

Jurisprudencia

Buenos Aires, 27 de mayo de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuesto a las ganancias. Salidas no documentadas. Determinación de oficio. Operaciones con proveedores considerados apócrifos, sin capacidad operativa, patrimonial o económica, o inscriptos en actividades distintas a las facturadas. Facturas apócrifas. No se logró probar la existencia del circuito comercial de las operaciones. Improcedencia de la deducción de gastos. Se confirma la resolución apelada. Novasys S.R.L. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 27 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.ª Nominación), Agustina O’Donnell (vocal titular de la Vocalía de la 11.ª Nominación) y Daniel Alejandro Martín (vocal titular de la 12.ª Nominación), para resolver el Expte. 47.740-I, caratulado “Novasys S.R.L. s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que a fs. 214/243 Novasys S.R.L. interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 20/12/16 dictada por el jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la D.G.I. de la A.F.I.P., por la que se determina de oficio el impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas por las erogaciones efectuadas en los meses de diciembre de 2009 a febrero de 2013, con más intereses resarcitorios y se aplica una multa equivalente a dos veces el impuesto omitido, por los períodos determinados, en virtud de lo normado por los arts. 46 y 47 incs. b) y c) de la Ley 11.683 (t.o. vigente al momento del acto).

Se queja de que el Fisco no efectuó una adecuada compulsa de los comprobantes que ahora tilda de apócrifos, afirmando que conforme las autorizaciones que se les otorga todos eran válidos, sin que se objetara su impresión y/o el CAL, así como tampoco se circularizó a los proveedores objetados que figuraban en la Base APOC por falta de solvencia económica, circunstancia que no se demostró. Se agravia de que las determinaciones se sustentan en presunciones del art. 18 de la ley de rito cuando existe documentación para que se realice sobre base cierta. Manifiesta también que no se respetó el debido proceso adjetivo y derecho de defensa al serle denegada la petición de que se ampliara la prueba, considerando que tal accionar lesionó el debido proceso adjetivo y la defensa enjuicio.

Sostiene que no sería correcto que se castigue a un contribuyente de buena fe cuando el incumplidor es un tercero, ni que se le exija que realice un control de sus proveedores a fin de establecer la real situación tributaria, destacando que no se cuestionó la veracidad de operaciones.

Puntualmente respecto a la sanción aplicada, expone los motivos por los que entiende que no se configuró los elementos objetivo y subjetivo que requiere el art. 46 de la ley de rito, y cita el precedente de nuestro Alto Tribunal en la causa “Mazza, Generoso y Alberto” para sostener que en los casos de determinación de oficio por base presunta no puede presumirse el dolo.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que oportunamente se dicte sentencia revocando íntegramente la resolución apelada, con costas.

II. Que a fs. 260/286 vta. la representación fiscal contesta el traslado conferido. Manifiesta que la resolución apelada cumple con los requisitos esenciales del acto administrativo y que se cumplió con el procedimiento que fija la ley, remarcando que ha sido la propia actora quien consintió los ajustes realizados en los impuestos a las ganancias y al valor agregado los que se sustentan en la impugnación de las facturas emitidas por los proveedores Sres. Spinelli y Aldacur. Al respecto, dice que no se demostró la veracidad de las operaciones cuestionadas, dado que los comprobantes analizados fueron observados y los pagos no pueden correlacionarse con la documental exhibida por la recurrente.

Sostiene que no se trata de una determinación sobre base presunta, sino que se sustenta en las propias declaraciones y registros de la recurrente y las operaciones impugnadas lo fueron en base a hechos concretos debidamente constatados, que no se logró desvirtuar.

Pide que se confirmen los intereses resarcitorios en tanto no se expresó agravios sobre su liquidación, y afirma que los mismos se ajustan a derecho. Sobre la sanción impuesta, la representación fiscal analiza la figura aplicada y explica que en el caso se imputa la deliberada falta de pago del impuesto por períodos fiscales donde se encontraba vigente la Res. Gral. A.F.I.P. 893/00, que establece forma y plazo para el ingreso del tributo.

Se opone a la prueba que ofrece la contraria, y por las razones de hecho y de derecho que desarrolla, pide que se tenga presente la reserva de la cuestión federal y se dicte sentencia confirmando en todas sus partes la resolución atacada, con expresa condena en costas.

III. Que a fs. 297/297 vta. se abre la causa a prueba y se hace lugar a la prueba pericial contable e informativa. A f. 301 se hace lugar a la prueba testimonial citándose a declarar a los Sres. Nestor Hugo Sidredi, Andrés Parada Alvarez, Fernando Luis Correa y Leonardo Eduardo Francica, encontrándose agregados a fs. 319/320 vta. los testimonios de los Sres. Correa y Francica. Que a f. 325 se tiene a la actora por desistida de la prueba testimonial correspondiente a los Sres. Sidredi y Alvarez y a fs. 330 y f. 341 se da por decaído el derecho a la recurrente a la producción del informe pericial contable y de la prueba informativa, respectivamente, disponiéndose a f. 344 la clausura el período probatorio.

A f. 350 se elevan los Autos a consideración de la Sala "D", a fs. 356/357 y f. 353 se ponen los Autos para alegar y finalmente a f. 389 se pasan a sentencia.

IV. Que, como cuestión preliminar corresponde señalar, que si bien la actora se queja de que le fue denegada la petición de ampliar la prueba, lo cierto es que del escrito de descargo (vide F.206/I Multinota Impositivo, f. 3 ant. cpo. contesta vista) no surge que se haya ofrecido probanza alguna, por lo que tal manifestación carece de sustento. En tal sentido, cabe recordar que nuestro Alto Tribunal tiene dicho que "... cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. C.S.J.N., Fallos: 205:549, 247:52, 267:393), siendo también doctrina de este Tribunal que las medidas no admitidas durante el trámite de determinación, pueden ser nuevamente ofrecidas ante esta instancia.

Que de la lectura del escrito recursivo se advierte que el recurrente ha tenido amplias posibilidades de proponer pruebas ante esta instancia, y se hizo lugar a su producción, debiendo remarcarse que algunas de ellas no fueron realizadas por falta de impulso o interés de dicha parte, lo que motivó que se tuviera por desistida parcialmente de la prueba testimonial y que se le diera por decaída la realización de la pericial contable y la informativa.

Conforme lo expuesto, no surge que se haya vulnerado la garantía del debido proceso adjetivo o defensa enjuicio puesto que para ello es preciso que el vicio coloque a la parte en estado de indefensión, lo que no ocurrió en el caso.

Que también corresponde desestimar el agravio que formula respecto del uso de las presunciones que establece el art. 18 de la ley de rito, con fundamento en que existen elementos para que se realice sobre base cierta y que en la resolución no se hace mención a la norma antes citada. Como bien afirma la recurrente, la inspección no realizó los ajustes sobre base presunta, sino que partió de 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 sociedad en cuanto al cumplimiento de sus deberes fiscales, sin que se evidencie en el caso irregularidad o arbitrariedad alguna en tal labor, quedando ello plasmado en la planilla agregada a continuación del informe final de inspección donde se dejó constancia de que el ajuste se realizó sobre base cierta (f. 644 act. adm. cpo. 4 I.V.A.).

V. La actora, por su lado, funda su desconformidad con la determinación del gravamen en que actuó de buena fe, los comprobantes eran válidos y resulta ajeno a su parte que el Fisco considerara que los proveedores son apócrifos.

Que para dirimir la cuestión planteada corresponde examinar los elementos agregados en los antecedentes y la prueba producida en Autos.

Conforme surge de las constancias de las actuaciones administrativas (vide informe final, fs. 67/75 cpo. 1), la firma recurrente declara como actividad principal la de servicios de consultores en informática y suministros de programas de informática, y con motivo de las tareas de fiscalización (O.I. 1.063.173) se impugnaron los créditos fiscales computados producto de las operaciones celebradas con los Sres. Guido Héctor Spinelli y José María Aldacur por considerar que ninguno de ellos pudo demostrar su capacidad operativa, financiera y/o económica para prestar los servicios facturados, sumado a que los conceptos consignados en los comprobantes tampoco se relacionan con la actividad por ellos declarada. Que también se consideró la incidencia en el impuesto a las ganancias y, a tenor de lo informado por el Banco de Galicia y Buenos Aires, se determinaron los montos en concepto de salidas no documentadas. Cabe señalar que la actora admitió los ajustes correspondientes a los impuestos a las ganancias y al valor agregado incluyendo los montos reclamados en un plan de facilidades de pago, objetando el ajuste basado en lo establecido por el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Que sobre el instituto de las salidas no documentadas 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” (C.N.A.C.A.F., Sala IV, “Barragan Imaz S.R.L.”, sentencia del 25/3/14).

Que respecto de cada uno de los proveedores observados del análisis de las actuaciones administrativas se observa que el Sr. Guido Héctor Spinelli se encuentra inscripto en la actividad de servicios de contabilidad y teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal y servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en S.A. (fs. 3/4 act. adm. cpo. apoc. - Spinelli Guido H.). Acerca de los pagos que se habrían hecho para cancelar las facturas, de las copias de los cheques remitidas por el Banco de Galicia y Buenos Aires S.A. Se observa que la mayoría de ellos fueron cobrados por el Sr. Spinelli mientras que los restantes fueran percibidos por empresas y uno por el Sr. Peña en carácter de socio gerente de Novasys S.R.L. Por su parte el Sr. José María Aldacur registra como actividad la de servicios de contabilidad y teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal y servicios empresariales n.c.p., (fs. 413/417 ant. apoc. - Aldacur Jose M. cpo., ppal. III) indicando mediante Multinota Impositivo que es contador público (f. 92 act. adm. ant. apoc. - Aldacur Jose M. cpo., ppal. 1). Asimismo, los datos brindados por el Banco de Galicia y Buenos Aires son similares a los precisados para el proveedor antes analizado, con la diferencia que en este caso algunos de los cheques entregados al nombrado fueron cobrados por el Sr. Spinelli. Asimismo, se hace notar que ambos proveedores se encuentran vinculados entre sí por presuntos préstamos.

Que resta referirse a las pruebas rendidas en Autos, ésto es la documental aportada al inicio y las testimoniales producidas, atento que las restantes medidas probatorias admitidas no fueron producidas por la parte recurrente.

Sobre la documental cabe señalar que como Anexo IV (fs. 40/213) se adjuntan dos planillas, una por cada proveedor observado, donde de manera meramente descriptiva se detalla la fecha y número del comprobante, importe, fecha de pago, número de recibo y cheque y en el caso del proveedor Spinelli también se precisó el servicio facturado y los Bancos a los que correspondían los cheques. Como Anexo VI se incorpora la impresión del plan mis facilidades al que se habría acogido la recurrente por la diferencia de impuestos al valor agregado y a las ganancias determinada en la orden de intervención 1063.173 –que resulta ser la misma que generó el ajuste en salidas no documentadas objeto de la presente “litis”–, con fecha de consolidación 1/2/17 y en el Anexo VII la copia de los movimientos bancarios, junto con el detalle de los cheques siendo completados esto último por la actora (vide fs. 181/213).

También se aportan copias de las facturas tipo “A” y algunos recibos que habrían sido emitidos por el Sr. Spinelli, siendo los principales servicios facturados los de “programación y desarrollo”, “cursos de capacitación en plataforma”, “insumos de computación”, “gestiones comerciales por venta de software”, “asesoramiento de sistemas y programación” (vide fs. 48/104); y en el caso del Sr. Aldacur los servicios facturados fueron los de “honorarios por intermediaciones comerciales”, “servicios de programación y desarrollo”, “auditoría y curso de capacitación”, “consultoría de estrategia de comercialización”, “servicios de intermediaciones comerciales”, “insumos de computación” (vide fs. 105/180). En el Anexo V obran las copias de los recibos de pagos de las facturas antes mencionadas, todos ellos firmados, sin aclaración ni sello en el caso de ambos proveedores.

Que de las probanzas referidas se evidencia que, en el caso de ambos proveedores, los servicios que se consignan en las facturas impugnadas no se corresponden con las actividades declaradas en el padrón de contribuyentes, siendo aplicable el criterio de nuestro Más Alto Tribunal expuesto al resolver la causa “Stop Car S.A. (T.F. 26815-I) c/D.G.I.”, con fecha 21 de agosto de 2013, en cuanto la discordancia entre la

naturaleza de la actividad declarada y los servicios facturados constituye una anomalía que daba cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas, extremo que la actora no desvirtuó con información o explicaciones convincentes acerca de su existencia y características, como tampoco de las circunstancias que habrían justificado su contratación, máxime cuando tiene dicho el mismo Tribunal que “Esa situación, unida a la lacónica descripción de los servicios que presentan las facturas examinadas, conduce a confirmar la pretensión fiscal, por cuanto ésta se funda en indicios graves y concordantes que impiden tener por acreditada la existencia de las operaciones consignadas en tales facturas, sin que obste a ello el hecho de que los documentos respectivos cumplan los requisitos formales de facturación” (C.S.J.N. “in re” “Floriner S.A.”, sentencia del 10 de diciembre de 2013).

En cuanto a los testimonios brindados por los Sres. Leonardo Eduardo Francica y Fernando Luis Correa (obrantes a fs. 319/319 vta. y fs. 320/320 vta., respectivamente), cabe efectuar las siguientes consideraciones: a) el Sr. Francica manifestó que su profesión era la de contador y asesor contable e impositivo de Novasys S.R.L., y que la actividad principal de la empresa es la de consultoría en sistemas y desarrollo de software. Indicando que conoce a los proveedores involucrados en Autos “al ver los comprobantes de la firma” y que no tiene conocimiento si fueron objeto de inspección, reconociendo que Novasys S.R.L. fue objeto de fiscalización, que hubo determinaciones “con deudas de I.V.A., ganancias y salidas no documentadas con dos proveedores”, siendo decisión de la empresa regularizar las diferencias de impuesto a las ganancias y en el I.V.A. en marzo de 2017 y que era él quien certificaba los balances de la empresa; b) el Sr. Correa dijo ser comerciante y que fue proveedor de Novasys S.R.L. entre 2007 y 2017, que la actividad principal de la actora es el desarrollo y venta de productos de software. Asevera conocer otros proveedores de Novasys S.R.L., señalando “que coordinaba a la mayoría de ellos” (sic), y que conoce a los Sres. Spinelli y Aldacur aunque no personalmente aduciendo haber trabajado con gente vinculada a ellos. Preguntado sobre los servicios que prestaban los Sres. Spinelli y Aldacur responde “haber trabajado en el desarrollo de AS400 y presentado el producto a algunos potenciales clientes”. Acerca del lugar físico, donde prestaba servicios vinculados con el contrato de Novasys S.R.L., responde que no tenía lugar fijo, trabajando desde las oficinas o desde su casa y visitando clientes. Indica que le emitía facturas a Novasys S.R.L. por los servicios prestados, desconociendo saber acerca de recibos, y expone que Novasys S.R.L. pagaba sus facturas mediante cheques que los acreditaba en su cuenta y al ser consultado acerca de si esa era la política de la empresa, manifiesta que solamente responde en su caso particular.

Que las manifestaciones realizadas por los testigos, no resultan suficientes para otorgarle veracidad a la operatoria que el recurrente pretende sostener, en tal sentido cabe remarcar que ambos dicentes dicen no conocer personalmente a los proveedores observados, en el caso del contador de la firma sabe de ellos por los comprobantes que ha tenido a la vista y que son impugnados por el ente fiscal y en el otro se trata de un proveedor de la sociedad que dice tener la tarea de coordinar la mayoría de los proveedores, declaración que lejos está de arrojar luz a la cuestión planteada. Que por otro lado no puede pasarse por alto que este Tribunal tiene dicho en reiteradas oportunidades, en consonancia con doctrina jurisprudencial de nuestro Alto Tribunal, que la prueba testimonial en sede fiscal posee un valor probatorio acotado. Al respecto, y entre otros, cabe citar lo señalado en los Autos “Wree Helmuth Tomás” (sentencia del 30 setiembre de 2002) donde se dijera “Que, la prueba testimonial en materia fiscal tiene un valor probatorio acotado, frente a otras circunstancias que resultan probadas ... Que, al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene inveteradamente resuelto que la prueba para desvirtuar la determinación del Fisco puede ser ampliamente desarrollada aunque claro está que esa prueba no puede consistir únicamente ..., en certificaciones de sus propios dependientes ... porque de admitirse tal procedimiento, los fraudes fiscales quedarían impunes” (C.S.J.N., “in re” S.I.A. S.A. 6/9/67).

Que en virtud de las pruebas analizadas, los datos colectados durante la fiscalización y plasmados en el acto apelado se vislumbra un razonamiento congruente sobre la inexistencia del circuito comercial que pretende hacer valer la apelante, en atención a las irregularidades detectadas y si bien las facturas impugnadas en apariencia y/o extrínsecamente pueden parecer correctas, ello no implica que las operaciones que ellas reflejan hayan sido efectivamente realizadas –conf. C.N.A.C.A.F., Sala II, “Colinas de Paz S.A. (T.F. 22.185-I) c/D.G.I.”, sentencia de fecha 4/10/12–.

Que, en el caso concreto, ha quedado expuesto que la actora no aportó elementos probatorios idóneos aptos para determinar las operaciones comerciales realizadas, por lo que, en tales circunstancias, resulta aplicable lo dispuesto por el mentado art. 37. En tal sentido, el Címero Tribunal al resolver la causa “Red Hotelera Iberoamericana”, sentencia del 26/8/03, 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 Considerando 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. (T.F. 15.828-I) c/D.G.I.” donde se remite al dictamen de la Sra. 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. T.F. 20958-I el D.G.I.”.

Que como corolario de ello, no puede soslayarse que –como bien hace notar el Fisco– al responder la vista cursada en sede fiscal mediante Multinota Impositivo F. 20611 (f. 3 cpo. “contesta vista salidas no documentadas”) al formular su descargo admite haber aceptado la impugnación del crédito fiscal y el gasto correspondiente a las facturas emitidas por los proveedores bajo trato y que motivaran luego las determinaciones de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, acogiéndose al régimen de regularización dispuesto por el Tít. II de la Ley 27.260.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado en concepto de salidas no documentadas.

VI. A tenor de lo resuelto en el Considerando precedente procede también confirmar los intereses resarcitorios liquidados en el acto apelado, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), y que la actora no ha formulado agravios contra su imposición ni tampoco impugnó el método empleado para su cálculo.

VII. Por último sobre la procedencia de la sanción aplicada graduada en dos veces el impuesto omitido, con sustento en los arts. 46, y 47 incs. b) y c), de la Ley 11.683 (t.o. vigente al momento del acto).

Que 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 V), 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. C.S.J.N. Fallos: 323:3376) y por lo tanto su incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley 11.683.

Que no puede prosperar la queja que formula la actora de que no podría aplicarse sanción basada en presunciones, en primer lugar porque, conforme lo indicado en el Considerando IV, la determinación de oficio no se hizo sobre base presunta y por otro lado, si la objeción se dirige 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 Excm. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al resolver la causa "Italiano, Antonio Alberto", con fecha 12/2/08, 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-B-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 Pirguas S.R.L. (T.F. 24.592-I) c/D.G.I.' - 31/8/07". En igual sentido la Sala IV de la Alzada "in re" "Yuviet S.A. c/D.G.I." - 9/6/05.

Que el art. 46 citado (t.o. vigente al momento del acto) dispone que "El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con

multa de dos hasta diez veces el importe del tributo evadido”. Que en tal inteligencia, para que se configure el ilícito previsto en dicha norma se requiere que el contribuyente haya presentado “declaraciones engañosas” o que mediante “ocultación maliciosa”, ya sea por “acción u omisión”, hubiera defraudado al Fisco; es decir que no se refiere exclusivamente a la declaración determinativa, sino que abarca otras causales –cfe. C.N.A.C.A.F. - Sala IV “Etam S.A.I.C. (T.F. 14.874-I) c/D.G.I.”, sentencia de fecha 15/2/00–. Ello así, cabe concluir que los elementos exigidos por el art. 46 de la Ley 11.683 se han cumplido.

Que demostrado el elemento objeto del ilícito, el art. 47 de Ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere 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 el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa –conf. esta Cámara, Sala Y, “in re”: “Beleza S.A. (T.F. 21382-I) c/D.G.I.”–.

Que en esta línea, el Címero Tribunal sentenció “in re” “Industrias Delta S.A.I.C. y Otros”, sentencia del 11/9/84: “de la frase referida a la ‘inversión de la carga de la prueba’, no debe inferirse la posibilidad de obligar al procesado a demostrar la falsedad de toda imputación huérfana de apoyo que se le formule, sino la necesidad de acreditar que las defensas que alegue tienen visos de seriedad suficientes para desvirtuar la presunción legal basada en hechos que corresponde probar a la parte acusadora”; lo que no ha ocurrido en el caso concreto.

En tal sentido, se advierten maniobras de parte de la recurrente tendientes a ocultar su realidad impositiva, que no hubieran sido detectadas de no mediar la labor de la fiscalización. Ello así, en los casos puntuales se concreta el debido perfeccionamiento de las presunciones utilizadas en el caso.

Por lo expuesto, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurada la sanción impuesta, sin que se encuentre agregado en Autos elementos que justifiquen una dispensa o reducción de la graduación aplicada.

VIII. Que por todo ello, voto por confirmar el acto apelado en todas sus partes; imponiendo las costas a cargo de la parte vencida.

La Dra. O’Donnell dijo:

Que adhiere a la decisión adoptada por la vocal preopinante, en lo sustancial por los fundamentos expuestos en su voto.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez.

Del resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1. Confirmar el acto apelado en todas sus partes, las costas se imponen a cargo de la parte vencida.

2. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco nacional, por su actuación en Autos en la suma de pesos cincuenta y siete mil noventa y cinco (\$ 57.095) por la representación procesal y de pesos ciento cuarenta y dos mil setecientos treinta y ocho (\$ 142.738) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido 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 cs. de la Ley 21.839 (modificada por la Ley 24.432).

3. Regular los honorarios del contador Miguel Angel Tregob por su desempeño en Autos como perito contador designado a propuesta del Fisco nacional en el importe de pesos quinientos (\$ 500) el que queda a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta la aceptación del nombramiento y las gestiones que debió realizar para ponerse en condiciones de cumplir el encargo, lo que le generó gastos y dispendio de tiempo, que debe ser valorado a fin de fijar una retribución a la cual tiene derecho porque no le es imputable la frustración del dictamen pericial (LLC 1995-759).

4. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de pesos cuarenta y cuatro mil doscientos setenta y dos (\$ 44.272) equivalente a 21,34 (veintiuno con 34/100) UMA (Unidad de Medida Arancelaria) y por el patrocinio letrado, la suma de pesos ciento diez mil seiscientos setenta y nueve (\$ 110.679) equivalente a 53,34 (cincuenta y tres con 34/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la última etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 149, 159, 169, 199, 209, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley 27.423, AA. C.S.J.N. 8/19 (15/4/19) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Dto. 1.077/17.

5. 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.).