Jurisprudencia
Buenos Aires, 15 de mayo de 2019
Fuente: circular de la repartición

Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Operaciones gravadas. La obligación asumida por la recurrente, consistente en proveer las máquinas tragamonedas (además de asistencia técnica y mantenimiento) sin transferencia de dominio, involucra claramente una locación de cosa mueble, lo que no se ve afectado por la circunstancia de que tanto ella como los bingos participen de las pérdidas y ganancias. Se confirman las resoluciones apeladas. Newtronic S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.

En Buenos Aires, a los 15 días del mes de mayo del año 2019, se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (vocal titular de la Vocalía 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 Vocalía de la 12.ª Nominación) para resolver el Expte. 26.179-I (acumul. Nº 26.181-I, 28.674-I, 33.674-I, 33.671-I y 36.545-I) caratulado "Newtronic S.A. s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias y al valor agregado".

El Dr. Martín dijo:

I. Que a fs. 23/45 vta. y 134/156 Newtronic S.A. interpone recurso de apelación contra las Res. 165/05 (DV NRR1) y 166/05 (DV NRRI), ambas de fecha 30 de setiembre de 2005 dictadas por el jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la A.F.I.P.-D.G.I., por las que se determinó su obligación impositiva en el impuesto a las ganancias períodos fiscales 2001 y 2002, en el impuesto al valor agregado (I.V.A.) períodos fiscales 02/2001 a 07/2003, con más intereses resarcitorios y aplicando multas equivalentes al 200% del impuesto a las ganancias omitido en el período fiscal 2002 y al impuesto al valor agregado períodos fiscales 02/2001 a 10/2001, 01/2002 a 03/2002, 04/2003 y 06/2003 a 07/2003 en los términos del art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.) y dejando en suspenso según el art. 20 de la Ley 24.769 la aplicación de sanción por el período 2001 del impuesto a las ganancias y los períodos 04/2002 a 03/2003 del impuesto al valor agregado.

A fs. 347/357 vta. apela la Res. 144/06 (DV NRR1), de fecha 30 de noviembre de 2006, dictada por el jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la A.F.I.P.-D.G.I., por la que se determinó el impuesto al valor agregado períodos fiscales 08/2000 a 01/2001 con más intereses resarcitorios, dejando la aplicación de sanción en los términos del art. 20 de la Ley 24.769.

A fs. 421/442 vta., 538/560, apela las Res. 30/10 (DV NRRI) y 29/10 (DV NRR1), ambas de fecha 29 de marzo de 2010, dictadas por la jefa (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la A.F.I.P.-D.G.I., por las que se le aplicaron multas equivalente a tres veces el impuesto a las ganancias omitido en el período fiscal 2001 y al valor agregado omitido en los períodos fiscales 08/2000 a 01/2001 en los términos del art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.).

Por último, a fs. 650/672 interpone recurso de apelación contra la Res. 75/12 (DV NRR1), de fecha 23 de julio de 2012, dictada por la jefa (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la A.F.I.P.-D.G.I., por la que se le aplica una multa graduada en dos veces el impuesto al valor

agregado omitido en los períodos fiscales 04/2002 a 03/2003 en los términos de los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.).

Manifiesta que la actividad que desarrolla es la de fabricación y puesta en marcha de máquinas tragamonedas que funcionan en bingos y casinos, y que firmó un contrato de explotación conjunta con distintos bingos, por el cual ella aporta las máquinas, el "know how", los sistemas de administración y atención técnica y los bingos el espacio físico, la autorización para la explotación y el personal de atención al público. Indica que en el contrato se especifica en un apartado denominado "participación en las recaudaciones" los porcentajes de participación bruta, correspondiéndole el 20%.

Hace saber que el Fisco nacional sostiene que se trata de una prestación de servicios o locación de servicios, objetando dicha postura, al considerar que para que así sea debería cobrar un monto fijo, cualquiera sea el resultado que arroje la máquina tragamoneda, mientras que lo que sucede es que no solo se soportan las ganancias, sino que también se comparten las pérdidas.

Afirma que es un contrato típicamente aleatorio, donde el alea se encuentra en que se participa de ganancias y pérdidas, lo que será acreditado mediante la prueba pericial contable. Por lo que, niega que se trate de una locación de servicios, remarcando las diferencias con la misma, arribando a la conclusión de que el contrato se encuentra exento en el impuesto al valor agregado.

Agrega que además se desconoce la accesoriedad imperante en el contrato, ya que el bingo no podría por sí mismo desarrollar la actividad de juego con relación a las máquinas tragamonedas, resultando infundado afirmar que el bingo está exento y no ella, al ser objetivas las exenciones en conformidad con los arts. 7 y 42 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Con relación al otro cargo formulado, al entender la inspección que se descontaban cheques en la Casa de Cambio Giovinazzo S.A. que constituían ingresos gravados, afirma que los cheques no está su nombre, sin que tampoco se vea endoso alguno, por lo que el ente fiscal se basa en presunciones sin sustento probatorio. Argumenta que la vista otorgada está afectada de nulidad al partir el organismo fiscal de un indicio, consistente en la ausencia de un depósito bancario de los fondos, sin intentar probar que se trata de ingresos gravables en su totalidad.

Se agravia de que se hayan tenido en cuenta las manifestaciones y documentación de la firma Giovinazzo S.A., cuando del anverso y reverso de los cheques se puede observar que no tiene vinculación con las operaciones imputadas por el ente fiscal.

Afirma que las resoluciones carecen de fundamentos suficientes, sin que se haya hecho lugar a la prueba ofrecida o explicado los motivos de su rechazo.

Sobre las multas aplicadas en las Res. 165/05 (DV NRR1) y 166/05 (DV NRR1) de la División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Norte de la A.F.I.P.-D.G.I., con sustento en el art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), repara que no hay resultado dañoso ya que las sumas debidas se están ingresando con más sus intereses, y tampoco hay medio comisivo ya que frente a las observaciones de los inspectores se presentaron las declaraciones juradas rectificativas, sin que la situación encuadre dentro de las presunciones aplicadas, lo que hace que las sanciones resulten excesivas e irrazonables.

Respecto de las sanciones impuestas en las Res. 30/10, 29/10 y 75/12 de la División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Norte de la A.F.I.P.-D.G.I., opone las excepciones de cosa juzgada y nulidad, haciendo referencia a la sentencia dictada en la causa Nº 1538/2006 caratulada "Newtronic S.A. s/inf.

Ley 24.769" que tramitara ante el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 3 de esta ciudad, de la que surge que no cometió ningún delito, por lo que su conducta ya fue juzgada.

Por último ofrece prueba documental, informativa y pericial contable y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia citada pide que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 67/81, 185/203, 369/381, 455/467, 602/611 y 690/700 el Fisco nacional contesta el traslado de los recursos deducidos en Autos.

Explica que durante la inspección se analizaron dos cuestiones: a) las operaciones efectuadas por la recurrente con la Casa de Cambio Giovinazzo S.A.; y b) las ventas no gravadas o declaradas exentas en el impuesto al valor agregado, verificándose también ventas gravadas, alícuotas aplicadas juntamente con los débitos y créditos fiscales, en base a los Libros I.V.A. - "Ventas y Compras" que fueron aportados.

Respecto del primero de los cargos, puntualiza que se constató que la recurrente no registró todos los cheques que descontó de la casa de cambio, sino en forma parcial, al indicar que se habían recibido en parte de pago por la participación en la explotación de máquinas tragamonedas, constituyendo ingresos gravados en el impuesto al valor agregado y a las ganancias.

Con relación a los ingresos considerados exentos, indica que registró como exentos los ingresos por su participación en la explotación de máquinas tragamonedas bajo la figura de contratos aleatorios de explotación conjunta, cuando de las propias constancias de Autos surge indubitable que tales operaciones se encuentran gravadas al ser una locación de muebles, al ser Newtronic S.A. la propietaria de las máquinas y percibir mensualmente un precio asimilable a un canon.

Contesta sobre el pedido de nulidad articulado por la recurrente, negando que hayan existido irregularidades en el procedimiento administrativo, sin que se haya incurrido en causales que puedan invalidarlo. Afirma que no se trata de actos carentes de motivación por no existir o ser falsos los hechos, sino que, al contrario, el reclamo operó con fundamento en los hechos verificados y en el derecho vigente.

Sobre las multas impuestas, niega que conforme lo sostiene la recurrente se estén ingresando los importes determinados, ya que según consulta a la Dirección Regional Norte no surge que haya presentado las declaraciones juradas rectificativas. Por otro lado, considera configurados los presupuestos para la figura infraccional aplicada al generarse un perjuicio fiscal mediante liquidaciones de impuestos que no correspondían a la realidad y haber actuado la recurrente con conocimiento de la omisión en la que incurría.

Respecto de las excepciones de cosa juzgada y nulidad esgrimidas en torno a las Res. 30/10, 29/10 y 75/12 de la División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Norte de la A.F.I.P.-D.G.I., distingue que en la causa penal se juzgan tipos penales distintos a los previstos en la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), sin que se haya vulnerado lo dispuesto por el art. 20 de la Ley 24.769 ya que la sentencia penal no se pronunció sobre el fondo del asunto. Alude que en la causa penal no se decidió la inexistencia de deuda sino que se decretó el sobreseimiento parcial del responsable por considerar extinguida la acción por prescripción.

Pide que se confirmen los intereses resarcitorios reclamados al no esgrimir la recurrente agravio alguno al respecto y haber sido calculados en conformidad con el art. 37 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.).

Por lo expuesto, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia que cita, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III. Que a f. 206 se acumuló la causa Nº 26.181-I y a fs. 385/385 vta. la Nº 28.674-I al presente expediente, reordenándose el trámite a f. 387 y disponiéndose el cierre de instrucción a f. 394.

Luego a f. 472 se ordenó acumular el Expte. 33.674-I, cerrándose el período de instrucción a f. 502, y a fs. 621/622 se acumuló el Nº 33.671-I y se dispuso estar a lo resuelto a f. 502 atento que la prueba ofrecida resultaba ser la misma que ya había sido producida.

Por último, a fs. 709/709 vta. se acumuló la causa Nº 36.545-I, en la que a f. 723 se hizo lugar a la oposición del Fisco nacional con relación a la prueba ofrecida.

A fs. ... se elevan los Autos a conocimiento de la Sala "D" y a fs. ... se ponen los Autos para alegar. A fs. ... obran los alegatos del Fisco nacional y a fs. ... los de la recurrente.

Finalmente a fs. ... se pasan los Autos para sentencia.

IV. Que en primer término es pertinente examinar los argumentos por los cuales la recurrente sostiene que los actos recurridos se encuentran afectados de nulidad al afirmar que carecen de causa y que se basan en meros indicios por los que se arriba a conclusiones alejadas de la realidad, aduciendo además la nulidad de la vista conferida en la etapa administrativa por tales motivos.

Que se advierte que tales razonamientos sobre los que sustenta este agravio constituyen una discrepancia con el criterio fiscal seguido para el dictado de las resoluciones apeladas en Autos, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo debatida.

Que los actos recurridos han sido dictados en conformidad con las prescripciones de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), estimando el juez administrativo las circunstancias de hecho y derecho que fundan los mismos, sin que se encuentre afectada la validez del procedimiento ni lesionado el derecho de defensa de la recurrente, por cuanto la posterior instancia ante este Tribunal lo habilita a ofrecer todos los medios probatorios que considere procedentes. Que en ese sentido debe señalarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en reiteradas oportunidades que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134).

Por lo expuesto, cabe concluir que la nulidad invocada no es procedente, debiendo desestimarse este planteo.

V. Que corresponde decidir si las resoluciones recurridas en los presentes Autos se ajustan a derecho.

Que la recurrente es una sociedad anónima, cuya actividad es la de "servicios de esparcimiento relacionados con juegos de azar", cerrando su ejercicio comercial el 31 de marzo de cada año.

Que en el Informe Final de Inspección (fs. 12/18 cpo. impuesto a las ganancias) se establece que la Orden de Intervención Nº 3001/5 es continuación de la Nº 1458/3, y que en el marco de la verificación se verificaron las operaciones de la recurrente por los períodos fiscales 2001 y 2002 del impuesto a las ganancias y los períodos fiscales 02/2001 a 08/2003 del impuesto al valor agregado, analizándose ventas

gravadas, alícuotas aplicables, débito fiscal y total facturado, habiendo aportado el Libro I.V.A. - Compras e I.V.A. - Ventas, advirtiéndose ventas consideradas exentas.

Que se procedió al análisis de las ventas no gravadas, las que a criterio del personal actuante se encuentran gravadas en el impuesto al valor agregado al consistir en locaciones de cosa mueble, sin compartir el criterio de la recurrente de considerar las ventas con origen en contratos aleatorios, según Libro I.V.A. Ventas. Se señala que la recurrente aportó el contrato de explotación conjunta de máquinas celebrado con Bingo Oro S.A. y Bingo Ciudadela S.A., en cuya Cláusula cuarta "participación en las recaudaciones" se establece que las utilidades arrojadas por las máquinas, entendiéndose las mismas como recaudación bruta, serán distribuidas de la siguiente manera: los bingos percibirán el 79%, la empresa Newtronic S.A. el 20% y el profesional que intervino en las deliberaciones previas, la elaboración y suscripción de los convenios el 1% restante.

Que además, se menciona que la explotación de juegos de bingo, para el caso de Bingo Oro S.A. y Bingo Ciudadela S.A., se hace como consecuencia de un convenio suscripto entre el Instituto Provincial de Loterías y Casinos de la provincia de Buenos Aires y la Asociación Bomberos Voluntarios de Hurlingham, en virtud del cual dicho instituto autoriza a la entidad de bien público a la explotación de una sala destinada al juego de azar denominado: lotería familiar, lotería familiar gigante o bingo. Se aclara que el instituto resuelve que las salas de juego serán explotadas en forma conjunta entre la entidad Asociación Bomberos Voluntarios de Hurlingham y sus terceros contratantes: Bingo Oro S.A. y Bingo Ciudadela S.A., quienes se encuentran inscriptos en el impuesto al valor agregado.

Que por lo tanto, se tuvo en cuenta que según los contratos Newtronic S.A. es propietaria de las máquinas y no hay transferencia de dominio a los bingos, por lo que se concluyó que independientemente de la forma de recaudación adoptada en la respectiva contratación, se trata de una locación de cosas muebles de acuerdo con lo previsto en el art. 3, inc. e) pto. 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Que, por otro lado, se señala que la inspección actuante recibió información por parte del Banco Central de la República Argentina sobre el cruzamiento a casas de cambio para corroborar la venta de cheques, detectándose operaciones de cambio y venta de cheques en la Casa de Cambio Giovinazzo S.A., las que no estaban registradas.

Ante lo cual, se requirió a la recurrente documentación de respaldo, a lo que respondió negando las operaciones de compra y venta de divisas; por ello se solicitó información a la firma Giovinazzo S.A., la que confirmó las operaciones y aportó la documentación correspondiente.

Que se indica que de las constancias proporcionadas surge el número de cheque del Banco librador y nombre del Banco, código del Banco emisor, fecha de recepción de los cheques, número de comprobante, fecha de salida del depósito e importe de los cheques, por lo que se procedió a circularizar a los Bancos y luego a las empresas libradoras, de las que no se obtuvo respuesta.

Luego se confeccionó requisitoria a Giovinazzo S.A. para que exhiba libros y/o registros de ventas de billetes y monedas, donde se verificó el número de boleto de compraventa, el nombre del comprador de moneda, en este caso Newtronic S.A., el importe de las operaciones y folio de registro de las mismas. Que dichos datos fueron cotejados con los registros parciales de las operaciones de la recurrente, y que en algunos casos no había declarado, se concluyó que la diferencia detectada constituye ingresos gravados omitidos en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2001 y 2002 y en el impuesto al valor agregado períodos 02, 03 y 04 de 2001.

VI. Que a los efectos de seguir un orden en la exposición, corresponde considerar por separado cada uno de los ajustes practicados por el organismo fiscal junto con los distintos agravios esgrimidos por la recurrente con relación a los mismos, analizando la prueba documental agregada en las actuaciones administrativas y la prueba informativa y pericial contable producidas en Autos.

Que antes de ingresar al tratamiento de los agravios es importante recordar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir al recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. C.S.J.N., Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

VII. Que la primera cuestión a resolver radica en determinar si, como lo afirma el Fisco nacional, la actividad de provisión de las máquinas tragamonedas y asistencia técnica y mantenimiento, constituye una locación de cosa mueble subsumida en las hipótesis de incidencia del art. 3, inc. e), pto. 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o si, como lo entiende la recurrente, se encuentran amparadas por la norma exentiva contenida en el art. 7, inc. c) de dicho texto legal.

Que corresponde traer a colación que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha manifestado que "... cabe recordar que, en materia de exenciones impositivas es constante el criterio conforme al cual ellas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y que fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas (Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599), que debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que informan (Fallos: 285:322, entre otros), ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973)."

Que en las actuaciones administrativas (fs. 35/36 y 39/40, cuerpo impuesto al valor agregado I) se encuentran agregados los contratos de explotación conjunta de máquinas, sobre la base del cual la recurrente fundamenta su postura de encontrarse exenta del impuesto al valor agregado por la actividad que nos ocupa en Autos, al afirmar que no se trata de una locación de cosa mueble ya que es un contrato típicamente aleatorio, al participar las partes de ganancias y pérdidas.

Que en los mencionados contratos suscriptos el día 26/6/00 por Newtronic S.A. y Bingo Oro S.A. y Newtronic S.A. y Bingo Ciudadela S.A., se dispuso que los bingos se encuentran autorizados por el Instituto Provincial de Lotería y Casinos de la provincia de Buenos Aires a operar con máquinas de premio de resolución incierta y que Newtronic S.A. es propietaria de las máquinas que se entregaran sin transferencia de dominio a los bingos, las que fueron entregadas en perfectas condiciones de operatividad y uso, con los componentes necesarios para su correcto funcionamiento según el compromiso asumido. Así las partes pactaron que realizarán la explotación conjunta de las máquinas electromecánicas de juegos de azar.

Que con relación a las utilidades, en la Cláusula cuarta de ambos contratos, se decidió que las utilidades arrojadas por las máquinas, entendiéndose las mismas como recaudación bruta –total de lo recaudado en concepto de apuestas menos el total de los premios pagados– serán distribuidas semanalmente de la siguiente manera: los bingos percibirán el 79% de la recaudación bruta, la empresa Newtronic S.A. el 20% y el primero restante el profesional interviniente.

Que en lo que hace a las obligaciones asumidas por la recurrente, se establece que ésta deberá mantener en correcto y perfecto estado de funcionamiento todos los equipos y máquinas, proveyendo

de asistencia técnica, sin costo alguno para la otra parte, mientras que a cargo de los bingos se establece, entre otras obligaciones, el pago de haberes u honorarios del personal de atención al público y de funcionamiento integral de la sala y también deberá solventar de su porcentaje los importes correspondientes al sueldo del personal técnico de la empresa Newtronic S.A. Se agrega que deberá abonar los cánones correspondientes al Instituto de Loterías y Casinos, Municipalidad y Entidad de Bien Público en proporción a su participación en las utilidades. Por último, en los anexos adjuntos se detallan las máquinas aportadas.

Que analizadas las condiciones de los contratos se advierte que cualquiera sea la modalidad contractual asumida por las partes, los términos empleados para instrumentar el contrato o el encuadre jurídico adoptado, la obligación asumida por la recurrente consistente en proveer las máquinas tragamonedas sin transferencia de dominio involucra claramente una locación de cosa mueble, como lo sostiene el ente fiscal, lo que no se ve afectado por la circunstancia de que ambas participen de las pérdidas y ganancias, ya que de las utilidades obtenidas por las citadas máquinas ésta percibe el 20% de la recaudación bruta como contraprestación, conforme lo dispone la Cláusula cuarta de los contratos.

Que tampoco resulta acertada la postura de la aquí recurrente al sostener que se desconoce el carácter accesorio del contrato, en el sentido de tratarse de una prestación sin la cual los bingos no podrían desarrollar la actividad del juego, ya que se está refiriendo a dos actividades independientes, dado que el hecho de que las entidades de bien público hayan suscripto con las empresas Bingo Oro S.A. y Bingo Ciudadela S.A. autorizaciones para la explotación del juego, implica una circunstancia ajena, ya que en el caso el supuesto analizado radica en el vínculo que mantiene con los bingos en razón de la provisión de las máquinas de juego, sin importar el carácter de exentos que revisten los bingos.

Que mediante la prueba informativa producida en Autos, la recurrente no aporta nuevos elementos a los ya tomados en cuenta por el personal fiscalizador y en la prueba pericial contable (fs. 295/297), los profesionales informan que la recurrente suscribió los contratos objeto de tratamiento y que las liquidaciones que le hacían los bingos eran mensuales y distintas cada mes.

Que ello así, cabe concluir que la actividad desarrollada por la recurrente se encuentra alcanzada por el impuesto al valor agregado en los términos del art. 3, inc. e), pto. 7 de la ley, resultando correcto el ajuste practicado por el Fisco nacional, por lo que se confirman las determinaciones emitidas, con costas.

VIII. Que el otro de los cargos formulados por el organismo fiscal está referido a las operaciones de cambio y venta de cheques realizadas por la recurrente con la firma Giovinazzo S.A., al considerar que la diferencia detectada constituye ingresos gravados omitidos en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado.

Que tales operaciones fueron negadas por la recurrente al sostener que en los cheques no está su nombre, sin que tampoco posean endoso alguno, agraviándose de que el ente fiscal únicamente tuvo en cuenta las manifestaciones y la documentación suministrada por la respectiva casa de cambio.

Que conforme lo reseña el Informe Final de Inspección al serle requerida información al respecto la recurrente no acompañó ninguna constancia documental, y simplemente se limitó a negar las operaciones adjudicadas, lo mismo que hace ante esta instancia.

Que en la prueba pericial contable, los peritos informan que del Libro Diario Nº 1 y de los Balances exhibidos no surge que la empresa tenga cuenta corriente en Bancos, por lo que no tenía la posibilidad

de entregar cheques de su cartera al no tener posibilidad de emitirlos. Con relación a si ha descontado o emitido cheques a la firma Giovinazzo S.A., hacen saber que del análisis del Libro Diario Nº 1 surgen tres registros por descuento de cheques a la citada firma, cuyos datos detallan en un cuadro.

Que de la labor desarrollada durante la etapa de fiscalización se advierte que el ente fiscal realizó una ardua tarea investigativa en orden a obtener información sobre las operaciones de cambio y venta de cheques, basándose en información suministrada no solo por la respectiva casa de cambio sino también por el Banco Central.

Que ello así, resultan insuficientes los elementos probatorios producidos ante este Tribunal para refutar la tesis fiscal, debido a la ausencia de pruebas categóricas y conducentes.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos: 218:312, 294:69 y 328:53).

Que en ese sentido deviene aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que por lo tanto, cabe confirmar las determinaciones de oficio dictadas en el impuesto al valor agregado y a las ganancias, con costas.

IX. Que la recurrente no ha planteado agravios con relación a los intereses resarcitorios reclamados, por lo que al haber sido calculados según el art. 37 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) cabe disponer la confirmación de los mismos.

X. Que corresponde considerar la procedencia de las sanciones aplicadas en el impuesto al valor agregado períodos fiscales 02/2001 a 10/2001, 01/2002 a 03/2002, 04/2003 y 06/2003 a 07/2003 y 08/2000 a 01/2001 en los términos del art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.) y por los períodos fiscales 04/2002 a 03/2003 en los términos de los arts. 46 y 47 incs. a), b) y e) de dicha ley.

Mientras que en el impuesto a las ganancias se aplicó multa en el período fiscal 2002 con sustento en el art. 46 y en el período fiscal 2001 en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la Ley de Procedimiento Fiscal.

Que al recurrir las multas aplicadas en las Res. 165/05 y 166/05 de la División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Norte de la A.F.I.P.-D.G.I., la actora aduce que no hay resultado dañoso al estar ingresadas las sumas de impuesto debidas, pero sin embargo no acompaña ninguna constancia que así lo acredite, e incluso el representante fiscal desconoce el supuesto ingreso, por lo que debe desestimarse dicho planteo.

Que respecto de las sanciones impuestas en las Res. 30/10, 29/10 y 75/12 de la División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Norte de la A.F.I.P.-D.G.I. (Expte. 33.674-I, 33.671-I y 36.545-I) la recurrente opone las excepciones de cosa juzgada y nulidad con fundamento en lo resuelto en la causa

Nº 1538/2006 caratulada “Newtronic S.A. s/inf. Ley 24.769”, cuyo tratamiento fue diferido para ser considerado junto con el fondo de la causa a fs. 468, 628 y 715, respectivamente.

Que en las actuaciones administrativas se encuentran agregadas los distintos pronunciamientos emitidos en la causa penal (fs. 180/19 vta., cpo. complementario I.V.A. Nº 1). Así con fecha 31/3/08 el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 3, Secretaria Unica, dictó sentencia declarando parcialmente extinguida por prescripción la acción penal contra el responsable de la firma Newtronic S.A. y, en consecuencia lo sobreseyó parcialmente con relación al delito de evasión por el pago del impuesto a las ganancias del período fiscal 2001 y del impuesto al valor agregado correspondiente al ejercicio anual 2001.

Que mediante sentencia del 18/3/10 dicho Juzgado emitió idéntica sentencia con relación a la evasión del pago del impuesto al valor agregado correspondiente al ejercicio anual 2003 (períodos fiscales 04/2002 a 03/2003) y lo sobreseyó totalmente.

Que por pronunciamiento del 19/5/10 también resolvieron sobreseer a otros de los imputados por la presunta evasión del pago del impuesto a las ganancias del período fiscal 2001 y del impuesto al valor agregado correspondientes a los ejercicios anuales 2001 y 2003 (períodos fiscales 08/2000 a 03/2001 y 04/2002 a 03/03).

Por último, mediante sentencia, de fecha 2/9/10, decidió sobreseer totalmente al responsable en orden a los hechos consistentes en la presunta comisión del pago del Impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal 2001 y del impuesto al valor agregado correspondientes a los ejercicios anuales 2001 y 2003 (períodos 08/00 a 03/01 y 04/02 a 03/03).

Que al respecto, cabe tener presente que el art. 17 de la Ley 24.769 establece que “las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas y fiscales”, por lo que el Fisco nacional no se encuentra impedido de imponer las multas previstas en la ley de procedimiento tributario, estableciendo por su parte el art. 20 de la ley penal tributaria límites al accionar fiscal respecto del momento y la forma en que pueden imponerse dichas sanciones administrativas.

Que en ocasión de votar la Sala “A” la causa “Compañía de Radiocomunicaciones Móviles S.A. s/recurso de apelación” (Expte. 14.332-I) con fecha 3/11/96, en lo que aquí interesa, se dijo que la expresión “materialidad de los hechos” contenida en el art. 16 de la Ley 23.771 –ahora receptada por el art. 20 de la Ley 24.769–, excluye de ella todo tipo de valoración jurídica, indicando “Que esta interpretación es la que mejor se compadece con la norma, en tanto es evidente que el legislador ha querido limitar el efecto de la cosa juzgada con relación a las cuestiones fácticas, lo que implícitamente permite la revisión de las cuestiones de derecho”.

“Que de no ser así, y que como consecuencia de un análisis en sede penal relativo a la existencia o no de hecho imponible, como se hiciera en este caso, se llegaría a la conclusión que la extensión de la cosa juzgada se amplía transformándose en un condicionante sobre la aplicación o no del gravamen, que reduciría la actuación de los organismos competentes a un mero acto liquidatorio en el primer supuesto o una abstención total en el segundo” (voto del Dr. Porta).

Que sobre la base de tales pautas, se advierte que al dictar las sentencias que fueron mencionadas el juez penal no analizó ni se pronunció sobre las cuestiones fácticas debatidas en la causa, por lo que no existe impedimento para la aplicación de multas por parte del ente fiscal y su posterior revisión por ante

este Tribunal, por lo que cabe rechazar las excepciones de nulidad y cosa juzgada esgrimidas por la recurrente, con costas.

XI. Que del análisis de los elementos de la causa efectuado en los Considerandos precedentes se advierte que se encuentran acreditados los presupuestos que permiten encuadrar la conducta de la recurrente en la figura de defraudación fiscal al configurarse el presupuesto básico de omisión de pago, sin que haya logrado acreditar la falta de culpa en su accionar, ni tampoco la existencia de un error con entidad para eximir su conducta, por lo que se configura un proceder engañoso.

Que luego al analizar dicha figura infraccional y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar 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 –Sala I, "Pereda, Francisco (T.F. 34.603-I) c/D.G.I." del 12/12/13 y "Mora y Araujo Manuel c/E.N.-A.F.I.P.-D.G.I.-R. 812/2004 (RNOR) s/D.G.I." del 8/4/14–.

Que las presunciones previstas en el art. 47 de la norma fiscal admiten prueba en contrario, correspondiendo a la aquí apelante probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Que el análisis de las circunstancias de hecho y prueba efectuado en los Considerandos V, VII y VIII ponen de resalto que la recurrente no ha demostrado la ausencia del elemento subjetivo que requiere la figura infraccional aplicada en las resoluciones recurridas, advirtiéndose maniobras de su parte tendientes a ocultar su realidad impositiva frente a los impuestos inspeccionados, que no hubieran sido detectadas de no mediar la labor de la fiscalización.

Que por lo tanto, al no haberse aportado elementos que justifiquen apartarse del encuadre jurídico dado por el juez administrativo a la conducta del aquí apelante, corresponde disponer la confirmación de las multas aplicadas.

XII. Que por todo lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

Las Dras. Gómez y O´Donnell dijeron:

Que adhieren a la solución propiciada en el voto del vocal instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede,

SE RESUELVE:

1. Rechazar las excepciones de nulidad y cosa juzgada esgrimidas por la recurrente, con costas, conforme el Considerando X.

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

3. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco nacional, por su actuación en Autos en la suma de pesos ochenta y ocho mil doscientos treinta y cuatro ($ 88.234) por la

representación procesal y de pesos doscientos veinte mil quinientos ochenta y seis ($ 220.586) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por los profesionales intervinientes en Autos en las dos primeras etapas correspondientes al Expte. 26.179-I y sus acumulados Nº 26.181-I, 28.674-I, 33.674-I, 33.671-I y 36.545-I en conformidad con las pautas establecidas en la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432.

4. Regular los honorarios del Dr. Julio Antonio Contreras por la labor desarrollada como perito contador designado a propuesta del Fisco nacional, en la suma de pesos setenta y ocho mil cuatrocientos setenta ($ 78.470), la que queda a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines las pautas dispuestas por el Dto.-Ley 16.638/57.

5. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de pesos ochenta y cuatro mil trescientos cuarenta y dos ($ 84.342) equivalente a 40,64 (cuarenta con 64/100) UMA (Unidad de Medida Arancelaria) y por el patrocinio letrado, la suma de pesos doscientos diez mil ochocientos cincuenta y seis ($ 210.856) equivalente a 101,62 (ciento uno con 62/100) UMA (Unidad de Medida Arancelaria), los que quedan a cargo de la recurrente teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la última etapa procesal cumplida en Autos en el Expte. 26.179-I y sus acumulados Nº 26.181-I, 28.674-I, 33.674-I, 33.671-I y 36.545-I y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, 44 inc. b) 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. Los montos en pesos y en UMA precedentes responden al siguiente detalle:

Expte.	Pesos	Pesos	UMA	UMA
	Patrocinante	Apoderado	Patrocinante	Apoderado
26.179-I	21.811	8.724	10,51	4,2
26.181-I	33.802	13.521	16,29	6,52
28.674-I	12.130	4.852	5,85	2,34
33.671-I	17.033	6.813	8,21	3,28
33.674-I	31.135	12.454	15	6
36.545-I	94.945	37.978	45,76	18,30
Totales	210.856	84.342	101,62	40,64

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

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

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

Ante mí: Emiliana Milite, secretaria letrada (int.).