43625/2023 LRF GROUP SA (TF 36905-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 23 de mayo de 2024.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, en la sentencia del 16 de abril de 2019, resolvió por mayoría, confirmar las resoluciones nºs 405/2012, 406/2012 y 407/2012 que determinaron de oficio la obligación tributaria de la firma L.R.F. GROUP S.A. en el impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2008 y 2009), en el impuesto a las salidas no documentadas (períodos fiscales 10/2007 a 12/2009) y en el impuesto al valor agregado (períodos fiscales 10, 11 y 12/2009), y liquidaron intereses "respecto de los ajustes vinculados a los proveedores New Target y City Arte S.R.L. y revocarlas respecto al proveedor Conde Marketing S.R.L., con costas según los respectivos vencimientos".

II. Esa decisión fue apelada por ambas partes.

Posteriormente, la firma actora comunicó el acogimiento y la regularización parcial en los términos de la ley 27.541 de los ajustes que fueron confirmados en aquella sentencia.

En lo que ahora importa, la Sala D del Tribunal Fiscal, resolvió: "1) Tener a L.R.F. GROUP S.A. por desistida del recurso de revisión y apelación limitida interpuesto a fs. 360. 2) Tener a L.R.F. GROUP S.A. por desistida de la acción y del derecho incluso del de repetición en lo que hace a los impuestos y a los intereses resarcitorios determinados en las Resoluciones 405/2012 y 406/2012".

III. Resta, entonces, examinar la apelación interpuesta por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI), contra la sentencia de fecha 16 de abril de 2019.

Los votos de las doctoras Agustina O´Donell y Edith Gómez integraron la mayoría en la decisión de revocar el ajuste respecto del proveedor Conde Marketing S.R.L.

Ambas consideraron relevante ponderar ciertos aspectos de la sentencia penal que desestimó la denuncia contra los directivos y responsables de la firma LRF GROUP S.A. por la presunta comisión del delito de evasión tributaria simple y agravada respecto de las obligaciones determinadas en las resoluciones nºs 405/2012 y 406 /2012.

A. La Dra. Agustina O´Donell tuvo en cuenta que:

i. La sentencia penal sostuvo:

1. "Que se pudo verificar la vinculación comercial de LRF GROUP S.A. con las otras empresas que acreditan que los servicios de publicidad fueron efectivamente prestados y cobrados".

2. "Que ésta tomo los recaudos necesarios para contratar con las proveedoras de los servicios de publicidad (City Arte S.R.L., New Target S.A. y Conde Marketing S.R.L.) atento a que certificó la real existencia de las mismas, constatando que se hallaban inscriptas y que no se encontraban, al momento de prestar el servicio, en la base de datos APOC".

3. La firma proveedora Conde Marketing S.R.L. se inscribió como contribuyente el 7 de abril de 2004, y ello exhibía que "[contaba] con varios años de inscripción antes de que la firma LRF Group S.A. contratara sus servicios, por lo que considera que nada hacía dudar de la capacidad de trabajo".

4. "Que LRF GROUP cumplió con las normativas y libró cheques de pagos diferidos 'no a la orden' [...] y efectuó las

retenciones en ocasión de cada uno de los pagos realizados, circunstancia que acredita la existencia de las operaciones documentadas y de los sujetos proveedores encontrándose detallados los bancos y las cuentas donde fueron luego depositados".

5. "Que del segundo peritaje contable [...] se desprende que Conde Marketing S.R.L. poseía efectivamente capacidad económica para prestar los servicios de publicidad contratados".

i. "[L]o expuesto en relación al proveedor Conde Marketing S.R.L., debe ser analizado a la luz del art. 20 de la ley 24.769" y de la jurisprudencia de esta cámara que sostiene que "resulta imposible desatender declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal".

ii. "[L]a sentencia penal proyecta directamente sus efectos en la sentencia a dictarse en esta instancia, máxime en virtud de la prueba pericial contable rendida en dicha sede [...] en cuanto a la efectiva existencia del proveedor o de las operaciones que realizara con dicho proveedor, es decir, con Conde Marketing S.R.L.".

B. La Dra. Edith Gomez, esencialmente, sostuvo:

i. "[Si] bien el artículo 20 de la ley 24.769 descarta el sometimiento de la cuestión tributaria a los resultados alcanzados en sede penal, ello no empece a que se debe impedir la existencia de una posible contradicción sobre aspectos sustanciales de los presupuestos fácticos comunes a ambos, pues se caería en un inaceptable escándalo jurídico".

ii. La sentencia penal concluyó "que existió una vinculación comercial entre la aquí recurrente y las firmas City Arte SRL, New Target S.A. y Conde Marketing S.A. y que acreditan que los servicios de publicidad fueron efectivamente prestados, poniendo de relieve que se encontraba acreditado el circuito de pago, la real existencia de

los proveedores cuestionados y su incripción ante AFIP y que no se encontraban incluidas en la Base Apoc al momento en que se contrataron los servicios".

C. El Dr. Daniel Martín, en minoría, ponderó:

i. El artículo 20 de la ley 24.769 establece que "la formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria" con la salvedad de la aplicación de sanciones en el marco de la ley 11.683 que está condicionada al dictado de la sentencia definitiva en sede penal.

ii. "[Ú]nicamente la declaración de hechos es la que no podrá alterarse en el ámbito del derecho represivo previsto en la Ley 11.683, limitación que no abarca su valoración".

iii. Es necesario distinguir la declaración de los hechos de su valoración pues "los informes periciales no necesariamente se circunscriben a la descripción de los hechos, sino que también incluyen valoraciones o conclusiones u opiniones que forman parte de un análisis subjetivo".

iv. La solución a la que se llega respecto de la firma proveedora Conde Marketing S.R.L. es inadecuada pues según la información que se desprendía de la inspección: (i) sus integrantes estaban incorporados en la base E-Apoc, la firma estaba "inscripta en múltiples actividades de diversa naturaleza", (ii) mediante una multinota manifestó que no celebró ningún contrato con la firma recurrente, (iii) entre el año 2008 y 2009 las ventas se cuadruplicaron "lo que no se corresponde con la cantidad de personal que declara, lo que conllevó a sostener la falta de capacidad operativa para brindar los servicios facturados", (iv) "de los resúmenes bancarios se observó que los movimientos no se condicen con el nivel de facturación

exhibido" y (v) no se reconstruyó el circuito de pagos pues "no se pudo comprobar que los montos pagados sean en todos los casos cobrados por la empresa proveedora".

III. La AFIP-DGI apeló ese pronunciamiento y expresó agravios que fueron replicados por la firma actora.

Preliminarmente, denuncia la invalidez del pronunciamiento dada una discordancia argumental entre los votos de las dos vocales que conformaron la mayoría.

Plantea que existe una discordancia en los fundamentos para revocar el ajuste respecto de la firma proveedora Conde Marketing S.R.L., pues, "aún invocando la autoridad de la sentencia penal, en un caso el criterio de definición se limitó a la pericia producida mientras que el voto restante siquiera da cuenta de este aspecto. Esta última circunstancia es la que da pábulo a la disímil situación a la que arriban las judicantes".

Subsidiariamente, sostuvo las siguientes críticas:

i. "El sentenciante ha omitido considerar [...] los hechos y pruebas producidos en el procedimiento de determinación de oficio [...] para priorizar la valoración y opinión del juez penal y de los peritos actuantes en dicha causa".

ii. "[N]o cabe extender sin más, al ámbito tributario, las conclusiones del juez penal dado que a los efectos de la determinación tributaria rigen normas específicas".

iii. El Dr. Martin afirma acertadamente que "únicamente la declaración de hechos es la que no podría alterarse en el ámbito del derecho represivo previsto en la Ley Nº 11.683, limitación que no abarca su valoración".

iv. La AFIP-DGI "basó sus impugnaciones en indicios graves, precisos y concordantes que lo llevaron a la correcta conclusión de

que las operaciones" con el proveedor Conde Marketing S.R.L no se habían realizado y efectuó una reseña de aquellos.

v. Un correcto análisis "de los hechos y la prueba recabada en el expediente, inexorablemente debiera conducir" a confirmar el ajuste respecto del proveedor Conde Marketing S.A., con la correlativa imposición de costas.

Solicita que se distribuya las costas en el orden causado, ya que, "no puede soslayarse que ha existido justificación suficiente por parte del Fisco Nacional para impugnar las operaciones" de ese proveedor.

IV. El planteo de nulidad que la AFIP-DGI introduce en esta instancia no puede ser admitido.

Ello es así, toda vez que la lectura de los votos que conforman la mayoría evidencia que ambas vocales coinciden en que los fundamentos de la sentencia penal resultaban suficientes para revocar los ajustes respecto de la firma proveedora Conde Marketing S.R.L.

Ciertamente, la Dra. Agustina O´ Donell afirmó en su voto que "la sentencia penal proyecta directamente sus efectos en la sentencia a dictarse en esta instancia, máxime en virtud de la prueba pericial contable rendida en dicha sede en cuanto a la efectiva existencia del proveedor o de las operaciones que realizara con dicho proveedor, es decir, con Conde Marketing S.R.L.".

La Dra. Edith Gomez sostuvo —además de las consideraciones expuestas en el considerando III, punto B— que la sentencia dictada en sede penal "en tanto involucra la deuda impositiva, períodos fiscales y operaciones impugnadas comprendidas en estos autos, resulta relevante, trasunta interés y proyecta efectos en la resolución de la presente causa".

En síntesis, ambas vocales coinciden en que la sentencia penal era relevante para revocar los ajustes respecto de la firma proveedora Conde Marketing S.R.L.

V. Esta sala ha dicho que las cuestiones debatidas a la luz del procedimiento reglado en la ley 11.683 y en el proceso de la ley 24.769 son diferentes. En el primero se discute la procedencia de la deuda tributaria, en tanto que en el segundo la discusión se centra en determinar la existencia de un delito tributario.

Y ha expresado que no puede haber determinación en sede penal que exhiba una finalidad distinta a la indagación sobre la posible comisión de un ilícito, de manera que no puede hacer cosa juzgada la decisión referente a la determinación de la obligación tributaria, que es propia de la competencia del Tribunal Fiscal y eventualmente de este fuero (causa "*Mascardi, Carlos Gustavo*" y "*Molinos Río de la Plata SA"*, pronunciamiento del 30 de noviembre de 2004 y del 19 de mayo de 2016; en igual sentido, Sala II, causa "*Sztejfman, Luis Carlos*", pronunciamiento del 5 de febrero de 2013).

VI. Las circunstancias expuestas por los votos que conforman la mayoría no son suficientes para tener por acreditada la realización efectiva de la operaciones que impugnó la AFIP.

Es por ello que, de acuerdo con la última parte del punto 2, inciso 'b', del artículo 86 de la ley 11.683, corresponde apartarse de las conclusiones del Tribunal Fiscal por las que tuvo por probado el referido hecho (Fallos: 326:2987; Sala III, causa nº 11.322/2012, "*Miracle Mile SA (TF 21150-I) C/DGI*", sentencia del 6 de septiembre de 2012; Sala II, causa nº 17.312/12, "*Surplus SA (TF 24639-I) c/DGI* ", sentencia del 26 de junio de 2012; Sala V, causas nº 35.379/10, 9789/10, 27442/06 y 13.563/06, "*Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I)*

c/DGI", "*Sacks Santiago (TF 20.669-I) c/D.G.I.*" y "*Stenico Gustavo Alejandro (T.F. 18.283-I) c/D.G.I.*" y "*Del Buono, Jorge Luis (TF 19543-I) c/ D.G.I.*" sentencias del 21 de marzo de 2011, 15 de septiembre de 2010, 12 de febrero de 2008 y 15 de marzo de 2007; esta sala, causa nº 34.350/03, "*Harrington Patricio J. Harrington TR Llabres de (TF 15167-I) c/DGI*", sentencia del 15 de noviembre de 2005).

En efecto, los antecedentes administrativos dan cuenta de los siguientes datos:

—La firma actora es una persona jurídica que declara ante la AFIP-DGI como actividad principal "Servicios de Esparcimiento Relacionados con Juegos de Azar y Apuestas" y su cierre de ejercicio opera "en el mes de septiembre de cada año".

—Los ajustes en relación con la firma proveedora Conde Marketing S.R.L. tuvieron su origen en la fiscalización llevada a cabo por la AFIP-DGI tendiente a verificar el cumplimiento de la firma contribuyente respecto de las obligaciones que fueron detalladas en el considerando I de este pronunciamiento.

—Respecto de esa proveedora, como puso de relieve el voto en disidencia, los funcionarios actuantes detectaron que: (i) estaba inscripto en actividades múltiples de diversa naturaleza (venta al por mayor de materiales para la construcción, servicios de publicidad, fabricación de productos textiles, servicios relacionados con la construcción, etc.), (ii) sus integrantes estaban incorporados en la base E-Apoc, (iii) uno de sus representantes manifestó que no se firmó ningún contrato con la firma recurrente, (iv) entre el año 2008 y 2009 sus ventas se cuadruplicaron pero no existió una evolución similar en relación con la cantidad de personal que declaró, y (v) los resúmenes bancarios exhibían movimientos que no se condecían con su nivel de facturación "[l]os montos de créditos bancarios según las bases de datos son de aproximadamente [...] ($22.000.000), los cuales

no guardan relación con los [...] ($100.000.000) netos de IVA que según lo declarado factura la empresa a sus clientes, en el período 2009".

Además, los funcionarios actuantes solicitaron "la contabilidad de la empresa en reiteradas oportunidades obteniéndose sistemáticamente resultados negativos. Con motivo de la solicitud de colaboración solicitada se requirió específicamente el libro diario rubricado, no siendo exhibido. Dada esta situación no fue posible efectuar ningún tipo evaluación razonablemente precisa acerca del flujo de fondos que circulan por la empresa".

Agregaron que "no se cuenta tampoco con estados contables con firma certificada de contador público que emita opinión al respecto. Esto dificulta aún más lo expresado anteriormente ya que ni siquiera es posible realizar una elemental comparación de saldos iniciales y finales".

Acerca del circuito de pago los funcionarios actuantes agregaron que "si bien no es posible identificar a sus beneficiarios, resulta muy dudoso que sean finalmente cobradas por su aparente beneficiario sino que se pierden en transacciones posteriores que las instituciones financieras intervinientes no aclaran en su totalidad. En otros casos se observan 'retiros' de fondos en efectivo de la cuenta, en forma correlativa a los depósitos previos de los cheques".

VII. Los acontecimientos reseñados en el punto precedente llevan a admitir los agravios de la AFIP-DGI.

Ello es así, puesto que la impugnación del crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del IVA con la firma proveedora Conde Marketing S.R.L. y la deducción de los gastos en la liquidación del impuesto a las ganancias, son frutos de las tareas de fiscalización que reunió indicios serios que le permitieron aseverar

que aquélla carecía de la estructura necesaria para prestar los servicios de publicidad que contrató la firma recurrente.

Debe recordarse que no basta la mera formalidad de la tenencia de comprobantes sino que éstos deben reflejar la realidad económica de los actos que respaldan, dado que sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos (artículo 33 de la ley 11.683; esta sala, causas "*Ingenieros & CIA SA*" y "*Nidera SA- TF 33469-I*", pronunciamientos del 23 de diciembre de 2019 y del 11 de febrero de 2022).

En ese sentido, no debe soslayarse que la firma actora omite rebatir la cuestión central del ajuste, esto es la falta de vinculación entre el servicio de publicidad y la firma proveedora que figura en los documentos que respaldan las operaciones.

La prueba documental acompañada en esta causa no aporta claridad, ya que no se encuentra en discusión la utilización de los servicios de publicidad por parte de la firma actora, sino la correlación entre ese servicio y la firma proveedora que figura en las facturas.

Por otro lado, el informe contable que se realizó en sede penal se limitó a examinar importes y porcentajes que surgían de la documentación obrante en un legajo que remitió la AFIP-DGI (ver fs. 268/271).

En el punto 1, inciso 'h', de ese dictamen se dejó asentado que la compulsa de esa documentación exhibía que la firma actora realizó la "VERIFICACION DE VALIDEZ DE COMPROBANTES EMITIDOS" por la firma Conde Marketing SRL en el período 2009, es decir dos años más tarde "desde la emisión de cada factura".

VIII. Corresponde, pues, admitir los agravios de la AFIP-DGI y confirmar las resoluciones de determinación de oficio en cuanto a

los ajustes impositivos respecto de la firma proveedora Conde Martketing S.R.L.

IX. Las costas de ambas instancias deben ser impuestas a la parte actora ya que resulta vencida (artículos 68, primer párrafo, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

X. En consecuencia, corresponde dejar sin efecto la regulación de los honorarios efectuada por el Tribunal Fiscal en la sentencia del 23 de junio de 2023 y declarar insustancial el tratamiento de los recursos de apelación interpuestos contra esa regulación (ver fs. 460, 471 y 472).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Admitir parcialmente los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva y revocar el pronunciamiento apelado en los términos de los considerandos V, VI y VII, con costas. **2.** Dejar sin efecto la regulación de los honorarios efectuada por el Tribunal Fiscal y declarar inoficioso el tratamiento de los recursos de apelación dirigidos a cuestionarla.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal.