CAF 5163/2019/CA1; ANDRE, LUIS ENRIQUE c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 26 de diciembre de 2019.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que con fecha 28/9/07 el Jefe (int) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP-DGI dictó la Resolución Nº 256/07 –DV RRMP– (fs. 5/35), a través de la cual determinó de oficio la materia imponible en el impuesto a las ganancias –IG–, período fiscal 2004, con más los intereses resarcitorios, sin aplicar ninguna sanción en razón de lo normado en el artículo 20 de la ley 24.769. Por su parte, el 26/11/07 el mismo funcionario dictó la Resolución Nº 312/07 (fs. 129/162), por medio de la cual determinó de oficio la materia imponible en el impuesto al valor agregado –IVA–, períodos fiscales 1 a 12 de 2004, calculó los intereses resarcitorios y aplicó una multa en los términos del artículo 46, únicamente con respecto a los períodos fiscales 02 a 06 y 08 a 12 de 2004.

Apeladas las mismas por el contribuyente Luis Enrique Andre –en adelante Sr. Andre–, el Tribunal Fiscal de la Nación –TFN–, Sala B resolvió: 1º) confirmar parcialmente la determinación de oficio del IG, con costas según sus respectivos vencimientos; 2º) confirmar parcialmente la determinación de oficio del IVA, con costas según sus respectivos vencimientos y 3º) confirmar parcialmente la multa aplicada, reduciendo su *quantum* al mínimo de la escala legal, con costas en lo que se confirma y por su orden en la proporción que fue reducida (fs. 224/230)

Por su parte, en el resolutivo 4º) de dicha sentencia, el *a quo* ordenó al organismo fiscal a que practicara la reliquidación de la deuda, extremo cumplido a fs. 249/265 y 275/278 vta., aprobada por sentencia de fs. 281.

Para resolver del modo descripto, luego de describir los argumentos de las partes contendientes, analizó en primer término el planteo de nulidad articulado por la parte actora.

Frente a la invocación de la falta de fundamentación de las resoluciones apeladas, sostuvo que de la compulsa de los antecedentes

administrativos y de la lectura de aquellas surgieron claramente sus fundamentos, en lo que hace a los hechos constatados y al sustento normativo. Así, desechó que hubiera violación de la garantía del debido proceso adjetivo.

En lo que concierne a la cuestión de fondo, efectuó un detalle de los cargos impuestos por el organismo fiscal, basando su explicación en los términos de los informes finales de inspección del IG y del IVA.

Explicó que la fiscalización se inició en torno del IG-2004, período en el cual el encartado no había presentado la DDJJ correspondiente.

Se analizaron los proveedores consignados en el Libro IVA-compras, observándose a la firma Cereales Tandil SA, por no hallarse inscripta en la AFIP.

En relación a dicho proveedor, indica que el Sr. Andre había manifestado que a causa de un incendio perdió la totalidad de la documentación respaldatoria.

Mencionó que al presentar su descargo en la instancia administrativa el Sr. Andre acompañó el denominado "Anexo I", con copia de las facturas de compra que no habían sido computadas al momento de liquidar el IG; sin embargo –continuó– siete operaciones no fueron admitidas, por no acompañarse copia de los comprobantes respectivos.

Afirmó que, en cuanto se refiere al cálculo del "margen de utilidad bruta" efectuado por la parte acora, el fisco nacional aclaró que al contar con la documentación que respalda las operaciones concertadas no correspondía la aplicación de presunciones.

Aseveró que en sede administrativa se produjo prueba pericial contable, en donde se adjuntó el denominado "Anexo A" con el detalle de la reliquidación del IG, incorporando ciertos gastos no computados por la inspección.

Precisó que entre los mismos se encontraron las "gratificaciones extraordinarias" abonadas en efectivo en 12/04 a los empleados Martín Alberto Rodríguez y José Gilberto Baigorria junto con sus

sueldos anuales complementario –SAC–; gastos en concepto de impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias que surgieron de la Cuenta Nº 27.810.555/21 del Banco de la Provincia de Buenos Aires, y las retenciones del IG.

Explicó que estos tres gastos no fueron admitidos por el fisco nacional. El primero de ellos en razón de que no encuadrarían en los "beneficios sociales", sino que se hallarían incursos en las "asignaciones remunerativas" sujetas a aportes y contribuciones de la seguridad social; en tal inteligencia, el Sr. Andre –empleador– no habría efectuado ninguna retención al abonar las gratificaciones. Los dos restantes, por carecer de respaldo documental.

En orden a los argumentos blandidos por el actor al ocurrir ante el TFN, precisó que para computar las compras al proveedor Cereales Tandil SA debió demostrar la real magnitud de las mismas, probando la congruente relación con las ventas efectuadas, o bien tendría que haber acreditado la necesidad del insumo comprado para el proceso productivo de su actividad. En definitiva –concluyó– tuvo que haber demostrado la necesidad de las compras para arribar a las ventas no impugnadas, cosa que no hizo.

Puso de resalto que en rigor no se trató de una determinación sobre base presunta, y por ello no se utilizó un margen de utilidad bruta para la liquidación del IG.

En lo que toca concretamente a la deducción de las gratificaciones extraordinarias, invocó el Fallo Plenario Nº 322 de la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, recaído *in re* "*Tulosai, Alberto Pascual c/Banco Central de la República Argentina s/ley 25.561*", del 19/11/09, en el que se resolvió que "*...la bonificación abonada por el empleador sin periodicidad mensual y en base a un sistema de evaluación de desempeño del trabajador, no debe computarse a efectos de determinar la base salarial prevista en el primer párrafo del art. 245 de la L.C.T.*".

A partir de ello, interpretó que las gratificaciones no podrían caber dentro del "sistema de evaluación de desempeño del trabajador", ya que no se arrimó prueba de ello. Más precisamente,

puntualizó que "*para considerar que las mismas resultan no remunerativas la actora debería haber demostrado que las pretendidas gratificaciones responden a un sistema de evaluación del desempeño del trabajador –detallándolo y haciéndolo saber–, además de descartarse la existencia de fraude a la ley laboral –cuestión ajena a este Tribunal–, cosa que no hizo*".

En razón de la ausencia de prueba aseveró que las pretendidas gratificaciones extraordinarias no remunerativas no son más que pagos arbitrarios en favor de los trabajadores, que deben incluirse en las asignaciones remunerativas sujetas a aportes y contribuciones de la seguridad social y a las retenciones sobre las rentas del trabajo personal en relación de dependencia.

Desde otro ángulo, en lo concerniente al ajuste en el IVA, relativo al proveedor Cereales Tandil SA, expuso que resultaría imposible que a su respecto se haya generado el débito fiscal contra el cual imputar el crédito fiscal, razón por la cual lo confirmó.

Por último, en lo relativo a la sanción impuesta en el IVA, afirmó que el computo de un crédito fiscal contra el cual no existe debito fiscal alguno, por tratarse de un proveedor inexistente, pone de manifiesto una incidencia en la materia imponible determinada que reúne la calidad de "grave" que prevé la presunción legal contenida en el artículo 47, inciso b) de la ley 11.683. Ello por cuanto se trata de una maniobra que en modo alguno puede considerarse negligente, en tanto implica la voluntad y el conocimiento de estar engrosando el crédito fiscal para obtener la consecuente disminución del impuesto a ingresar.

Concluyó que se ha activado correctamente la presunción en cuestión, cabiéndole a la encartada desvirtuar la misma, cosa que no hizo.

Precisó que la "grave incidencia", en torno al proveedor Cereales Tandil SA, fue constatada en función de los datos inexactos que surgieron de los libros del contribuyente.

Adujo que al activarse correctamente una de las presunciones legales –en referencia a la prevista en el art. 47, inc. b)–, la cual no fue desvirtuada por la interesada, devino abstracto el análisis de las

restantes, referidas en la Resolución Nº 312/07 (DV RRMP), esto es, las consagradas en los incisos a) y c).

En conclusión, confirmó parcialmente la multa, reduciendo su graduación al mínimo legal.

II. Que contra dicho pronunciamiento se alzaron ambas partes.

La firma actora interpuso recurso de apelación a fs. 232, expresó sus agravios a fs. 237/245 y el fisco nacional los replicó a fs. 307/311 vta.

De su lado, el fisco nacional apeló a fs. 236. No obstante, a fs. 295/296 obra la Nota Nº 1370/17 (SDG TLI) acompañada por la representación fiscal, en la cual la Subdirección General de Técnico Legal Impositiva resolvió "*desistir de su apelación en cuanto resolvió revocar parcialmente las determinaciones de oficio apeladas, disminuir el quantum de la sanción apelada –con costas por su orden en la proporción en que fuera reducida– y no imponer costas a la actora por su planteo de nulidad; y apelar lo resuelto con relación a las costas en los puntos 1º) y 2º) de la sentencia*…". En orden a ello, a fs. 298/302 expresó agravios en cuanto a la apelación mantenida, los cuales no fueron contestados por la actora.

Ambos recursos fueron concedidos a fs. 246.

III. Que en el memorial de la parte actora, en primer lugar se refiere a la observación del proveedor Cereales Tandil SA, aduciendo que si bien el organismo impugnó su existencia, ello no implica necesariamente que no haya adquirido los bienes.

Señala que la prueba producida en la instancia administrativa da cuenta de que la inexistencia de dichos productos generaría un margen de utilidad inexistente.

Precisa que el desconocimiento de los gastos implicaría sostener que su actividad presentaría un margen bruto de utilidad del 45,36%, mientras que el margen tomado por el perito para la actividad es del 11%.

Afirma que la determinación de oficio se aparta de todo criterio de razonabilidad y coherencia, al crear, en base a la impugnación de los gastos necesarios, una realidad económica inexistente.

Invoca los artículos 17 y 80 de la ley de IG, y efectúa expresiones en torno a la necesidad de los gastos para mantener y conservar la fuente productora de rentas.

Declara que de la pericia surge que sin tales compras nunca pudieran haber existido las ventas cuya ganancia pretende gravar.

En lo referido a las gratificaciones extraordinarias, menciona que no se trata de una manifestación unilateral de su parte, sino que tal afirmación encuentra respaldo en los recibos de sueldo oportunamente emitidos, así como en las manifestaciones de los dos empleados beneficiarios de los mismos, quienes reconocieron que se trató de un premio al trabajo en su empresa y buen rendimiento durante el año 2004.

Manifiesta que dicho gasto es deducible en los términos del artículo 87 inciso g) de la ley del gravamen.

Destaca que el TFN reconoció que las gratificaciones fueron abonadas como recompensa a la labor desempeñada por los empleados; a partir de ello –prosigue– no existe óbice que impida la deducción de tal concepto.

Acusa que la sentencia recurrida crea nuevos requisitos para la admisibilidad de la deducción en cuestión, afectando el principio de legalidad que rige en materia tributaria.

Afirma que la sentencia apelada no brinda explicación en cuanto a cuál sería el motivo por el cual el carácter remunerativo o no de las gratificaciones tiene incidencia sobre la deducibilidad.

Por último, expresa agravios en torno a la confirmación de la multa impuesta en el IVA.

Desconoce que la sentencia recurrida haya llevado adelante un real análisis del acto sancionatorio, abocándose solo a estudiar directamente la conducta imputada, lesionando así su derecho de defensa; ello por cuanto –afirma– se introdujo argumentos que siquiera habían sido incorporados por el fisco nacional.

Menciona que el fisco nacional no ha llevado a cabo la inferencia mediante la cual estimara que devino operativa cada una de las

presunciones legales de dolo, haciéndolo en su lugar el TFN. Al respecto, destaca que la tarea de este último es revisora, no subsanadora.

Afirma que el organismo fiscal en ningún momento hizo mención de cuáles serían los hechos encuadrables en cada uno de los incisos del artículo 47 de la ley 11.683, ni mucho menos aclaró cómo es que los mismos determinan la operatividad de la presunción de dolo que involucra.

Además sostiene que no acreditó los elementos necesarios para probar la existencia del elemento subjetivo del tipo que pretende aplicar.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

IV. Que, por su parte, el fisco nacional se agravia de la forma en que fueron impuestas las costas.

Transcribe los segmentos del fallo en los que se dio cuenta de que la actora había acompañado documentación que los funcionarios fiscales no habían tenido a la vista –en referencia al "Anexo I"–, y expresa que el juez administrativo actuó conforme a derecho en cuanto a la apreciación de la prueba para arribar a las determinaciones atacadas. Así pues –declara– valoró todas las pruebas aportadas, mas no las que no tenía a la vista al momento de liquidar los gravámenes.

Critica la manera en que fueron distribuidas las costas en los puntos 1º) y 2º) de la sentencia en crisis, solicitando que se impongan las de ambas instancias a la parte actora, o eventualmente por su orden.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada en lo que ha sido materia de agravios.

V. Que antes de ingresar al tratamiento de los agravios presentados, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

VI. Que, asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos: 300:985).

Así pues, "*…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)*" (cfr. CNACAF, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI"*, Causa Nº 27.409/2012 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/2014 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/2016 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33.113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/2016 del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/2018 del 7/5/19, entre otros).

VII. Que, ello sentado, dado el modo en que se encuentra presentada esta *litis*, razones metodológicas sugieren demarcar las materias sobre las cuales esta Alzada está llamada a resolver, teniendo en cuenta que ambas partes han presentado sendos recursos de apelación contra la sentencia de fondo dictada por el TFN a fs. 224/230.

La materia se identifica pues con las determinaciones de oficio practicadas por el organismo fiscal en torno al IG-2004 y el IVA-01 a 12/04 –en ambos casos con más los intereses resarcitorios–, adicionándose a este último ajuste la multa establecida con respecto a los períodos 02 a 06 y 08 a 12/04.

Tal como se expuso anteriormente, la parte actora se alza particularmente contra la convalidación de la impugnación de las compras efectuadas al proveedor Cereales Tandil SA; contra la desestimación de la deducción de las gratificaciones extraordinarias, y contra la confirmación de

la multa. De su lado, la demandada lo hace en relación al modo en el cual el *a quo* distribuyó las costas.

En el orden descripto serán tratados tales asuntos.

VIII. Que la impugnación de las compras que el Sr. Andre computó en su libro IVA-compras tiene origen en la propia instancia fiscalizadora.

Se observa que en los informes finales de inspección correspondientes al IG y al IVA se expuso que, al controlar a los proveedores, se advirtió que Cereales Tandil SA no se encontraba inscripto en la AFIP, según pudo corroborarse de las consultas realizadas en el padrón general (antecedentes administrativos –a.a.–, Cpo. "Antecedentes Investigaciones", fs. 18/21 y Cpo. "IVA-1", fs. 39/42).

A partir de tal premisa la encartada ofreció prueba informativa a diligenciarse al mentado proveedor y a la Dirección de Personas Jurídicas de la Provincia de Buenos Aires, a lo cual la inspección hizo lugar (fs. 167/180 del Cpo. IVA-1). El resultado fue la no contestación del oficio dirigido a la repartición pública provincial, cuyo diligenciamiento fuera acreditado a fs. 183/185 del mismo cuerpo de antecedentes, y la no acreditación del diligenciamiento del oficio dirigido a Cereales Tandil SA. De ello se da cuenta a fs. 281 de igual cuerpo de antecedentes.

Posteriormente, al ventilarse el proceso jurisdiccional ante el TFN, la recurrente ofreció los mismos medios probatorios (fs. 84/89 vta) y, a pesar de ordenarse su producción, no fueron efectivizadas (*vide* fs. 120, 124, 210 y 218).

En este estado de cosas, cobra relevancia lo apuntado por el organismo fiscal, en el sentido de que "*...no pudo verificarse el circuito de pago de las operaciones..., ni el supuesto proveedor se encuentra inscripto ante esta AFIP-DGI, ni se le han otorgado autorizaciones para la emisión de comprobantes, pudiendo ser consultada esta última cuestión en las bases a disposición de los contribuyentes...*" (fs. 23).

Ahora bien, frente a la improbada existencia del proveedor en cuestión, la recurrente afirma que el ajuste del IG se alejaría de la realidad, en razón de que, al no computarse los costos, el "margen bruto de

utilidad" sería del 45,36% en lugar del 11%, que es el valor que el perito contador determinó por muestreo.

Para sustentar tal aseveración se apoya en el dictamen pericial que se elaboró en la instancia administrativa (a.a. Cpo IVA-2, fs. 255/256 vta, y sus anexos).

En rigor, tales expresiones no logran conmover cuanto fuera analizado y resuelto por el *a quo*, en cuanto a que, en el caso concreto, y para la actividad desarrollada, la actora no demostró la relación existente entre las compras presuntamente efectuadas a Cereales Tandil SA y las ventas por ella realizadas, resultando insuficiente para este cometido la prueba pericial contable, único medio producido.

Ello es así pues, si el propósito fuera demostrar que las ventas realizadas en el ejercicio no podrían haberse realizado sin la adquisición de los insumos, debiera haber intentado demostrar, con suficiente grado de detalle, la vinculación entre ambos extremos. Téngase en cuenta que en la causa se ha logrado probar que la explotación empresarial contaba con varios proveedores.

Por otro lado, también es acertado lo sostenido por el tribunal de grado, en cuanto a que en la especie no se trató de una determinación de oficio sobre base presunta, en donde se utilizara el margen de utilidad bruta para liquidar el impuesto, sino de base cierta. Esto quiere decir que el ajuste no se cimentó en indicios o presunciones cuya razonabilidad esté en duda.

En suma, en lo tocante a este primer asunto, en razón de la ausencia de despliegue probatorio, y ante los inatendibles argumentos volcados por la recurrente, se confirma la sentencia apelada.

IX. Que el segundo asunto elevado por el Sr. Andre para su consideración versa sobre las gratificaciones extraordinarias, cuya deducción de la renta bruta pretende.

Las mismas surgen del dictamen pericial anteriormente referido, en donde el profesional contable dio cuenta de que en diciembre de 2004 el contribuyente abonó $ 65.000 a dos empleados: $ 15.000 al Sr. Martín Alberto Rodríguez y $ 50.000 al Sr. José Gilberto Baigorria.

Fecha de firma: 26/12/2019
Alta en sistema: 03/02/2020
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#33148874#252912699#20191226114612179

Para así dictaminar, el perito se basó en las copias de los recibos de haberes y en las manifestaciones de reconocimiento brindadas por los trabajadores, con certificación de firmas (a.a., Cpo IVA-2, fs. 255/263).

En su expresión de agravios, el Sr. Andre invoca el artículo 87 inciso g) de la ley 20.628 (t.v.), cuya parte pertinente establece que: "*De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir… Los gastos o contribuciones realizados en favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia en favor de los empleados, dependientes u obreros. También se deducirán las gratificaciones, aguinaldos, etc., que se paguen al personal dentro de los plazos en que, según la reglamentación, se debe presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio*".

"*La Dirección General Impositiva podrá impugnar la parte de las habilitaciones, gratificaciones, aguinaldos, etc., que exceda a lo que usualmente se abona por tales servicios, teniendo en cuenta la labor desarrollada por el beneficiario, importancia de la empresa y demás factores que puedan influir en el monto de la retribución*".

Se adelanta, los agravios no son viables.

En primer lugar, cabe destacar que el distingo fijado entre pagos de carácter remunerativo y no remunerativo, lejos de configurar un requisito de validez para la deducibilidad en el IG, forma parte del razonamiento que el TFN ha seguido para indagar si efectivamente los pagos responderían a un sistema de evaluación de desempeño de los trabajadores.

De acuerdo con el mismo, si no hay periodicidad mensual en el pago, y se basa en un sistema de evaluación de desempeño, el mismo no debe computarse a efectos de determinar la base salarial prevista en el artículo 245 de la ley 20.744 (t.v.).

Ahora bien, la prueba acerca del motivo por el cual el empleador gratificó a sus dos empleados es vital, ya que permite saber si se está enfrente de una *gratificación deducible* (ley 20.628, art. 87 inc. g), o bien de una *liberalidad cuya deducción la norma no admite* (conf. misma ley, art. 88 inc. i).

De la compulsa de la prueba se extrae que el empleado Rodríguez trabajó para el Sr. Andre entre los días 19/1/04 y el 28/9/05, percibiendo una remuneración neta aproximada de $ 600. En diciembre de 2004 se lo benefició con una gratificación extraordinaria de $ 15.000, como recompensa a su labor durante el año 2004; en el mismo recibo consta el pago del SAC de $ 364,61 (a.a., Cpo IVA-2, fs. 260/261).

De su lado, el Sr. Baigorria trabajó en para el contribuyente entre el 2/5/98 y el 21/3/05, percibiendo en el año 2004 una remuneración neta aproximada de $ 700. En diciembre de 2004 se le abonó una gratificación extraordinaria de $ 50.000, en concepto de premio por el tiempo trabajado en su empresa y buen rendimiento. El SAC de ese mismo mes fue de $ 390,86 (mismo cuerpo de antecedentes, fs. 262/263).

En sentido estricto, lo que está en debate no es la veracidad de los pagos, sino su deducibilidad en la liquidación del IG-2004. Para ello, resulta revelador la propia consigna prevista por la ley del gravamen, al estipular que podrá impugnarse la gratificación que exceda lo que usualmente se abona por tales servicios, teniendo en cuenta la labor desarrollada por el beneficiario, importancia de la empresa y demás factores que puedan influir en el monto de la retribución (conf. art. 87, inc. g *in fine*).

En el singular, se advierte que las gratificaciones exceden por mucho a las remuneraciones de los empleados, no brindándose ninguna precisión acerca de los trabajos desarrollados, su importancia, y demás componentes pudieran gravitar en la causa y monto de las gratificaciones.

Ante la ausencia de explicación, la sentencia apelada, en este aspecto, también debe confirmarse.

X. Que en tercer lugar, el Sr. Andre se agravia de la imposición de la multa en el IVA, dirigiendo sus argumentos contra la operatividad de la presunción de dolo contenida en el artículo 47 inciso b) de la ley 11.683.

Fundamentalmente acusa que el organismo no llevó a cabo la inferencia mediante la cual estimara que devino operativa cada una de las tres presunciones previstas en la Resolución 312/07 (DV RRMP).

En primer lugar, al contrario de lo que arguye la recurrente, en las actuaciones administrativas se puede ver un acabado tratamiento al aspecto infraccional. En efecto, encontramos la pieza obrante a fs. 270/273 del Cuerpo IVA-2 de los antecedentes; la instrucción del sumario (fs. 274/286) y el Dictamen Jurídico Nº 232/07 DO DVRRMP (fs. 314/321 vta). En cada uno de ellos se analiza la conducta desplegada por la encartada y su calificación legal.

Luego de ello, el TFN se pronunció en favor de confirmar el encuadre legal en los términos de la presunción de dolo contenida en el artículo 47 inciso b), a causa de que el crédito fiscal, contra el cual no existió debito fiscal –por tratarse de un proveedor inexistente–, puso de manifiesto una incidencia en la materia imponible determinada, que reunió la calidad de grave. Recuérdese que dicho precepto dispone que "*Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando… en la documentación indicada en el inciso anterior* [libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos] *se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible*".

Se aprecia aquí que lo indicado por el TFN se conforma a derecho, desde que la contabilización de las compras a Cereales Tandil SA ha incidido gravemente en la liquidación original del IVA original. De ello da cuenta el cotejo de los "créditos fiscales" consignados en las DDJJ originales (a.a., Cpo IVA-1, fs. 36), en contraste con los que surgen de la reliquidación practicada por AFIP a fs. 249/250 de autos, aprobada a fs. 281.

Frente a tal coyuntura, la actora no ha arrimado ningún elemento adicional que permita entender que el resultado que la ley presume –esto es, la existencia de la "voluntad de producir declaraciones engañosas…" (conf. art. 47 primer párrafo)– no haya existido.

Tiene dicho esta Sala que no puede obviarse que la inversión de la carga de la prueba del dolo opera para el particular una vez que los hechos fácticos que dan lugar a tales presunciones han sido alegados y acreditados (*in re* "*Nextel Corp. S.A. (TF 21.389-I) c/ DGI*", Causa Nº

38.498/04, del 16/05/08 y "*Álvaro, Raúl Omar c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 39.074/2014, del 3/3/15).

En mérito de lo analizado en esta parcela, se confirma la multa aplicada.

XI. Que por último, se agravia el fisco nacional por el modo en que fueron distribuidas las costas.

La apelación se dirige contra los puntos 1º) y 2º) de la sentencia recurrida –en cuanto resolvió *imponer las costas según sus respectivos vencimientos*–; particularmente en lo referido a la admisibilidad de los gastos acreditados en el denominado "Anexo I".

Preliminarmente, cabe colegir que lo argüido por el fisco nacional, en cuanto a que el juez administrativo actuó conforme a derecho al apreciar la prueba, es correcto. Ello así, habida cuenta de que las probanzas que derivaron en la "revocación parcial" de los ajustes fueron arrimadas por la actora recién al interponer el recurso de apelación ante el TFN.

En efecto, según se puede ver, el 28/2/06 el Sr. Andre había presentado una multinota ante el organismo, informando que a causa de un siniestro ocurrido el 31/10/05 no contaba con documentación de su actividad correspondiente al año 2004 (a.a, Cpo IVA-1, fs. 6); a pesar de ello, el 25/10/07 –fecha en que presentó el recurso de apelación ante el TFN–, acompañó sendas facturas emitidas por algunos proveedores, las cuales fueron admitidas por el *a quo*. Sobre este particular, la recurrente se limitó a decir que "*...evidentemente se trató de un error MATERIAL en la confección del AXEXO I, pues dichas facturas existen y se acompañan al presente...*" (sic. fs. 87).

Pero más allá de ello, al contestar el recurso de apelación, la representación fiscal esgrimió argumentos contra dichos gastos, fundamentalmente con epicentro en la vinculación de los mismos con la actividad comercial desarrollada por el Sr. Andre (fs. 108 vta/109). Los mismos, claro está, fueron desechados por el tribunal de grado.

Siendo ello así, el carácter de vencida de la demandada no está en duda, lo cual conduce a convalidar el criterio adoptado por el TFN en el singular.

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE: 1º)** Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, con costas (CPCCN, art. 68, primer párrafo). **2º)** Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la distribución de las costas dispuestas en los resolutivos 1º) y 2º) de la sentencia apelada y, por lo tanto, confirmarlas, con costas (CPCCN, art. 68, primer párrafo).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

Fecha de firma: 26/12/2019
Alta en sistema: 03/02/2020
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#33148874#252912699#20191226114612179