CAF 47848/2023 PAN AMERICAN ENERGY SL SUCURSAL ARGENTINA (TF 57628327) C/DGI S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, junio de 2024

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó,** con costas, las resoluciones de la AFIP-DGI mediante las cuales se habían determinado de oficio las obligaciones fiscales de la actora en el IVA (períodos 1, 2 y 7 de 2014), Impuesto a las Ganancias (períodos 2014, 2015 y 2016), y Salidas no Documentadas (períodos fiscales 2 /2014 a 11/2016), con más intereses y multas por defraudación.

Para así resolver, efectuó las siguientes consideraciones:

a) Respecto de los proveedores investigados, el Fisco puso en evidencia una serie de irregularidades que se presentaron en forma reiterada resaltando la falta de capacidad operativa, patrimonial, económica y financiera para operar en los niveles declarados, lo que no podía calificarse como de meros incumplimientos formales de terceros. Ello así, la incapacidad atribuida a los proveedores impedía considerarlos como generadores genuinos del crédito fiscal, extremos que no fueron cuestionados, ni desvirtuados por la actora.

b) Correspondía resaltar que si bien el expediente no se abrió a prueba ello obedeció a que la actora ofreció en forma subsidiaria prueba pericial contable para el caso de que el Fisco desconociera los datos que surgían de las certificaciones contables oportunamente acompañadas y/o la razonabilidad del precio abonado por el alquiler de módulos habitacionales a Transporte Benítez SRL. Al respecto, el Fisco señaló en su escrito de responde que las certificaciones contables a las que hacía referencia la actora se encontraban agregadas a las actuaciones administrativas, haciendo notar que fueron tenidas en cuenta para las conclusiones a las que se había arribado en los actos apelados.

c) Las referidas certificaciones aportadas como única prueba no resultaban suficientes para justificar de manera fehaciente que las operaciones se realizaron efectivamente con los proveedores observados, sino que se sumaban a las afirmaciones dogmáticas realizadas por la recurrente.

d) El art. 12 de la ley de IVA subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto de los vendedores de bienes, extremo que aquí no se cumplía, por lo que resultaba ajustado a derecho lo expuesto por el Fisco con relación a los costos

incurridos, no correspondiendo la deducción de los gastos en el Impuesto a las Ganancias, ni de los créditos fiscales en el IVA;.

e) En cuanto a la determinación del impuesto en concepto de salidas no documentadas, no se produjo prueba para acreditar la materialidad de las operaciones impugnadas, por lo que, frente a ello, resultaba aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la ley de Impuesto a las Ganancias.

f) Con respecto a los intereses y las multas también correspondía su confirmación, atento a que no se advertían motivos para dejarlas sin efecto.

2º) Que **la actora apela** dicha sentencia y expresa agravios, cuyo traslado es contestado por su contraria.

Sostiene que el Fisco se ha apresurado al considerar apócrifas a las operaciones en cuestión, efectuando la determinación de oficio ya que no está controvertida la efectiva prestación de los servicios contratados, dado que ello está específicamente aceptado por la AFIP-DGI, y se trata de proveedores que han comparecido presencialmente ante la AFIP reconociendo las operaciones en cuestión.

En efecto, todos los pagos han sido realizados de modo bancarizado, con cheques no a la orden, estando perfectamente individualizados los sujetos y/o entidades que hicieron efectivo el cobro. Se encuentra asimismo probado la medida en la cual los pagos realizados terminaron en manos de los subcontratistas de los proveedores y la medida remanente en la que los contratistas conservaron un pequeño margen de ganancias producto de su participación en la operación. Está probado, asimismo, que ellos subcontrataron con terceras entidades los servicios debidos.

Manifiesta en tal sentido que el ente recaudador no impugnó la efectiva realización de los servicios sino, únicamente, la diferencia entre los montos de las prestaciones de contratista y subcontratista, es decir, la diferencia entre lo pagado por los servicios a Transporte Benítez SRL y CT Consultores SRL y lo que éstas abonaron a las empresas que subcontrataron para cumplir con las prestaciones comprometidas: JAS SRL y Global Strategies SA, respectivamente.

Afirma al respecto que no estando controvertido el cumplimiento objetivo de las prestaciones contratadas y/o identificados los destinatarios de los pagos en lo relativo al Impuesto a las Ganancias y a las salidas no documentadas, el ajuste es improcedente.

Con respecto a las multas, sostiene que el Fisco solo ha realizado una mención de los tres primeros incisos del art. 47 de la ley 11.683, sin describir la conducta defraudatoria. Por lo demás, según surge de los presentes autos los servicios fueron prestados y lo único cuestionado es un diferencial del precio abonado sin que el Fisco explique cómo es que resultan aplicables las presunciones de los incs, a, b, y c, del precitado artículo.

Sostiene que no se encuentra probada la intención dolosa. En subsidio, considera que el *quantum* de la multa resulta desproporcionado y que debe aplicarse el principio de bagatela.

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

4º) Que, conforme surge de los presentes autos la actividad principal de la actora es la extracción de petróleo crudo, cerrando sus ejercicios el 31 de diciembre de cada año. El cargo tiene su origen en operaciones celebradas con proveedores presuntamente apócrifos que son: **CT Consultores SRL, JMS Publicidad SRL y Transportes Benitez SRL.** En el caso de los dos primeros, las facturas corresponden a honorarios por asesoramiento empresarial y publicidad, respectivamente y el restante, a alquiler mensual de módulo oficina *container* y, en este caso, el servicio es facturado y prestado a la UTE Yacimiento Lindero Atravesado, de la cual la actora es operadora (por ello la pretensión fiscal no incluyó en este último el ajuste en IVA). La AFIP detectó las siguientes irregularidades:

1) **CT Consultores SRL:** fue cargado en la base apoc. sin capacidad económica, con fecha de detección 17/6/2015 y publicada el 7/11/2016, se concurrió al domicilio fiscal y se constató que la empresa no poseía sus oficinas allí, no pudo localizarse a sus socios y de la consulta de retenciones sufridas se observó que desde el período fiscal 2012 sólo efectuó retenciones en IVA como en Ganancias como cliente exclusivo. No poseía personal en relación de dependencia ni bienes registrables.

2) **JMS Publicidad SRL**: el concepto facturado es el de publicidad, fue detectado como apoc. el 1/10/2012 y cargado en la base el 11/12/2015. El motivo del cargo es presunta usina generadora de créditos fiscales apócrifos. En cuanto a las declaraciones juradas, las de IVA fueron presentadas sin movimientos en los períodos 10/2012 a 12/2014, al igual que las del Impuesto a las Ganancias en los períodos 2012 y 2013; no poseía personal en relación de dependencia ni bienes registrables.

3) **Transportes Benitez SRL**: en este caso, el concepto facturado era el de alquiler de trailers y containers, fue ingresado en la base apoc. sin

capacidad económica, con fecha de detección el 1/7/2015 y cargado el 23/9/2016. En este caso el servicio era facturado a la UTE Yacimiento Lindero Atravesado de la cual la actora era operadora y la otra integrante era YPF SA. No se la pudo localizar en el domicilio fiscal, presentó declaraciones juradas de ganancias hasta el año 2014 y en IVA lo hizo sin pagos y no tenía empleados en relación de dependencia. Se la consideró sin capacidad económica, no era usuario de energía eléctrica, no poseía inmuebles, muebles ni rodados, lo que generó una falta de capacidad operativa/financiera para poder prestar los servicios facturados y tampoco poseía una oficina en la cual llevar su administración comercial.

Por todo lo expuesto, el Fisco concluyó que existían indicios claros y concurrentes que permitían sostener los ajustes efectuados.

5º) Que, con respecto al Impuesto al Valor Agregado, el Fisco detectó que la actora computó créditos fiscales en los períodos 1/2014 a 10/2014 y 12/2014 a 11/2016, originados en facturas vinculadas con los proveedores **CT Consultores SRL y JMS Publicidad SRL** respecto de los que se detectaron indicios graves, precisos y concordantes que permitían inferir su carácter de apócrifos. Por ello se impugnaron las declaraciones juradas de tales períodos y se establecieron los débitos y créditos fiscales correspondientes y se determinó su obligación tributaria respecto de dicho gravamen por los períodos 1 y 2/2014 y 7/2016, con más intereses y multa de tres veces el gravamen evadido, conforme el art. 46 y 47, incs, a, b, y c de la ley 11.683.

Respecto de CT Consultores SRL el ente fiscal concluyó que no había prestado servicio alguno, siendo su figura simulada al sólo fin de computar mayores créditos fiscales, dando visos que la empresa Global Strategies SA fue la auténtica prestadora. Destacó en tal sentido que tanto las autoridades de CT Consultores SRL como sus integrantes y apoderados también lo eran de Global Strategies SA.

En cuanto a la empresa JMS Publicidad SRL, quien habría brindado asesoramiento vinculado al departamento de relaciones institucionales, para el desarrollo de acciones comunicacionales eficaces con los distintos actores con que interactúa la responsable, el Fisco concluyó que ocurría exactamente lo mismo que con las anteriores empresas analizadas, es decir que la administrada no sólo no se esmeraba en probar la prestación del servicio, sino que además ni siquiera fue mencionada en su escrito de disconformidad.

"Que en este sentido, si las operaciones declaradas por la encartada con CT Consultores SRL y JMS Publicidad SRL fueron instrumentadas a través de facturas apócrifas, es decir, que constituyeron la mera simulación de operaciones, entonces nunca nació obligación tributaria alguna a partir de ellas para las proveedoras observadas.

CAF 47848/2023 PAN AMERICAN ENERGY SL SUCURSAL ARGENTINA (TF 57628327) C/DGI S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

*En razón de lo esbozado en los considerandos precedentes y de los indicados Anexos, corresponde observar los créditos fiscales vinculados a las operaciones que se habrían celebrado con las proveedoras CT CONSULTORES SRL Y JMS PUBLICIDAD SRL, encuadrando dicho cargo en el marco del artículo 12 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (t.o. 1997 y modificaciones)". (*ver fs. 21/22 del acto determinativo de IVA).

6º) Que, sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que "*a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley del IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley del IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos, ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes (confr. causa CSJ 685/2013 (49-F) /CS1 "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/ DG1", sentencia del 10 de marzo de 2015) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013 (49-A) "ADM Argentina S.A. c/ EN - AF1P - DG1 - Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/ Dirección General Impositiva", fallada en la misma fecha)*. (CSJN 848/2014 (50-M)/CS1, "***Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI - resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva***", sentencia del 25/8/2015, énfasis añadido).

En este mismo sentido, se ha pronunciado la Sala en reiteradas oportunidades, al sostener que, para la acreditación de la veracidad de las operaciones generadoras del crédito fiscal pretendido, se requiere ***demostrar la capacidad económica y operativa de los proveedores*** (cfr. causas 19848/2021 "*Blue Films SRL - TF 26745-I c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", sentencia del 27/09/2022; 17360/2021 "*Avital SA - TF 32754-I c/ DGI s/recurso directo de organismo externo*", sentencia del 24/02/2022, 10.193/2009 "*Cofco International Argentina SA. c/ EN – AFIP DGI resol 61/08 (dr2) s/DGI*", sentencia del 10/11/2020; 39748/2019 "*Juan Bautista Ricciardi e Hijos SA c/ DGI s/recurso directo de organismo externo*", sentencia del 17/12/2019; entre muchas otras).

7°) Que, teniendo en cuenta el criterio jurisprudencial apuntado, cabe anticipar que los agravios incoados no resultan suficientes para enervar la decisión del Tribunal Fiscal.

Ello es así, en la medida en que el memorial de agravios no ha logrado desvirtuar las conclusiones del Fisco relativas a la falta de capacidad operativa y

económica de los proveedores impugnados. En efecto, no puede perderse de vista que la cuestión central que aquí se debate no refiere a las formalidades de los comprobantes examinados ni al circuito económico de la operatoria llevada a cabo, sino a la concreta verificación de la aptitud de los sujetos para disponer de la mercadería o para prestar los servicios, en su caso, que se dijo objeto de las respectivas transacciones comerciales y que habrían generado el derecho al cómputo de los créditos fiscales reclamados.

En efecto, la actora no desvirtuó las conclusiones del Fisco sobre la serie de inconsistencias detectadas con respecto a la actividad de los proveedores en cuestión.

8°) Que, cabe destacar que la investigación efectuada por el Fisco *comprobó* no sólo los incumplimientos de los proveedores a sus deberes fiscales sino irregularidades que permitieron poner en duda la veracidad de las operaciones declaradas con esos proveedores, habida cuenta de la ausencia de capacidad económica y de la carencia de estructura que le permitiera justificar las operatorias declaradas.

En suma, y bajo los parámetros expuestos, no se advierte que la actora haya podido rebatir los argumentos del Fisco, reiterados por el Tribunal Fiscal en punto a la ausencia de capacidad económica y operativa de los proveedores impugnados. Por tales motivos, corresponde confirmar el pronunciamiento apelado con relación a este impuesto.

9º) Que, en cuanto a la **determinación del Impuesto a las Ganancias** por los períodos 2014, 2015 y 2016, cabe señalar que el Fisco verificó que la actora declaró transacciones vinculadas con las proveedoras **CT Consultores SRL y JMS Publicidad SRL** y que dedujo los gastos facturados por aquéllas, a la vez que se advirtieron pagos realizados a la empresa **Transportes Benitez SRL** por servicios que ésta facturó a la UTE Yacimiento Lindero Atravesado, de quien la actora es partícipe del 62,5%, además de ser su operadora, sociedades respecto de las cuales se detectaron serios indicios que permitieron inferir su carácter de apócrifas.

En el caso, lo que se investigó fue la legitimidad de los gastos deducidos por la actora en sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias vinculadas a los períodos evaluados, y en particular, si redujo la base imponible mediante la utilización de facturación falsa, fraguando de ese modo negociaciones inexistentes.

10) Que, según el artículo 1° de la ley de impuesto a las ganancias, quedan alcanzadas por dicho tributo todos los rendimientos, rentas o enriquecimientos obtenidos por personas de existencia visible o ideal, siempre que cumplan con las condiciones de permanencia, periodicidad y habilitación o explotación de la fuente.

Asimismo y en virtud del artículo 2°, inciso 2, del mentado plexo normativo, en el caso de sociedades como es la actora, todas las ganancias que éstas obtengan tributan el referido impuesto, aun cuando no cumplan con los requisitos del inciso 1, de dicho artículo. A tal efecto, la ley se apoya en la idea de que los sujetos sociedades o empresas, son potencialmente capaces de obtener y reproducir cualquier tipo de renta, y

asigna a todos sus resultados el carácter de ganancias imputables, acogiendo el concepto de renta, según la teoría del balance.

11) Que, por otro lado, el artículo 80 de la referida ley admite la deducción de gastos siempre que sean los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, y que se acredite con la documentación correspondiente, de conformidad con lo previsto en su artículo 37.

En efecto, según el artículo 33 de la ley 11.683, el principio rector es que las registraciones contables de los contribuyentes deben estar respaldadas por la documentación pertinente y sólo de la fe que éstas merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas. En caso contrario, el Fisco puede apartarse de las constancias contenidas en los libros de los responsables puesto que los asientos contables deben encontrarse apoyados en instrumentos indubitables.

En el caso, según surge de las actuaciones y el acto de determinación de oficio, se verificó que Pan American Energy SA en los períodos 2014 y 2015 operó en forma directa con la empresa Global Strategies SA, sin la interposición de CT Consultores SRL, que supuestamente prestaba el mismo servicio, tenía como único cliente a la contribuyente y para prestar el mentado servicio, subcontrataba a la proveedora original, la que no posee el cliente pero sí el negocio.

"Que, ello refuerza la postura fiscal en cuanto a que CT Consultores SRL no prestó servicio alguno, siendo su figura meramente simulada, ***al sólo fin de incrementar los costos del servicio, dando visos que la firma Global Strategies SA fue la auténtica prestadora (fs. 111 a 115 del Cpo. Proveedora CT Consultores SRL)".***

A mayor abundamiento se dejó constancia que tanto las autoridades de CT Consultores SRL como sus integrantes y apoderados también lo son o lo fueron de Global Strategies SA, tal como fue detallado a fs. 21 del acto administrativo.

En atención a todo lo expuesto se consideró la diferencia de facturación entre Global Strategies SA a CT Consultores SRL y de éste a Pan American Energy SRL como gasto impugnable en la gabela en cuestión.

Respecto de Transporte Benitez SRL se observaba la misma situación que la analizada con la proveedora anterior, es decir que una empresa efectuó la totalidad de las tareas vinculadas con el servicio, pero otra empresa tenía la facturación como única tarea.

En razón de las circunstancias desarrolladas en el acto determinativo, quedaba comprobado que Transporte Benitez SRL no era más que una mera simulación fraguando mediante este ardid el verdadero destino de la salida de fondos, ajeno a la

actividad empresarial, que luego las empresas integrantes imputaron indebidamente en sus balances impositivos bajo la figura de gastos ficticios.

En cuanto a la empresa **JMS Publicidad SRL**, quien habría brindado asesoramiento vinculado al departamento de relaciones institucionales para el desarrollo de acciones comunicacionales eficaces, el Fisco señaló que la administrada no logró probar la prestación del servicio ni lo mencionó en su escrito de disconformidad.

Conforme surge del acto de determinación, ni de la documentación aportada tanto durante la fiscalización cursada como en oportunidad de presentar el descargo de disconformidad a la vista surge que la contribuyente justifique que las presuntas proveedoras efectivamente celebraron operaciones con ella, dejando en evidencia que no son más que figuras interpuestas para disminuir la carga fiscal.

"Que, las certificaciones contables fueron tenidas en cuenta no modificando el criterio originalmente adoptado en la vista corrida toda vez que se admitió como gasto el monto facturado por Global Strategies SRL y Jas SRL a CT Consultores SRL y Transportes Benitez SRL, respectivamente".

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

En este sentido, es dable señalar que el IVA exige que el hecho imponible se haya perfeccionado en cabeza del vendedor para que sea procedente el cómputo del pertinente crédito fiscal, pero no se trata de cualquier vendedor sino sólo de aquel respecto del cual se perfeccionó el hecho imponible.

No puede dejar de considerarse en tal sentido que el art. 12 de la ley de IVA subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto de los vendedores de bienes, extremo que no se cumple en el caso ya que no se acreditó que los proveedores en cuestión tengan la capacidad para efectuar las operaciones impugnadas.

12) Que, por todo lo expuesto corresponde rechazar los agravios de la actora sobre este punto, ya que sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios respecto de los que invoca la recurrente no configura arbitrariedad (Fallos: 273: 205; 274:35; 276:311, entre otros).

13) Que, en relación con la cuestión atinente a la sanción por defraudación, la configuración del ilícito tipificado en el artículo 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 artículo 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento "intención", según resulta de las expresiones "declaraciones engañosas" u "ocultación maliciosa", utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco.

Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por comisión o por omisión y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño.

En el caso de autos, tal como surge de los actos de condena, el Fisco ponderó que las operaciones celebradas con los proveedores caracterizados como apócrifos revelaban la existencia de una maniobra defraudatoria para perjudicar al Fisco, y que permitía tener por acreditado el elemento subjetivo del tipo previsto en el artículo 46 de la ley de procedimiento fiscal, esto es, la intención dolosa de la sumariada.

También ponderó que la imputada no había aportado elementos probatorios a fin de desvirtuar la intención dolosa presumida, en función de los tres primeros incisos del art. 47 de la ley de rito fiscal, pese a contar con amplias posibilidades de hacerlo.

14) Que, tal como se señaló anteriormente debe hallarse probada la intención dolosa y describirse la conducta infraccional en forma precisa.

En efecto, el hecho de que se detecte el uso y registración de documentos falsos *per se* no resulta suficiente a los efectos de aseverar que el comportamiento resulte defraudatorio. Por lo tanto, toda vez que no surgen de los actos de condena 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, dejar sin efecto las sanciones impuestas respecto del IVA y del Impuesto a las Ganancias y reencuadrarlas en los términos del art. 45 de la ley 11.683, fijando su monto en el mínimo legal vigente al momento de los hechos. Finalmente, no puede soslayarse que el reencuadre en la figura del 45 resulta más benigno que la sanción impuesta por defraudación, respecto de la cual la actora tuvo la oportunidad de ejercer su

derecho de defensa. Por otro lado, tampoco se advierte que el hecho de ser gran contribuyente resulte por sí solo un motivo para agravar la pena.

15) Que, finalmente, y en lo que refiere a la **determinación por Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas-**, este instituto ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (Fallos: 323:3376 y 346:1039).

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

a) La necesaria existencia de una erogación, es decir una salida de dinero concreta.
b) La carencia de documentación de la erogación o que se encuentre documentada con elementos falsos.
c) La presunción *iuris tantum*: ante el indicio de una comprobación de una erogación efectivamente realizada y la ausencia de documentación que la respalde, o que, de existir, se verifiquen en torno a ella vicios insanables se presume la configuración del instituto de salidas no documentadas, la que admite prueba en contrario.

16) Que, al respecto la Corte Suprema tiene dicho que una salida de dinero carece de documentación –a los fines de aquella norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto que, si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar – al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario (Fallos: 326:2987).

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

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

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

En efecto, el Fisco señaló en el acto determinativo que *"en función a las certificaciones contables arrimadas como prueba documental, esta área procedió al análisis de los pagos de las proveedoras observadas CT Consultores SRL y Transporte Benitez SRL con las firmas Global Strategies SA y Jas SRL, respectivamente, entendiendo que por los pagos analizados respecto de los proveedores observados hacia terceros y hasta ese límite, se encuentra identificado el real beneficiario de los mismos.*

"Que, en consecuencia, se procedió a recalcular la base imponible del ajuste fiscal comunicado en la vista oportunamente conferida a la contribuyente, procediendo a gravar la diferencia con el Impuesto a las Ganancias –Salidas no Documentadas…" (confr. fs. 34 del acto determinativo).

En efecto, tal como se señaló anteriormente, la AFIP concluyó en que los servicios habían sido efectivamente prestados por JAS SRL y Global Strategies, Y NO POR LOS PROVEEDORES CUESTIONADOS (CT CONSULTORES SRL, TRANSPORTES BENITEZ Y JMS PUBLICIDAD). Por lo expuesto, y en función a las certificaciones contables arrimadas en sede administrativa entendió que por los pagos analizados respecto de los proveedores observados hacia terceros y **hasta ese límite se encontraba acreditado el real beneficiario. En consecuencia, se procedió a recalcular la base imponible del ajuste fiscal y a gravar la diferencia con el Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas- conforme se detalla en los Anexos A y B adjuntos al acto determinativo.**

En cuanto a JMS Publicidad, el Fisco remarcó que no se encontraba acreditada la prestación del servicio, cuestión sobre la cual la actora no expresó su disconformidad.

En atención a lo dicho hasta aquí y toda vez que los agravios de la actora se limitan a discrepar con lo resuelto por el Tribunal Fiscal sin efectuar una crítica concreta y razonada sobre los fundamentos y en cuanto al proceder del Fisco al respecto, corresponde su rechazo.

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

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

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

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

Asimismo, debe ponderarse si tal conducta resulta culposa o dolosa.

Al respecto cabe señalar que, tal como se señaló en el considerando 13, la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según resulta de las expresiones "declaraciones engañosas" u "ocultación maliciosa", utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga que incumbe al Fisco.

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

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

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

20) Que, en el *sub lite*, el Fisco, en el acto en el que impuso la sanción, tuvo en cuenta lo resuelto por la Corte en la causa *ut-supra* citada.

Y, luego, ponderó que, a partir de la modificación dispuesta por la ley 25.765 al art. 46 de la ley 11.683, que incorporó la expresión "por acción u omisión", la falta de pago por salidas no documentadas podía encuadrarse como un supuesto de ocultación maliciosa que demostrara la existencia de una maniobra a fin de perjudicar al Fisco.

Así consideró que *"...en efecto, del análisis de las actuaciones surge que se detectaron operaciones con proveedores cuya existencia real y efectiva no pudo ser*

probada fehacientemente y, en consecuencia, se formularon los respectivos cargos impugnándolas y se proyectaron los ajustes impositivos correspondientes. De tal manera, quedó acreditado el aspecto material de la infracción, en virtud que la responsable no ingresó oportunamente el gravamen a las salidas no documentadas correspondientes por dicha erogación, mediante la falta de presentación de la declaración jurada (el volante de pago previsto en la Resolución General Nº 893, que reviste tal carácter)". (confr. fs. 43 del acto determinativo de salidas no documentadas).

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

En tal sentido se debe puntualizar que dicho organismo sostuvo que la actora no había presentado los formularios o volantes de pago e ingresado lo adeudado por salidas no documentadas conforme lo reglamenta la resolución 893, pero no acreditó el dolo en tal conducta ni explicó con precisión por qué se encuentran configuradas las presunciones de defraudación.

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

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

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

Por todo lo expuesto **SE RESUELVE**: **1)** confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan el IVA, el Impuesto a las Ganancias y el tributo a las salidas no documentadas, **2)** modificarlas respecto de las multas correspondientes al IVA y el Impuesto a las Ganancias, reencuadrándolas en los términos del art. 45 de la ley 11.683, de conformidad con lo dispuesto en el considerando 14; y **3)** revocar lo

resuelto respecto a la multa correspondiente al Impuesto a las Ganancias- Salidas no Documentadas- que se deja sin efecto. Las costas se imponen en ambas instancias por su orden en atención a la forma en que se resuelve y la naturaleza compleja de la cuestión.

Regístrese, notifíquese, remítase al Representante del Fisco y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 04/06/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38554631#414739486#20240604095000160