcanzadas por este gravamen. Esta operación, requiere, para que sea ajustada a derecho, una intensa motivación del Organismo, avalada por determinada fiscalización puntual en relación a cada período. En el caso de autos, la inspección, ni siquiera ha intentado demostrar la existencia de ventas omitidas. Esto es, presume que hubo ventas omitidas, cuando*

perfectamente podrían darse otras formas de evadir el gravamen. Por tanto, tal como lo advierte el voto minoritario, ha operado en el caso de autos un automatismo injustificable" (conf. "Alsur Bahía SA (TF 19.839-I) c/ DGI", sent. del 18/06/08; pronunciamiento firme -conf. *in re* A. 307.XLV, "Alsur Bahía S.A. (TF 19.839-I) c/ DGI.", sent. del 7/9/10-. En esa línea, esa misma Sala, *in re* "Kuzma, Rodolfo Alfredo c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 14/11/19).

A la luz del criterio expuesto y teniendo en consideración que de la lectura de la resolución determinativa 186/2008 (fs. 146/195) se desprende, como bien pone de relieve el *a quo*, que el juez administrativo no efectuó examen alguno de la actividad de la actora en orden a establecer que el incremento correspondía a ventas omitidas, el fundamento por el que se revoca el ajuste en el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los meses diciembre de 2002 a octubre de 2003 inclusive (consistente en que en el caso de autos el ente recaudador no ha colectado ni arrimado a las actuaciones indicio alguno de actividad gravada no declarada por parte de la contribuyente) luce acertado, circunstancia que sella la suerte adversa de la pretensión fiscal en cuanto fue materia de agravio ante esta instancia (conf. criterio de esta Sala *in re* "Astilleros Corrientes S.A. (TF 21445-I) contra D.G.I.", sent. del 10/10/13 y "Bieule, Eduardo Alberto c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 07/06/16).

Por último, cabe aclarar que con relación a la cuestión examinada en este acápite la actora se limitó a aseverar que frente a la indudable existencia del pasivo financiero impugnado por la demandada, "*es inaceptable el fallo apelado ya sea en cuanto a confirmar la determinación en el Impuesto a las Ganancias y su impacto en el I.V.A.*" (fs. 574vta.). En consecuencia, corresponde estar a lo expuesto en el considerando 8º *supra* y confirmar la pretensión fiscal relativa al Impuesto al Valor Agregado -derivado del incremento patrimonial no justificado- de los restantes períodos aquí involucrados.

10) Que, las **multas por defraudación** aplicadas por el organismo recaudador en los términos de los arts. 46 y 47, inciso b, de la ley de rito, mediante las resoluciones 186/2008 (Impuesto al Valor Agregado - períodos 06/2003 a 05/2004), 187/2008 (Impuesto a las Ganancias – ejercicios 2004 y 2006) y 4/2013 (Impuesto al Valor Agregado – períodos 06/2004 a 05/2005 y 06/2006 a 09/2006) fueron confirmadas por el *a quo*.

Los actos sancionatorios apelados ponen de resalto que "*las infracciones detectadas han consistido en el cómputo en sus declaraciones juradas del tributo de deducciones por compra de bienes o prestación de servicios, respaldadas por facturas que, según la investigación realizada, resultan apócrifas y*

en desvirtuar sus resultados a través del cómputo de pasivos simulados, introduciendo figuras jurídicas inadecuadas" (fs. 44, 190 y 392).

Asimismo, aseveran que "*existen pruebas suficientes que avalan responsabilizar a la actora y contrariamente a esto, no existe prueba que dé base a las afirmaciones de ésta*" y que las inexactitudes señaladas "*no pueden atribuirse a desconocimiento de la ley o a error de interpretación de sus disposiciones*" por tratarse de aspectos directamente relaciones con la actividad de la actora, a quien, además, atribuyen "*la ausencia de precauciones tendientes a confrontar la procedencia y verosimilitud de los comprobantes recibidos*". En esa misma línea, precisan que la contribuyente "*ha utilizado figuras jurídicas inapropiadas -mutuo- a fin de enmascarar ganancias gravadas en sus balances fiscales*" y "*por lo tanto ha dejado de oblar intencionalmente el impuesto en su justa medida*" (fs.45/46, 191 y 396/397).

En este escenario, es dable señalar que la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.683 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos:

a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito;

b) un error de la víctima del ilícito; y

c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.

De manera tal que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones "*declaraciones engañosas*" u "*ocultación maliciosa*", utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco.

Asimismo, cabe recordar 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 35168I) contra D.G.I.", sent. del 13/02/14; "Felipe S.A. (TF 35355I) contra D.G.I.", sent. del 04/02/14; "Cargo Services SRL c/ Dirección General Impositiva s/ nueva reglamentación", sent. del 21/11/13; "Centro Médico Laboral La Plata SRL (TF 32493-I) c/ DGI", sent. del 19/11/13, entre otros).

Ahora bien, tal como se observa en los actos sancionatorios *supra* descriptos, el Fisco no acreditó la intención defraudatoria. El elemento intencional no puede inferirse sólo invocando el hecho de que la actora computó en forma improcedente los créditos fiscales provenientes de compras a proveedores presuntamente apócrifos y/o se dedujo los gastos respectivos en el Impuesto a las Ganancias.

Por su parte, y en lo que refiere al incremento patrimonial no justificado que motivó parte del ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias (ganancias netas) y en el Impuesto al Valor Agregado (ventas omitidas), es dable recordar que, tratándose de una determinación sobre base presunta (conf. fs. 69, cuerpo I, Impuesto a las Ganancias, de las actuaciones administrativas) resulta de aplicación la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en *Fallos*: 312:447 en el sentido que si bien la presunción consagrada en el artículo 25 de la ley 11.683 (actual artículo 18) resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva, tales consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco.

En *Fallos*: 322:519 el Supremo Tribunal especificó respecto de la doctrina sentada en el citado caso "Mazza" (*Fallos*: 312:447), referida a la aplicación de las presunciones previstas en el artículo 25 de la ley 11.683 –actual artículo 18- que ésta sólo encuentra sentido respecto de infracciones que requieran de una actividad dolosa tendiente a defraudar al Fisco, y no de omisiones culposas.

Posteriormente, en *Fallos*: 323:2172 la Corte sostuvo que cuando se trate de infracciones como la prevista en el artículo 46, no corresponde que las presunciones que contempla la ley en el artículo 18, a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas además, para presumir y tener por probada la existencia de esa conducta dolosa. Tal extremo debe acreditarse sobre la base de otros elementos de prueba respecto a la existencia de dolo, distintos a los tomados en cuenta para determinar de oficio los tributos (conf. esta Sala, *in re* "Seven Stars SA (TF 33074) c/ DGI", sent. del 15/07/14 y "Lettieri Nestor Anibal c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", sent. del 10/11/15); circunstancia que no se verifica en el *sub examine*.

Dicho de otro modo, las circunstancias merituadas por la demandada y el *a quo* no permiten aseverar que se haya configurado el tipo infraccional establecido por el citado art. 46 pues aunque a partir del único hecho que se ha tenido por efectivamente demostrado -esto es, el incremento patrimonial no justificado- y mediante el sistema de presunciones establecido por el art. 25 (actual 18) pueda eventualmente inferirse la presencia de ganancias gravadas y operaciones


#35926493#317904939#20220224094416354

alcanzadas con el Impuesto al Valor Agregado que la empresa omitió declarar, ello es al único efecto de posibilitar que el Fisco determine y exija el pago de los tributos pese a no tener un conocimiento cierto del hecho imponible o de su medida. Sin embargo, esa ausencia de certeza acerca de los hechos obsta a que pueda considerarse acreditada la concurrencia de los extremos requeridos para la aplicación de las sanciones previstas para la defraudación fiscal en el art. 46 de la ley de rito (conf. doctrina de *Fallos*: 323:2172).

Por otra parte, no habiéndose constatado la existencia de un error excusable que la eximiera de sanción, se concluye que la actora ha actuado con negligencia en el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales (conf. esta Sala, *in re* "Paval SRL (TF 28.705I) contra D.G.I.", sent. del 20/03/14).

Así pues, en virtud de las consideraciones expuestas y teniendo en cuenta la doctrina de la Corte Suprema de Justicia *supra* mencionada, corresponde dejar sin efecto lo resuelto por el Tribunal Fiscal y reencuadrar las sanciones que son materia de agravio en los términos del art. 45 de la ley 11.683 entonces vigente, fijando los montos en el mínimo legal allí previsto (50% del gravamen dejado de pagar).

Por las razones apuntadas, **SE RESUELVE:** a) hacer lugar parcialmente al recurso de la actora, rechazar el deducido por la demandada y confirmar el pronunciamiento apelado, salvo en lo atinente a las multas impuestas (conf. considerando 11 *supra*); y b) imponer las costas de ambas instancias según sus respectivos vencimientos (art. 71, CPCCN).

Regístrese, notifíquese y oportunamente, devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 24/02/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

#35926493#317904939#20220224094416354