

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 24 de mayo de 2019**

**Fuente: circular de la repartición**

**Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Salidas no documentadas. Determinación de oficio. Operaciones con proveedores considerados apócrifos, sin capacidad operativa, patrimonial o económica. Facturas apócrifas. Improcedencia de la deducción de gastos y del crédito fiscal computado por la recurrente. Se confirman las resoluciones apeladas. Rasic Hermanos S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.**

En la ciudad de Buenos Aires, a los 24 días del mes de mayo de 2019, reunidos los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10.º Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11.º Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12.º Nominación), para resolver el Expte. Nº 46.888-I y sus acumulados Nros. 46.889-I y 46.890-I, caratulado "Rasic Hermanos S.A. s/recurso de apelación".

La Dra. Gómez dijo:

I. Que a fs. 26/37, 109/118 y 179/190, obran recursos de apelación interpuestos por la actora contra tres resoluciones dictadas el 1 de junio de 2016 por la División Determinaciones de Oficio "A" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la de la AFIP-DGI.

En la primera de ellas (vide fs. 4/17) se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2009 y 2010, estableciendo saldo a favor de la actora por el primer período citado y gravamen a ingresar por el restante, liquidando sobre éste los intereses resarcitorios y se aplica una multa equivalente a tres veces el tributo, con sustento en los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley de rito fiscal.

Que en el segundo de los actos (fs. 80/98) se impugnaron las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado (IVA) por los períodos 04/2009 a 09/2010, se establece el saldo a favor de la recurrente conforme lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 24 de la ley del IVA y se impone la obligación de ingresar gravamen por los períodos abril y diciembre de 2009 y enero de 2010, con más intereses resarcitorios y se impone multa en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b), graduada en tres tantos del monto intimado.

En la última resolución (fs. 154/170), se determinó el impuesto a las ganancias en concepto de Salidas no Documentadas por los períodos enero de 2009 a noviembre de 2010, reclamando tributo a ingresar más intereses y multa equivalente a tres veces el gravamen, ello en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley de rito fiscal.

Que a fs. 144 y 217 se dispuso la acumulación de los expedientes Nros. 46.889-I y 46.890-I al que lleva el Nº 46.888-I.

I.1. Que corresponde referirse a los agravios efectuados por la actora contra los actos apelados, los cuales resultan sustancialmente análogos en los distintos recursos incoados.

Plantea como de previo y especial pronunciamiento la excepción de nulidad con fundamento en la falta de notificación de las vistas que dieron origen a los procedimientos de determinación, viendo con ello vulnerado su derecho de defensa. Resalta que no se tuvo en cuenta la verificación del crédito en la etapa concursal efectuada y, por ende, la existencia de cosa juzgada respecto de los períodos involucrados. En tal sentido, trae a colación que las resoluciones aquí apeladas violan el principio de la “pars conditio creditorum”, y se liquidan intereses sin contar con la suspensión del cómputo que establece el art. 129 de la Ley 24.522, como así también se imponen multas sin considerar que no existe dolo ni a quien sancionar frente al estado falencial de la actora.

En cuanto a los ajustes practicados pone de relieve que ninguno de los dos proveedores objetados –Sr. Luis Francisco Roldán y Sra. Evangelina Lopérgolo– se encontraban incluidos en la Base Apoc al momento de las operaciones impugnadas. Expresa que éstas resultan genuinas, cita pasajes de los actos apelados, y manifiesta que el Fisco pretende trasladar funciones de control que escapan de su objeto social.

Con relación a la liquidación de intereses, invoca que de conformidad con lo establecido por el art. 129 de la Ley 24.522 la declaración de quiebra acaecida el 22 de diciembre de 2016 suspende el curso de intereses de todo tipo, habiendo ciertas excepciones que no se vinculan con los gravámenes determinados. En tal sentido, manifiesta que la Ley 24.522, por su carácter especial, desplaza la aplicación de las normas de la ley de rito fiscal.

Se agravia de las sanciones aplicadas y sostiene que no existió conducta engañosa o maliciosa, resultando las mismas arbitrarias; así aduce que las multas no pueden perjudicar a la masa de acreedores, ya que restringe el patrimonio de la fallida y lesiona la garantía de cobro de aquellos. En subsidio, pide que se reduzcan las sanciones al mínimo legal.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y por los argumentos que desarrolla solicita que se revoquen los actos apelados. Con costas.

II. Que a fs. 55/65, 127/138 vta. y 197/210 el Fisco Nacional contesta los traslados conferidos. Previo a todo plantea la improcedencia de la excepción de nulidad articulada. Postula que no existió afectación al derecho de defensa dado que el procedimiento determinativo se realizó de acuerdo con la ley vigente respetando el debido proceso adjetivo y pide que se disponga el rechazo de la excepción, con costas.

Trae a colación los indicios recabados durante la inspección que permitieron presumir que la recurrente no efectuó las operaciones invocadas con los proveedores objetados, esto es la negativa del Sr. Roldán de haber comercializado con la recurrente, la falta de capacidad operativa de la Sra. Lopérgolo para realizar las operaciones facturadas (servicios de transporte) como así también la discordancia entre los supuestos servicios prestados por ésta y su condición de empleada en relación de dependencia en una firma radicada en la ciudad de Rosario. En virtud de ello, es que se impugnó el crédito fiscal y el gasto computado por esas facturas y se estableció el gravamen sobre las salidas no documentadas, rechazando los argumentos de la contraria en cuanto sostiene que dichas operaciones se concretaron.

Con relación a la liquidación de intereses, expresa que debe rechazarse el planteo formulado por la actora, toda vez que resulta de aplicación el art. 37 de la ley de rito fiscal y no las previsiones de la Ley 24.522.

En cuanto a las sanciones aplicadas, pone de relieve que se configuró la defraudación fiscal referida pues la recurrente obró fraudulentamente mediante la comisión de maniobras idóneas para lograr, como

consecuencia de ello, ingresar menos gravamen al Fisco. Concluye que han quedado debidamente acreditados los extremos establecidos por los arts. 46 y 47 inc. b), por lo que las sanciones deben ser confirmadas.

Se opone a la producción de prueba y por las razones de hecho y de derecho que expone pide que se tenga presente la reserva de caso federal y que se confirmen los actos apelados, con expresa imposición de costas a la recurrente.

III. Que a fs. 241 se resolvió abrir a prueba la causa, admitiendo la pericial contable e informativas ofrecidas. A fs. 311 se clausura el período probatorio y a fs. 320 se eleva la causa a conocimiento de la Sala D. A fs. 324 se pone a alegar, obrando las presentaciones efectuadas por las partes a tal fin a fs. 328/331 y fs. 332/334 vta.

Finalmente a fs. 335 se pasan los autos a sentencia.

IV. Que en primer lugar, corresponde tratar la excepción de nulidad interpuesta en los tres recursos incoados

Que no debe olvidarse que “la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima ‘no hay nulidad por la nulidad misma’, receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación” (CNACAF, “Sosa Mirta Elena” del 4 de junio de 1997). Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. CNACAF –Sala IV– “Anteurquiza, Hugo Ramón” sentencia del 26 de marzo de 1992, entre otros).

Que respecto a la notificación de las vistas, del cotejo de las constancias administrativas surge que los domicilios en los que recibieron las cédulas diligenciadas a tal fin fueron efectuadas en los términos del art. 100 inc. e) de la Ley 11.683 fueron los de las Sindicaturas designadas en el juicio de quiebra de Rasic Hermanos S.A. y en el declarado como fiscal por la empresa, existiendo en todos los casos constancia del agente notificador sobre la recepción del instrumento o la fijación del mismo, todo ello el día 30 de diciembre de 2015 (vide fs. 1310/1317 vta., Cpo. Principal VII). Ello así, no surge vicio alguno en el procedimiento seguido por el organismo recaudador, destacando que además uno de los domicilios notificados es el constituido en autos, donde se recibieron las resoluciones determinativas de oficio (vide fs. 1312/1313 y 1398/1399 de los ant. adm.).

Acerca del planteo de cosa juzgada referido a los períodos preconcursales –que es invocada por la actora dentro de la excepción opuesta– y sobre el que acompañó prueba documental (vg. fs. 2, 19/21 de autos), cabe señalar que la especialidad de la ley tributaria con exclusión de otras normas ha sido reconocida por nuestro Más Alto Tribunal en diversos pronunciamientos, en los que expresó que respecto a la determinación tributaria la ley ha previsto de manera específica un procedimiento y un órgano de decisión y la posibilidad de apelar ante los Tribunales Federales (“Casa Marroquín” del 31 de marzo de 1987), donde se expuso que la ley concursal sólo debe ser entendida con el alcance de impedir que se realicen procesos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al organismo competente la determinación de las obligaciones tributarias anteriores a la fecha de iniciación de aquél, excluyendo de ese modo la competencias del Juez del concurso en la determinación tributaria y las sanciones pecuniarias que se deriven de ella (conf. C.S.J.N., “Gregorio C. Cosimatti”, del 9 de abril de 1987,

CNACAF –Sala I– “Brutti Angel César” del 8 de enero de 2009 y –Sala III– “Compañía de Seguros la Mercantil Andina S.A.”, del 23 de abril de 2009).

Asimismo, debe tenerse presente la doctrina que emana del fallo “Supercanal SA” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de fecha 2 de junio de 2003, conforme al cual se puede concluir que los órganos jurisdiccionales establecidos por la Ley 11.683 tienen la plena competencia en casos de apelación de determinaciones de oficios y multas impuestas por el ente recaudador, que la decisión del Tribunal Fiscal o la Cámara Nacional en lo Contencioso-Administrativo Federal, una vez firme, es cosa juzgada y no puede ser revisada por el juez del concurso y recién cuando la determinación de oficio o la multa se encuentren firmes y el organismo fiscal inicie la ejecución de la deuda, dicha ejecución debe someterse al procedimiento previsto en la Ley de Concursos y Quiebras.

Que ello encuentra fundamento en que hasta tanto no se haya cumplido el procedimiento administrativo ya en curso ante el Tribunal Fiscal de la Nación destinado a revisar la determinación del crédito efectuado por la AFIP y este decisorio quede firme –obviamente siempre en el caso de que se le otorgue la razón al ente fiscal–, el organismo recaudador no tiene título válido para presentarse a verificar por ante el concurso como deuda líquida y exigible, puesto que su accionar se encuentra suspendido mientras dure el procedimiento ante este Tribunal.

Por lo expuesto, corresponde desestimar el planteo formulado por la actora con relación a la pretendida cosa juzgada.

Finalmente, de la lectura de los actos cuestionados surgen las razones de hecho y de derecho que llevaron al juez administrativo a practicar los ajustes que dieran origen a las liquidaciones de los tributos reclamados. Ello así y más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al sustentar su criterio, dicha cuestión debe ser analizada en oportunidad de expedirse respecto de la cuestión de fondo, en los considerandos siguientes, pero no afecta la validez de los mentados actos.

Ello así, corresponde rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas.

V. Que a tenor de lo decidido en el Considerando precedente corresponde resolver sobre la procedencia de los ajustes apelados.

Según surge del Informe Final de Inspección, la recurrente tiene como actividad principal la matanza y procesamiento de carne de aves, cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año y que a raíz de la verificación practicada se detectó que la actora declaró operaciones con el Sr. Luis Francisco Roldán y la Sra. Evangelina Lopérgolo.

Respecto del primero de los citados surge que registraba como actividad principal la “Venta al por mayor de máquinas- herramientas de uso general” y como secundaria la “Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales y no residenciales”, siendo el concepto facturado a Rasic Hermanos. S.A. “maples de pico”. Al concurrir los actuantes al domicilio que surge de los registros informáticos, el Sr. Roldán manifestó que no ejerció ni realizó actividad relacionada con la venta al por mayor de maquinarias, ni construcción y reparación de edificios, según consta en el Padrón General de Contribuyentes que le fuera exhibido y negó haber realizado operaciones –entre otras firmas– con Rasic Hermanos S.A.

Con relación a la Sra. Lopérgolo (vide Cpo. Antecedentes Lopérgolo, especialmente informe obrante a fs. 401/417), de los comprobantes observados por el Fisco Nacional se desprende que el concepto

facturado es "Flete". Durante la inspección se concurrió al domicilio fiscal declarado sito en la ciudad de Salta, el que se encontraba cerrado, manifestando los vecinos no conocer ni recordar que allí reside persona alguna con el nombre de la citada, ni que se desarrolle o haya desarrollado actividad relacionada a servicios de transporte. Por otra parte, la Sra. Lopérgolo resultó informada como empleada en relación de dependencia por una firma de la ciudad de Rosario denominada "Digital Insumos S.R.L." desde octubre de 2006, no resultando tal firma vinculada a los servicios supuestamente prestados a Rasic Hermanos. Además se hace notar que la nombrada se había comunicado telefónicamente con la inspección, manifestando que hasta marzo de 2011 realizaba servicios de transporte, fecha en la que se dio de baja, y que operaba desde Santa Fe, declarando su domicilio fiscal en Salta por razones operativas.

Al respecto el Fisco destaca que el domicilio de la Sra. Lopérgolo sito en la ciudad de Salta fue fijado vía internet el 23 de marzo de 2011, resultando coincidente este hecho con el período que se dio de baja de todos los impuestos y regímenes que se encontraba inscripto; anterior a ello, registraba domicilio fiscal en la Ciudad de Santa Fe, además de señalar que la comunicación telefónica fue el único contacto que tuvo la inspección con la citada, siendo que no brindó domicilio alguno para recibir requerimientos esgrimiendo estar próxima a mudarse y si bien informó la intención de proporcionar información al Fisco, posteriormente no cumplió con ello.

Además, de las planillas referidas al control de rutas de la Dirección General de Rentas se obtuvo información donde aparece la Sra. Lopérgolo como transportista, siendo la remitente en todos los casos La Moraleja S.A., resaltando el Fisco que ninguna de las chapas patentes de las unidades intervinientes corresponden a la Sra. Lopérgolo, quien además no registra ningún otro rodado de su titularidad, ni inmuebles ni empleados en relación de dependencia.

Frente a las irregularidades constatadas el ente fiscal concluyó que los elementos colectados permiten inferir el carácter de apócrifo de las operaciones cuestionadas, resultando improcedente tanto la deducción de gastos como el crédito fiscal computado por la recurrente y configurando el supuesto de Salidas no Documentadas previsto por el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias.

VI. En esta línea, corresponde a la actora en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de sus proveedores y simultáneamente la acreditación de la sustantividad de las operaciones rechazadas por la inspección actuante, en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto (apelando a la "actividad del apelante" u otros conceptos similares), sino por pruebas fehacientes en tal sentido (cfr. criterio expuesto por la Sala "B" de este Tribunal en su anterior composición, in re "Pesquera San Nicolás" sentencia del 16/12/2005).

Que la existencia de facturas cuya apariencia extrínseca no ofreciera reparos y el mero cumplimiento de los requisitos exigidos por las resoluciones aplicables, no resultan suficientes para que proceda el cómputo del crédito fiscal y la deducción del gasto sino que para ello —y en vista de las singulares circunstancias configuradas, que permiten dudar seria y fundadamente acerca de la veracidad de las transacciones que se atribuyen—, debe exigirse además que tales instrumentos se encuentren avalados por la existencia real y comprobable de las operaciones efectuadas (conf. criterio de la CNACAF, Sala III, causa "Calimboy S.A." sentencia del 20 de mayo de 2010 y Sala IV, causa "Cargill S.A.C.I." pronunciamiento del 7 de abril de 2011).

Sentado lo expuesto, cabe señalar que la actora intentó acreditar la existencia de las operaciones observadas mediante la producción de las medidas ofrecidas en sus escritos recursivos (vg. vide fs. 33 vta./34, 114 vta./115, 186 vta./187), cuya producción fuera admitida ante esta instancia.

Que como resultado de la informativa ordenada a las entidades bancarias, cabe poner de resalto que el Banco Itaú al responder sobre los valores requeridos no aportó datos de quienes los percibieron (vg. fs. 284); asimismo lo informado por el Banco Credicoop no permite vincularlo a las operaciones cuestionadas en autos (vide fs. 266/267) y si bien en el caso del Banco Interfinanzas uno de los cheques aportados habría sido emitido y endosado por la Sra. Evangelina Lopérgolo, si bien esta juzgadora ha venido sosteniendo que no puede endilgársele a un contribuyente el hecho de que comprobara si los cheques entregados eran cobrados por ventanilla por el beneficiario o por un tercero que contaba con la debida autorización para realizar tal trámite o diligencia, puesto que ello escapa a la órbita de acción de la apelante y no puede ejercer control alguno a su respecto, la situación descripta difiere de lo ocurrido en autos, en tanto aquí a partir de los elementos colectados por la inspección, impiden tener por acreditados en que forma pudieron haberse efectuado los servicios de transporte o flete invocados.

En cuanto a la pericia contable (fs. 287/288), los expertos dicen que las facturas observadas –que en fotocopias le fueron exhibidas– se encuentran registradas en los Libros Diario e IVA-Compras, que de las fotocopias de los cheques puestas a disposición dicen desconocer si hubo endosos a favor de terceros y el destinatario final de los fondos y que los CAI coinciden a excepción de uno que el mismo resulta ilegible, indicando la fecha de inclusión en la Base Apoc de los proveedores objetados. En tal sentido, cabe destacar que el perito designado a propuesta del Fisco Nacional manifestó que con los elementos que le fueron exhibidos no puede expedirse acerca de la materialidad de las operaciones, mientras que el perito de la recurrente dice que “deben presumirse realizadas las operaciones” (sic, fs. 287 vta.).

Que no puede pasarse por alto que la pericia fue objeto de impugnación por parte del apoderado fiscal (fs. 296/296 va), resultando atinada la observación que formula sobre las conclusiones a las que arriba el perito de la actora, ya que el citado profesional careció de elementos suficientes para arribar a la presunción de que las operaciones fueron realizadas con los proveedores cuestionados.

Que las pruebas reseñadas no alcanzan para demostrar de manera incontrastable que la operatoria haya sido efectuada con el Sr. Roldán y/o la Sra. Lopérgolo y por lo tanto, las mismas carecen de valor convictivo para rebatir los ajustes practicados.

Que en el caso de autos el Fisco evidenció una serie de irregularidades respecto de los proveedores investigados, resaltando la falta de capacidad operativa, patrimonial, económica y/o financiera de los proveedores, situaciones que no puede calificarse como de meros incumplimientos formales de terceros (cfr. Sala I de la Alzada, in re “Las Tres Mulitas”, sentencia del 9 de diciembre de 2015). Ello así, tal incapacidad atribuida a los proveedores impide considerarlos como generadores genuinos del crédito fiscal, extremos que no fueron cuestionados –ni desvirtuados– por la actora (cfr. criterio de la CSJN in re: “Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI Resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 25 de setiembre de 2015).

Que resulta pertinente recordar –en lo que aquí interesa– que la Corte Suprema al resolver sobre la procedencia del cómputo del crédito fiscal en la causa “Ferretti, Félix Eduardo” –sentencia del 10 de marzo de 2015– expresó: “Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: “[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios,

gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponible...”. Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto –en el caso– de los vendedores de los bienes o prestadores de servicio de transporte, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta o servicios que aquél les adjudicó.

En cuanto al cómputo del gasto en el impuesto a las ganancias, cabe resaltar que nadie puede invocar el derecho a un beneficio tributario sobre operaciones cuya veracidad se encuentra ciertamente dubitada por las inconsistencias e irregularidades detectadas, máxime si tal pretendido beneficio se relaciona ya sea con un gasto deducible que se pretende justificado en una causa cuya real existencia no ha sido debidamente acreditada, esto es no habiéndose verificado en autos la existencia de los bienes involucrados o la prestación de servicios en las operaciones analizadas.

Como corolario de lo expresado, considero ajustado a derecho el criterio aplicado por el organismo recaudador para no admitir el cómputo del crédito fiscal de IVA ni deducir gastos en el Impuesto a las Ganancias, todo ello relativo a las operaciones impugnadas.

VII. En cuanto a la determinación en concepto de salidas no documentadas, sobre el mentado instituto se ha precisado que fue “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). 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 y 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” (CNACAF, Sala IV, “Barragan Imaz SRL”, sentencia del 25/03/2014).

Que, en el caso concreto, tal como ha quedado expuesto a lo largo de presente decisorio, la actora no aportó elementos probatorios idóneos para acreditar las operaciones cuestionadas, por lo que, frente a ello, resulta aplicable lo dispuesto por el mentado art. 37. En tal sentido, el Cíbero Tribunal al resolver la causa “Red Hotelera Iberoamericana”, sentencia del 26/8/2003 señaló:

“Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación –a los fines de esa norma– tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay y 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” para luego agregar “Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el consid. 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta –en lo relativo al propósito de la ley– que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las ‘salidas no documentadas’ 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 al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente) ... 23)

Que, por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos: 323:3376 lleva a descartar que el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria”.

En igual sentido dicho Tribunal, al pronunciarse con fecha 27 de setiembre de 2011 in re “Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI” donde se remite al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, Laura M. Monti, en su parte pertinente, dice que “... ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional –quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad– el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado) ...”; en igual sentido se expidió el Címero Tribunal con fecha 31 de julio de 2012 en los autos “Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. - TF 20958-I c/ DGI”.

Por todo ello y teniendo en cuenta lo expresado en el Considerando precedente en cuanto a que no ha sido demostrada la materialidad de las operaciones declaradas, corresponde confirmar el ajuste nracticado en Salidas no Documentadas.

VIII. Que cabe referirse a la liquidación de intereses resarcitorios, haciendo notar que en cuanto a la aplicación de la Ley 24.522, cabe remitirse a lo expuesto en el Considerando IV del presente en cuanto a que los procesos tributarios como el presente no quedan afectados por el fuero de atracción de los juicios universales que prevé dicha norma.

De conformidad con el art. 37 de la Ley 11.683, “la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio”. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente en este caso (cfr. Sala V in re “Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI”, sentencia del 27/07/2005).

Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Cittibank NA C/D.G.I.” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor y que deben ser restrictivamente analizadas –las cuales definitivamente no se presentan en el caso concreto– resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual se descarta la necesidad del elemento culpa para su imposición.

Así debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. “Arcana Orazio” del 3/7/84 y “Marthay, Jorge” del 6/6/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato. A mayor abundamiento, debe precisarse que “el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que –por otra parte– no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda” (Fallos: 308:283).



Que en virtud de todo lo expuesto, procede confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en los actos recurridos, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

IX. Que finalmente cabe pronunciarse sobre las multas impuestas en los actos determinativos, todas con sustento en los arts. 46 y 47 b), y graduadas en tres veces los impuestos dejados de ingresar.

Que en primer lugar respecto a la potestad del Fisco para aplicar las sanciones cuestionadas, corresponde remitirse a lo expuesto en Considerando IV en cuanto rechaza la aplicación en autos de la Ley 24.522.

En punto a la sanción aplicada en concepto de salidas no documentadas estimo pertinente señalar que a partir de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación antes citados (Vide Considerando VI), la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias debiendo descartarse que la norma citada revista el carácter de una norma sancionatoria (conf. CSJN Fallos: 323:3376) y por lo tanto su incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley 11.683.

Que sentado ello, debe establecerse si las sanciones han sido debidamente encuadradas en las previsiones contenidas en la ley de Procedimiento Tributario en los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley de rito fiscal.

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 esta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”; sentencia del 9/09/2014).

Por su parte, el art. 47 inc. b) de la referida ley presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando en los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Que no escapa a la suscripta el criterio fijado por la Corte Suprema de Justicia in re “Mazza Generoso y Mazza Alberto” del 06/04/1989 (Fallos 312:447), donde se sostuvo que las presunciones otorgadas por la ley para determinar la obligación tributaria, no resultaban aptas para presumir una conducta fraudulenta del contribuyente, doctrina que ha sido mantenida en las sentencias dictadas en las causas “Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo (TFN 10.582-I) c/DGI” - 31/3/1999, y “Montenegro Hermanos Sociedad Anónima c/Dirección General Impositiva” - 24/8/2000.

Que en primer lugar, la inspección no realizó los ajustes sobre base presunta, sino que partió desde los propios registros llevados por la firma y luego, a través de las atribuciones conferidas por los arts. 33 y 35 de la ley de rito, colectó la información necesaria de terceros para sustentar la evaluación de la situación de la recurrente en cuanto al cumplimiento de sus deberes fiscales, no advirtiéndose irregularidad o arbitrariedad alguna en tal labor.

Que no obstante ello y con relación a las presunciones establecidas por el art. 47 de la ley de rito, estimo pertinente traer a colación lo expuesto por la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo

Contencioso-Administrativo Federal al resolver la causa “Italiano, Antonio Alberto”, con fecha 12/02/2008, donde (voto del Dr. Alemany) se expuso que “En el precedente ‘Mazza, Generoso’ la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los arts. 46 y 47 de la ley por la Ley 23.314 ... En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Asimismo, en dicho precedente se expuso (voto del Dr. Morán) que ‘En lo que respecta a la causa “Montenegro”, si bien al momento de acaecer el hecho imponible ya habían sido reincorporadas al texto de la Ley 11.683 las presunciones del citado artículo (conf. art. 19, L. 23314 - ADLA XLVI-13-1124-), no corresponde efectuar una aplicación mecánica del criterio allí expuesto. Siendo ésta una cuestión relacionada con el ámbito de la prueba, no puede ser ordenada con el carácter de un mandato ineludible. La fuerza vinculante de una presunción queda siempre al buen juicio del órgano que se encuentra en situación de aplicarla; de modo que podría optar por hacerlo siempre que entienda preservados los derechos fundamentales involucrados en el proceso’, para luego agregar que ‘... ello no puede interpretarse como una prohibición absoluta de aplicar las presunciones de dolo previstas en el citado art. 47, en la medida en que éstas resulten intrínsecamente razonables, y se encuentren acreditados los hechos que determinan su aplicación. Que, en un sentido acorde, esta Sala tiene dicho que la intención defraudatoria –indemostrable en cuanto estado psicológico condicionante de la voluntad del sujeto– sólo puede evidenciarse mediante datos objetivos o manifestaciones externas que la pongan de manifiesto, que resultan ser aquellas a las que la ley atribuye ese significado ...’ [‘Las Piguas SRL (TF 24.592-I) c/DGI’ - 31/8/20071]”. En igual sentido la Sala IV de la Alzada in re “Yuviet SA c/Dirección Gral. Impositiva” - 9/6/2005.

Que además, la Alzada ha dicho que del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales. En definitiva, para tener por configurada la infracción prevista en el art. 46 resulta necesario la existencia de declaraciones confeccionadas mediante ardid o engaño que, como consecuencia, arrojen una ocultación maliciosa de la liquidación tributaria (Sala I in re “Mora y Araujo Manuel”, sentencia del 8 de abril de 2014).

Que en tal sentido, a tenor de lo reseñado a lo largo del presente decisorio, se advierten maniobras de parte de la recurrente tendientes a ocultar su realidad impositiva y disminuir sus obligaciones tributarias, situación que no hubieran sido detectadas de no mediar la labor de la fiscalización. Ello así, en el caso concreto se concreta tanto el tipo penal imputado como el debido perfeccionamiento de la presunción del art. 47 inc. b), no correspondiendo dispensa o reencuadre en figura culposa.

Ello así, cabe concluir que las razones y argumentos expuestos por el juez administrativo para aplicar las multas bajo examen no han sido conmovidos, corresponde confirmar tanto la pertinencia de las sanciones como la graduación aplicada para ellas.

X. Por todo lo expuesto voto por rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas y confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Adhiero a la decisión propiciada por la Vocal instructora, salvo en lo que respecta a las costas referidas a la nulidad resuelta en su pto. IV, ya que como estableció la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Bolland y Cía. SA c/DGI", sentencia del 21/2/13, en los casos en los que la defensa no es tratada ni resuelta como cuestión previa, no corresponde la imposición de costas en forma autónoma.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez.

Del resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1.º) Rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas.

2.º) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

3.º) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de \$ 148.188 (pesos ciento cuarenta y ocho mil ciento ochenta y ocho) por la representación procesal y de \$ 370.469 (pesos trescientos setenta mil cuatrocientos sesenta y nueve) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido en los puntos que anteceden y la tarea desarrollada por cada uno de los profesionales intervinientes en autos, por las dos primeras etapas, siendo aplicable al efecto lo dispuesto por los arts. 9, 7, 19, 37, 38 y concordantes de la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432).

4.º) Regular los honorarios del contador Mauricio Leonardo Olijavetsky por su desempeño en autos como perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional en la suma de \$ 131.789 (pesos ciento treinta y un mil setecientos ochenta y nueve), la que queda a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines la labor pericial realizada y la proporción que deben guardar los honorarios de los expertos respecto de los que corresponda a los restantes profesionales que intervinieron en el pleito (conf. CSJN fallos 260:14; y 300:70, entre otros).

5.º) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de \$ 42.363 (pesos cuarenta y dos mil trescientos sesenta y tres) equivalente a 20,42 (veinte con 42/100) UMA –Unidad de Medida Arancelaria– y por el patrocinio letrado, la suma de \$ 105.907 (pesos ciento cinco mil novecientos siete) equivalente a 51,04 (cincuenta y uno con 04/100) UMA, los que quedan a cargo de la actora, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la última etapa procesal cumplida en autos en el Expte. Nro. 46.888-I y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la Ley 27.423, AA. C.S.J.N. 8/19 (15/4/2019) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Dto. 1.077/17.

6.º) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de \$ 8.400 (pesos ocho mil cuatrocientos) equivalente a 4,05 (cuatro con 05/100) UMA –Unidad de Medida Arancelaria– y por el patrocinio letrado, la suma de \$ 20.999 (pesos veinte mil novecientos noventa y nueve) equivalente a 10,12 (diez con 12/100) UMA, los que quedan a cargo de la actora, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la última etapa procesal cumplida en autos en el expediente que originalmente llevara el Nro. 46.889-I y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15,

16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la Ley 27.423, AA. C.S.J.N. 8/19 (15/4/2019) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Dto. 1.077/17.

7.º) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de \$ 50.276 (pesos cincuenta mil doscientos setenta y seis) equivalente a 24,23 (veinticuatro con 23/100) UMA –Unidad de Medida Arancelaria– y por el patrocinio letrado, la suma de \$ 125.690 (pesos ciento veinticinco mil seiscientos noventa) equivalente a 60,57 (sesenta con 57/100) UMA, los que quedan a cargo de la actora, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la última etapa procesal cumplida en autos en el expediente que originalmente llevara el Nro. 46.890-I y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la Ley 27.423, AA. C.S.J.N. 8/19 (15/4/2019) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Dto. 1.077/17.

8.º) Se deja constancia que las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y oportunamente archívese.

Fdo.: Edith Viviana Gómez, Agustina O'Donnell y Daniel Alejandro Martín (vocales).

Ante mí: Nicolás Agustín Ciafardini (secretario letrado int.).