

Jurisprudencia

Buenos Aires, 16 de noviembre de 2018

Fuente: circular de la repartición

Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Determinación del impuesto. Salidas no documentadas. Operaciones con proveedores observados por estar incluidos en la Base APOC. Facturas apócrifas. Inexistencia de documentación de respaldo de las operaciones o su existencia sin que se pueda encontrar la real existencia de la compra efectuada. Comprobantes no reconocidos por los proveedores ni por la imprenta. Cómputo del crédito fiscal. Requisitos. Declaración jurada. Volante de pago. Elementos que configuran la mora. Se confirman las resoluciones apeladas. Se revoca la multa por omisión de impuesto a las ganancias por salidas no documentadas ante la ausencia del elemento objetivo. Aerotronic S.R.L. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.

En Buenos Aires, a los 16 días del mes de noviembre de 2018, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Rubén A. Marchevsky (vocal titular de la 3.ª Nominación), Laura Amalia Guzmán (vocal titular de la 2.ª Nominación), a fin de resolver la Causa Nº 26.584-I, caratulada: “Aerotronic S.R.L. s/recurso de apelación - impuestos a las ganancias, al valor agregado y a las ganancias –salidas no documentadas–”.

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que a fs. 138/153 se interpone recurso de apelación contras las resoluciones de fecha 30 de noviembre de 2005, suscriptas por la Jefa de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro de la A.F.I.P.-D.G.I., mediante las cuales se determina de oficio la obligación tributaria frente a los impuestos a las ganancias por los períodos fiscales 2002 y 2003, al valor agregado por los períodos de marzo de 2001 a octubre de 2003 y a las ganancias -salidas no documentadas- por los pagos efectuados en los meses de mayo a octubre de 2001, abril, mayo de 2002, octubre de 2002 a septiembre de 2003 y diciembre de 2003 a marzo de 2004, con más intereses resarcitorios. Asimismo se aplican sendas multas en los impuestos a las ganancias y al valor agregado con sustento en lo dispuesto por los arts. 46 y 47, incs. a) y b), equivalente a dos tantos de los mencionados tributos y art. 45, equivalente al 80% respecto del impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- (conf. Ley 11.683 - t.o. en 1998 y sus modificaciones-).

Relata que como consecuencia de una fiscalización practicada por el organismo fiscal, se procedió a impugnar facturas de compras y gastos deducidos en las declaraciones juradas presentadas, alegando para ello que no se tenían por acreditadas las prestaciones realizadas ni la autenticidad de la documentación respaldatoria.

Rechaza los ajustes efectuados por carecer de los elementales fundamentos fácticos y jurídicos mínimos necesarios y por haberse conculcado derechos constitucionales que hacen a la defensa en juicio.

Se agravia de la falta de apertura a prueba en sede administrativa, lo que le hubiera permitido al juez administrativo crearse una clara, absoluta e imparcial convicción de los hechos realmente acaecidos.

Señala que una de las formas en que más se ha basado el Fisco, a los fines de evaluar y avalar las operaciones comerciales, ha sido en el procedimiento de cancelación de las mismas, no tomando en cuenta la circularización practicada a los bancos por cheques emitidos y aplicados a cancelar las facturas observadas, como así también de la confirmación por parte de las entidades bancarias y entrega de copia de tales cheques.

Sostiene que el organismo fiscal utiliza en forma improcedente una doble presunción a efectos de determinar la nueva materia imponible. La doble presunción es que en primer lugar ha presumido que los comprobantes emitidos por los proveedores son apócrifos y a partir de ello se presume que las operaciones comerciales han resultado inexistentes. Ambas presunciones carecen de todo sustento fáctico y jurídico como para considerarlas válidas.

Explica que su actividad comercial consiste en la instalación de torres utilizadas tanto para comunicaciones como para balizamiento nocturno, por lo general son contratados sus servicios por organismos del Estado y de seguridad, nacionales y provinciales, mediante estrictos llamados por licitaciones públicas. Para el cumplimiento de dichos trabajos -dice- debe contar indefectiblemente con los proveedores idóneos de tales materias y servicios, y en los periodos inspeccionados se contaba con las empresas Electrosiglo S.R.L. y Torresur Comunicaciones S.H.

Detalla luego las inconsistencias observadas de los mencionados proveedores, tales como que carecían de personal en relación de dependencia y no se confeccionaron recibos de pago. En cuanto a la primera observación, dice, que el juez administrativo desconoce los aspectos técnicos y prácticos de las tareas desarrolladas, que con sólo una o dos personas se pueden concretar los trabajos en cuestión. Respecto de la no emisión de recibos, afirma que ello implica utilizar otro mecanismo que supla su objeto, como por ejemplo el pago de las erogaciones mediante el uso de cheques o valores identificables, con los cuales se puede llevar un perfecto control de los pagos y sus registraciones contables pertinentes.

Se agravia de que la fiscalización no ha profundizado en su investigación, ni el juez administrativo y su consecuente decisión, han revelado la verdadera situación objetiva, determinando ajustes improcedentes a favor del organismo fiscal, sin la debida fundamentación fáctica y legal correspondiente.

Entiende que la obtención de información de terceros sin identificar, sin actas debidamente elaboradas y personalizadas por los dicentes, las declaraciones de los representantes de los proveedores, sin pruebas contundentes que avalen lo manifestado, no resultan elementos probatorios suficientes a efectos de impugnar lo declarado.

Puntualiza que ha sido un fiel cumplidor de todas las normas, ha recibido de buena fe las facturas entregadas por sus proveedores por las prestaciones brindadas y las ha abonado por vía bancaria. Algunas operaciones fueron canceladas mediante Patacones, debe tenerse en cuenta que los períodos ajustados fueron el 2002 y 2003, tales períodos fueron realmente caóticos en razón de haberse dispuesto la finalización de la ley de convertibilidad y el famoso “corralito financiero”.

En cuanto a la determinación de oficio respecto del impuesto a las ganancias –salidas no documentadas– considera que el Fisco posee los elementos necesarios para constatar que los insumos adquiridos para las instalaciones de torres y montaje de las mismas, responden al principio de que se efectuaron para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Hace hincapié en que el art. 38 de la ley de impuesto a las ganancias, introduce una excepción al ingreso del impuesto especial del 35% y es cuando el organismo fiscal presume que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, pero en el caso de autos –a su juicio– no debe presumirse nada, por cuanto la realidad económica y los comprobantes constatan por sí mismos la adquisición de los insumos.

Rechaza los intereses resarcitorios liquidados, en principio, por la falta de sumas adeudadas, y en segundo lugar por resultar los mismos exageradamente calculados, traduciéndose ellos en una verdadera actitud confiscatoria.

En relación a las sanciones aplicadas, después de analizar los dictámenes jurídicos, concluye que surgen evidentes y graves contradicciones, ya que por un lado afirman que la imputación no se efectuó por vía conjetural, y por el otro sólo se refieren a indicios, presunciones, facturas presuntamente apócrifas, operaciones que no se “habrían” efectuado, es decir no hay nada real y concreto comprobado, por ello – dice– que la aplicación del art. 46 de la ley de rito no encuentra sustento legal necesario, habiéndose excedido el Fisco en la calificación de la conducta, por no haber probado la imprescindible cuestión subjetiva de punibilidad en los ajustes proyectados.

Respecto de la multa correspondiente al impuesto a las ganancias –salidas no documentadas–, la considera indebida en atención de la falta de fundamentación en el cálculo de la misma.

Por último ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II. Que a fs. 165/177 contesta la representación fiscal el traslado del recurso.

Señala que los actos administrativos en crisis son fruto de un proceso de fiscalización y determinación de deuda en el que se han visto observadas todas las instancias legalmente establecidas y todas las garantías que hacen al derecho de defensa de la administrada.

Afirma que de las constancias obrantes en el expediente administrativo se demuestra que no existe indicio alguno que permita inferir la existencia real de las operaciones pretendidamente efectuadas por la recurrente con las firmas Electrosiglo S.R.L. y Torresur Comunicaciones S.H., habiéndose concluido que la documentación por la cual aquélla pretende respaldarlas, carece de virtualidad jurídica.

Relata que el origen de la fiscalización efectuada a la actora se centra en el hecho de que en el marco de las actuaciones “Oscar Parrilli s/Denuncia de Defraudación contra la Administración Pública”, radicada en el Juzgado Nacional en lo Criminal y Correccional Federal Nº1, Secretaría Nº 2, a cargo de la Dra. Servini de Cubría, referentes a una investigación iniciada por el Secretario General de la Presidencia, por presunta utilización de facturación apócrifa para sobredimensionar los gastos insumidos en los viajes del avión presidencial “Tango 01”, se requirió a la recurrente la exhibición de las facturas de compras relacionadas con los proveedores observados. De dicha documentación se concluyó que las compras y/o prestaciones de servicios que se alegaron realizar, resultan inexistentes.

Concluye que la consideración de los extremos fácticos –tomando como fundamento los principios de interpretación que hacen a la realidad económica– indica claramente que estamos frente a supuestos de prestaciones de servicios presuntamente brindados por empresas que –a luz de las constancias probatorias recabadas– jamás se hallaron en condiciones de prestarlos. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

En cuanto a las multas impuestas, considera que el juez administrativo ha dado los fundamentos y razones suficientes para encuadrar el accionar de la actora dentro del tipo doloso previsto en el art. 46, precisando aún más la maniobra imputada al definirla dentro de las previsiones de los incs. a) y b) del art. 47 de la Ley 11.683, en relación a las sanciones aplicadas en los impuestos a las ganancias y al valor agregado, como así también en relación a la multa aplicada en el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas– que se encuadró la conducta en el art. 45 de la mencionada ley.

En relación a los agravios vertidos por la contraria respecto de los intereses resarcitorios liquidados en las resoluciones apeladas, afirma que las tasas de interés establecidas por el art. 37 de la ley de rito, sólo pueden ser fijadas por determinada autoridad del Poder Ejecutivo y, además, nunca serán usurarias o

irrazonables desde que la propia norma establece límites precisos que no pueden superar, so pena de ilegalidad del excedente de la tasa.

Por todo lo expuesto peticiona se rechace el recurso interpuesto y se confirmen las resoluciones recurridas, con expresa imposición de costas. Plantea el caso federal.

III. Que a fs. 215 se da por decaído el derecho a la recurrente a producir la prueba pericial técnica oportunamente solicitada. A fs. 221/221 vta. se abre la causa a prueba.

Que a fs. 422 y 427 se resuelve tener por decaído el derecho a la actora de la producción de las pruebas pericial contable, técnica e informativa, esta última respecto del oficio dirigido a las Fuerzas Armadas de Quilmes en atención a que no ha impulsado su cumplimiento.

Que a fs. 430 se clausura el período probatorio, se elevan los autos a consideración de la Sala A y se ponen las actuaciones a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos, obrando a fs. 436/439 vta. el alegato del Fisco Nacional, no habiendo hecho uso de ese derecho, la actora. A fs. 442 pasan a sentencia.

IV. Que en primer término corresponde referirse a los agravios esgrimidos por la actora respecto de que se ha conculcado su derecho de defensa en atención a que el organismo fiscal no ha buscado dilucidar los temas planteados, situación que –a su juicio– queda plasmada al no haber dispuesto la pertinente apertura a prueba.

Que con relación a la denegatoria del juez administrativo en producir las pruebas ofrecidas por la actora, debe señalarse que el art. 35 del Dto. 1397/79, reglamentario de la Ley 11683, remite en cuanto a la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de las pruebas, a las disposiciones del Dto. 1759/72 y que establece las pautas conforme a las cuales el órgano administrativo puede decidir qué pruebas resultan admisibles y pertinentes, constando en las resoluciones apeladas los motivos por los cuales esas pruebas fueron denegadas.

Que en el caso de autos se ha cumplido con tal requisito, más allá del acierto o desacierto de la decisión del juez administrativo, lo que debe ser meritado con el fondo de la causa, por lo que entiendo no se ha conculcado el derecho de la actora en tanto en esta instancia pudo ofrecer las pruebas que hacen a su derecho de defensa, no obstante ello no instó la prueba ofrecida por la cual se la tuvo por desistida de las pruebas informativa y pericial contable y técnica.

V. Que corresponde resolver ahora si se ajustan a derecho las resoluciones apeladas.

Que conforme surge de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados, el ente recaudador, en ejercicio de las facultades que le son propias, practicó una fiscalización a la recurrente a través de la cual constató que la actividad principal por la que se encuentra inscripta es la venta al por mayor de máquinas y equipos de comunicación, control y seguridad.

Que según surge de las actuaciones administrativas –informe final de inspección obrante a fs. 6/28– la inspección efectuada a la contribuyente tiene su origen en una denuncia iniciada por el ex–Secretario General de la Presidencia Oscar I. Parrilli por presunta utilización de facturación apócrifa para sobredimensionar los gastos insumidos en los viajes del avión presidencial “Tango 01”.

Que como consecuencia de dicha denuncia, el Juzgado interviniente procedió a efectuar el allanamiento en el domicilio de Aerotronic S.R.L., en virtud de que correspondía según lo declarado por uno de los principales involucrados en la causa. En atención a ello se generaron cargos de inspección tanto para la empresa como para su socio Sr. Ricardo Rosner.

VI. Que conforme lo expuesto en el Considerando precedente, el tema a decidir en autos refiere a la procedencia de la impugnación de facturas por parte del Fisco Nacional respecto a ciertos proveedores

de la actora, la que originó la determinación de la materia imponible de la recurrente frente a los impuestos al valor agregado –períodos fiscales marzo de 2001 a octubre de 2003–, a las ganancias –períodos 2002 y 2003– y salidas no documentadas por los pagos efectuados en los meses de mayo a octubre de 2001, abril, mayo de 2002, octubre de 2002 a septiembre de 2003 y diciembre de 2003 a marzo de 2004.

Que a fin de dilucidar la cuestión, debe analizarse la situación de cada uno de los proveedores puestos en crisis, a la luz de la actividad fiscalizadora conforme informe de inspección obrante a fs. 6/28 del cuerpo de ganancias de los antecedentes administrativos:

Electrosiglo S.R.L.: la firma se encuentra inscrita en la Agencia Nº 009, de acuerdo a la consulta efectuada a la base E. Fisco, tiene baja provisoria en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado desde el 18 de septiembre de 2002. No registra presentación alguna de declaraciones juradas desde el año 1998.

La actividad declarada por dicha empresa es la “Venta al por mayor de artículos de iluminación”.

Destacan los inspectores actuantes que la descripción de las factura emitidas por Electrosiglo S.R.L. a Aerotronic S.R.L. mencionan, entre ellas las de “verificación, inspección y reparación de sistemas de balizamiento automático nocturno en torres ubicadas en las localidades de General Madariaga, Dolores, General Guido y Pirán (materiales y mano de obra)”, “servicio de reconstrucción de torre de 60 metros de altura en la localidad de Carmen de Patagones (materiales y mano de obra)”, “5 cajas de control (UCLA) para 2 artefactos destellantes de 2200 candelas y 3 artefactos led rojo de 32,5 candelas con fotocélula incorporada, según CTB 01/98”. En el logotipo de las facturas exhibidas por Aerotronic S.R.L. describe como actividad la de “Equipos de radiocomunicaciones y componentes eléctricos”, dicha actividad es la que surge del contrato de constitución de la sociedad, que obra en la Inspección General de Justicia.

Se procedió luego a requerir a la aquí recurrente que aportara los mayores analíticos y/o detalle de las cuentas corrientes de Electrosiglo S.R.L. , junto con copias de facturas, correspondientes a la totalidad de las operaciones celebradas, así como el detalle de los pagos, fechas, importes y formas de pago. La actora manifestó no poseer recibo alguno correspondiente a los pagos, no obstante aportó detalle de los efectuados y la aplicación a las correspondientes facturas. No efectuó retención del impuesto a las ganancias.

No se pudo ubicar en el domicilio fiscal a Electrosiglo S.R.L. . Se efectuó un análisis de las facturas exhibidas y de la imprenta que figura al pie de las mismas, concurriéndose al domicilio de ésta. En dicha oportunidad los inspectores fueron atendidos por el presidente de la firma Gráfica Center, al que le fueron exhibidas las facturas, quien manifestó desconocer el trabajo de impresión de las mismas, aportando un comprobante sin numerar efectuado a Electrosiglo S.R.L. en el año 2002.

Que de la comparación de las facturas aportadas por Aerotronic S.R.L. y el modelo que estaba en poder de la imprenta, el Sr. Pasculli –presidente de Gráfica Center–, destacó como principales diferencias, las siguientes a) centrado de la letra A; b) tipo de letra “E” utilizada en el logo; c) distancia entre cuadros; d) haberse utilizado el mismo número de C.A.I. que en el talonario que abarca las facturas tipo “A” desde el Nº 0001 00000651 hasta el Nº 0001 00000700 y e) diferencias con la numeradora utilizada respecto del número “2”. Asimismo manifestó el Sr. Pasculli que el primer trabajo fue solicitado en forma personal y telefónicamente los subsiguientes, que los trabajos fueron abonados en efectivo y no recordaba quien retiraba los mismos (acta de fs. 289/290 del cuerpo II circularizaciones varias).

De la consulta a la base Fisco APOC surge que Electrosiglo S.R.L. se encuentra informado en dicha base como apócrifo el 29 de abril de 2000, por no haber sido localizado (ver fs. 157 del cuerpo 1 de IVA del expediente administrativo).

Torresur Comunicaciones de Alcides Florentin y Juan Carlos Aguirre Soc. de Hecho:

La firma se encuentra inscripta en el organismo fiscal, en la Agencia Nº 63. Su actividad principal es la fabricación de torres para antenas, conforme lo declara uno de sus socios, cuenta con tres empleados desde junio de 2004 y también tuvieron personal en relación de dependencia desde el año 1999 hasta 2002. Respecto de las operaciones con Aerotronic S.R.L. eran ventas de antenas y accesorios convencionales.

Que el Sr. Aguirre –socio de la firma– desconoció las facturas en poder de Aerotronic S.R.L. , indicando asimismo diferencias respecto de sus comprobantes como la utilización de distinta numeradora. Indica asimismo que si bien había registrado facturas con la misma numeración, no coincidían con las computadas por Aerotronic S.R.L, señalando que eran distintos clientes. Por su parte los actuantes ubicaron la imprenta encargada de confeccionar las facturas de Torresur Comunicaciones –Imprenta Matas–, manifestando su titular, el Sr. Rubino que desconoce como propios los comprobantes aportados por la actora, indicando entre sus principales diferencias: a) puntillado de condiciones de entrega; b) numeradora diferente; c) ángulos en los cuadros o marcos; d) tamaños de los recuadros etcétera.

Que respecto de los pagos, que se encuentran contabilizados por Aerotronic S.R.L. a la empresa Torresur Comunicaciones, el Sr. Aguirre sólo reconoce dos cobros de \$ 109,48 del 31/1/03 y \$ 701,80 del 28/2/03, desconociendo los demás endilgados a su firma, concluyendo la fiscalización que si bien existe el proveedor y opera en el mercado, se verifica una duplicidad de facturas computadas por Aerotronic S.R.L. , no pudiéndose determinar que haya existido participación por parte del proveedor en la operatoria comercial.

VII. Que debe destacarse que la mera existencia de facturas en legal forma no habilita, sin más, el cómputo del crédito fiscal. Con sólo observar el texto del art. 12 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) se puede apreciar la evidente intención del legislador de resguardar la determinación final del gravamen imponiendo una serie de requisitos y condiciones para que el crédito fiscal pueda ser computado como tal por el contribuyente. Así encontramos que, entre el propio art. 12 y otras normas complementarias, dicho cómputo está sujeto a: a) que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al I.V.A.; g) que la cancelación de la operación se instrumente a través de determinados medios de pago; h) que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Que como puede colegirse, se trata de una serie de requisitos concurrentes de tipo formal algunos y de tipo material otros, inscribiéndose entre estos últimos la generación del débito fiscal en cabeza del sujeto que emite la factura, lo que no hace más que garantizar la característica de un impuesto plurifásico no acumulativo como el tratado.

Que esta modificación legal data de 1990 y recepta los argumentos de los Dict. D.A.T. y J. 35/84 y 22/85 que cuestionaban que la simple emisión de una factura, aunque cumpliera con los requisitos legales, pudiera acordar válidamente un crédito fiscal al comprador.

Que hasta la citada modificación legal la propia Corte – Industrias Electrónicas Radio Serra S.A.– sustentaba la impugnación de créditos fiscales amparándose en el principio de la realidad económica para no hacer lugar a cómputos de créditos sin el correlato de una operación explícita que hubiera generado el débito pertinente.

Que esta Sala –en su anterior composición– en numerosos fallos, entre ellos “Impulso S.A.” de fecha 27/03/98, “Luis M. Pagliara S.A.” de fecha 12/03/07 y “Carlos Boero Romano S.A.l.y C” de fecha 8/09/14, confirmado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal con

fecha 22/12/15, que de la economía propia del Impuesto al valor agregado surge la "doctrina de la concurrencia de los elementos material–formales del crédito fiscal".

En este sentido, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo en la causa "Barreré y Asociados Soc. De Hecho" de fecha 24/06/05, ha sostenido que para que se pueda reconocer al contribuyente el crédito fiscal, éste debe probar, entre otras cosas, la real existencia de las compras efectuadas, con sus correspondientes facturas donde el impuesto se encuentra discriminado.

Dicho criterio fue reafirmado por la Corte Suprema de la Nación en recientes fallos en la causas "Stopcar S.A." y "Feretti, Félix Eduardo" de fechas 21/8/13 y 10/3/15, respectivamente.

Que debe señalarse que en el caso de autos, el proveedor Electrosiglo S.R.L. no fue localizado en el domicilio fiscal, tiene baja provisoria de impuestos a partir del 2002 mientras que la facturación a Aerotronic S.R.L, es posterior a esa fecha. La imprenta que figura en las facturas acompañadas por la actora, desconoce el trabajo de impresión. En el caso de Torresur Comunicaciones, este proveedor desconoce las facturas en poder de Aerotronic S.R.L. , así como el titular de la imprenta manifiesta las diferencias entre las facturas realizadas a la firma Torresur Comunicaciones, también esta empresa desconoce los pagos contabilizados por la aquí recurrente.

Que cabe añadir que en el análisis de las presentes actuaciones si bien el proveedor Electrosiglo S.R.L. se encuentra incorporado a la base e-apoc desde el 29 de abril de 2000 –fecha anterior a las operaciones impugnadas– no se ha considerado relevante ese sólo indicio para tal impugnación, sino que, lo concreto y decisivo, es que al demostrarse los extremos que tornan inverosímiles las operaciones, la inclusión o no del proveedor en la citada base, no comporta un factor que permita soslayar los datos obtenidos y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las mismas.

Que cabe agregar en cuanto a los pagos efectuados por Aerotronic S.R.L, surge de la circularización a las entidades bancarias con las que operaba –Banco Nación Argentina y Banco de la Provincia de Buenos Aires– (fs. 6/104 del cuerpo I Circularizaciones Varias) y de las copias de los cheques librados por la actora, no surgen pagos efectuados a los proveedores impugnados, pero gran cantidad de ellos se libraron a nombre del Sr. Ricardo Rosner, socio gerente de la aquí recurrente.

Que conforme los propios registros de la actora, los pagos realizados a estos proveedores fueron en efectivo, patacones y lecop (fs. 234/238 del cuerpo Nº 2 de Impuesto a las Ganancias)

Debe tenerse presente que el art. 33 de la ley de procedimiento fiscal establece que "todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y solo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas" En este contexto, las registraciones contables no se encuentran respaldadas por la documentación pertinente en la medida que se impugnaron las facturas, con lo cual carecen de valor probatorio suficiente, dado que no pueden acreditar las operaciones cuestionadas, lo que lleva a concluir que ni la prestación real de los servicios ni el circuito económico de los bienes y el pago se encuentran probados por este medio ("Marpe S.A." C.N.C.A.F. Sala IV del 2/2/14).

Que la recurrente no demostró interés en la producción de las pruebas periciales ofrecidas, tanto contables como técnicas, ni en instar parte de la informativa, dándose finalmente por decaído el derecho.

Que en consecuencia la impugnación de los proveedores ha sido adecuadamente valorada por el Fisco Nacional, toda vez que ha quedado demostrada la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que presentan un cuadro de serios reparos respecto de su capacidad operativa para poder prestar los servicios o bienes facturados, los que llevaron al Fisco Nacional a concluir que los mismos no fueron prestados por los proveedores impugnados.

Que de las constancias de la causa surge que el análisis del Fisco Nacional, efectuado sobre los proveedores impugnados, se basó en una profunda investigación que se requiere para el caso, tal como lo propone el "Protocolo de actuación para la investigación de delitos penales tributarios a través del uso de facturas apócrifas" –Res. PGN 149/09 que si bien no es una pauta de seguimiento obligatorio para el ente fiscal, otorga una mayor rigurosidad y sustento a la investigación y consecuente conclusión.

Que la mencionada resolución parte de una "...serie de indicadores a partir de los cuales puede inferirse la inexistencia de las operaciones que se documentan a través de las facturas de presuntas proveedoras de bienes y servicio...", lo que ha llevado a cabo el organismo fiscal a efectos de impugnar las operaciones cuestionadas en autos.

VIII. Que en relación al impuesto a las ganancias –salidas no documentadas–, conforme a lo dispuesto por el art. 37 de la ley de ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.) sobre los gastos impugnados que no contaban con los comprobantes correspondientes que avalaran las operaciones, ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Red Hotelera Iberoamericana S.A. C/D.G.I." del 26.08.2003 que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación, resultando aplicable lo establecido en el art. 37 del tributo, tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario.

Que en atención a los hechos probados en la causa llevan a concluir que el criterio fiscal se ajusta a derecho en cuanto a que los pagos efectuados, carecen de documentación válida, ya que de las circularizaciones efectuadas a los mencionados proveedores no se pudo determinar de la documentación auditada cuál fue la contraprestación que la actora recibió de ellos, ni individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones,

Que en relación a lo manifestado por la actora que los insumos adquiridos para las instalaciones de torres y montajes de las mismas responden al principio de que se efectuaron para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, debe señalarse que teniendo en cuenta como se resuelven los ajustes efectuados por el organismo fiscal, en los considerandos precedentes y en atención que la actora no logrado demostrar que los pagos que dice haber efectuado tuvieron como causa la adquisición de bienes –tal como lo exige el art. 38 de la ley del impuesto a las ganancias–, corresponde confirmar la resolución por la cual se le aplica a los gastos impugnados la alícuota establecida en el art. 37 de la ley de ganancias (texto mencionado), en concepto de salidas no documentadas.

IX. Que en cuanto a la multa en relación al Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas nuestro Más Alto Tribunal ha dicho in re "Radio Emisora Cultural S.A. (TF 15144–I) c/Dirección General Impositiva", lo siguiente: "En realidad, lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, 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" (Fallos: 275:83, considerando 6).

"Que, como resulta del mencionado precedente, en el caso se trata de la imposición de un tributo, lo cual desvirtúa la conclusión a la que llegaron los tribunales de las anteriores instancias, pues la condonación establecida por el art. 1 del decreto 493/1995 no alcanza a las obligaciones de tal naturaleza, sino a sus intereses y a las multas y demás sanciones, en las condiciones establecidas por ese régimen".

"Que, en efecto, el derecho que pretende hacer valer el organismo estatal –sin perjuicio de la multa prevista por el artículo 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978)– se funda en el sistema adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación (artículo 37 citado), y no en una norma que persiga la represión de una conducta ilícita".

“Que esta conclusión se encuentra abonada por la circunstancia de que la ley establece que no resulta exigible esa obligación cuando se presume que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes (artículo 38, inciso a)), en cuyo caso la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente (artículo 52 del reglamento de aquélla) ni cuando se presume que aquéllos no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario (inciso b) del citado artículo 38). Con referencia a este último supuesto el reglamento prescribe –además de que no corresponde el pago del impuesto por la salida no documentada– que tales erogaciones "podrán ser descontadas en el balance fiscal", siempre que las circunstancias del caso evidencien que ellas hayan sido destinadas al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (art. 52 citado)”.

“Que las previsiones legales y reglamentarias a las que se hizo referencia carecerían de sentido si la obligación de pago establecida por el artículo 37 tuviese por objeto penalizar la conducta de quien ha efectuado pagos y no contase con la pertinente constancia documental de su realización pues, en tal caso, no habría motivo para que se contemplasen las circunstancias antes mencionadas para excluir la aplicación de ese gravamen”.

Sobre estas bases, la cuestión a dilucidar se circunscribe a determinar si la conducta imputada correspondiente a salidas no documentadas realizadas en los períodos fiscales 7/2005 a 12/2006, quedan subsumidas dentro de las previsiones del art. 45 de la Ley 11.683.

Que previo a todo análisis procede describir el marco normativo del hecho controvertido en autos a fin de expedirse sobre la conducta endilgada a la aquí apelante.

En primer término el art. 15 de la Ley 11.683, dice en su primer párrafo: “Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los arts. 39, 45 y 46 de la ley”.

X. Que en nuestro ordenamiento legal la declaración jurada se instituye como un elemento primordial de la relación jurídico/tributaria entre el administrado obligado y la administración fiscal ya que este sistema descansa en la determinación espontánea de la materia imponible y la consiguiente cuantificación del tributo por parte del contribuyente o responsable.

Siguiendo a Jarach –Curso de Derecho Tributario; Ed. Cima– es un acto que manifiesta el saber, el conocimiento y la voluntad de cumplir y no se trata de un acto con eficacia definitiva respecto de la obligación sustancial, ya que, por excepción, el fisco tiene la obligación de controvertirla si la considera impugnada, ese “saber” y “conocimiento” estaría manifestando un “contenido” de la declaración jurada en el cual los responsables declaran su interpretación de las normas impositivas materiales, aplicándolas a la situación comprendida en el ámbito de influencia del gravamen.

El citado autor menciona que “[e]l contribuyente u otro sujeto obligado a declarar, interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y, finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados” (“Finanzas Públicas y Derecho Tributario” Tercera Edición Editorial Abeledo Perrot 1996, págs. 426 y 428, de Dino Jarach).

Asimismo Giuliani Fonrouge dice que:... “el art. 11 de la ley 11.683 t.o. 1998, la determinación y percepción de los impuestos regidos por ella, “se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables”, obligación que puede hacerse extensiva a los terceros que intervengan en operaciones afectadas por tributos, según criterio discrecional de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.). Los formularios respectivos se ajustarán a las formas extrínsecas establecidas en el art. 21 de la reglamentación –actual art. 28–, especificando detalladamente todos los elementos relacionados con la materia imponible (incluyendo deducciones, exenciones, rebajas, etc.), y

consignar, finalmente, la alícuota o alícuotas aplicables y el monto a pagar resultante, para todo lo cual generalmente debe recurrir al asesoramiento técnico privado, en razón de su complejidad ..”..

Agrega que es imposible “sostener que la declaración del art. 11 de la ley 11.683 constituye simple “aplicación” del impuesto, porque no consiste en un mero silogismo, sino que comprende la realización de operaciones intelectuales vinculadas con la apreciación de diversas circunstancias jurídico-financieras y de interpretación de las normas tributarias, que ponen de manifiesto un proceso intelectual y técnico complejo, característico de la determinación de la obligación” (“Derecho Financiero” Volumen I 7ma. Edición Editorial Depalma 2001, págs. 547 y 548, de Carlos M. Giuliani Fonrouge).

Así, la declaración jurada asume tal status y trascendencia que su sola presentación, voluntaria, espontánea o a requerimiento le impone a la misma una cualidad de estabilidad cuyos efectos y consecuencias son referidos en el art. 13 de la Ley 11.683, comprometiendo la responsabilidad de los presentantes por los datos allí consignados.

Pero además de su “contenido” una declaración jurada requiere de una forma extrínseca tal que haga que cumpla con la finalidad asignada, esto es que no solo lo parezca sino que lo sea. Para ello, esa declaración del responsable debe ir acompañada de un “juramento” que asegure la veracidad de la misma ante la autoridad administrativa. Esto hace que el contenido de la declaración sea tomado como cierto hasta que se demuestre lo contrario.

Nuestro ordenamiento ya no sigue la fórmula de la declaración jurada, aunque persista en la denominación, sino que el art. 28 del reglamento de la ley procedimental consigna en su segundo párrafo que “En todos los casos contendrán una fórmula por la cual el declarante afirme haberlas confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener y ser fiel expresión de la verdad”.

XI. Que corresponde analizar entonces si el formulario mediante el cual se liquida el impuesto a las ganancias - salidas no documentadas cumple los requisitos de acto jurídico, contenido y forma extrínseca que lo convierta en una declaración jurada con los efectos que la misma conlleva.

Oportunamente la A.F.I.P. dictó la Res. Gral. A.F.I.P. 893/00 estableciendo en su art. 1, cómo deberá efectuarse la determinación e ingreso del impuesto a las ganancias que recaer sobre las erogaciones que carezcan de documentación.

Allí establece un plazo –15 días hábiles de producirse la erogación o salida no documentada– y forma-elementos que, según el tipo de sujeto que deba efectuar el ingreso en la institución bancaria, se especifican.

Así, a fin de efectuar el pago correspondiente, los responsables deberán concurrir con los elementos entregados por la misma Administración y que son volantes de pago que la propia resolución reglamentaria, en Nota Aclaratoria 2, consigna que “El mencionado volante de pago será considerado como formulario de información para el banco correspondiente, no resultando comprobante de pago. El sistema emitirá un tique que acreditará la cancelación respectiva”. los cuales fueron reemplazados por el volante electrónico de pagos –VEP– de acuerdo a la Res. Gral. A.F.I.P. 1.778/04.

No se observa que los Volantes Electrónicos de Pago, como los formularios establecidos por la Res. Gral. A.F.I.P. 893/00 –cfr. art. 1 Nota Aclaratoria–, contengan la fórmula por la cual el declarante afirma haber confeccionado las declaraciones juradas sin omitir ni falsear dato alguno y ser una fiel expresión de la verdad (cfr. art. 28, 2do. párrafo decreto reglamentario Ley 11683).

Además y a mayor abundamiento, cabe destacar que el Volante Electrónico de Pago (VEP) no es objeto de impugnación por parte del organismo fiscal a través del procedimiento previsto por el art. 17 de la ley de rito, y además posee una serie de características que no se condicen con una declaración jurada, a saber:

1. El referido volante tiene una validez de treinta (30) días corridos contados a partir del día siguiente al de su generación, a los fines de la respectiva cancelación, excepto que por las particularidades de la obligación a cancelar se determine un plazo diferente (cfr. art. 3º, 2do. párrafo de la Res. Gral. A.F.I.P. 1778/04).

2. El “Nuevo VEP” es considerado como un simple medio de pago a los efectos de cancelar las obligaciones tributarias (cfr. arts. 2 (pto. 2) y 4 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1778/04–).

3. La Res. Gral. A.F.I.P. 1778/04 en su art. 8º diferencia las obligaciones de pago –que deben seguir los procedimientos relacionados con el VEP– de las presentaciones de las declaraciones juradas, las cuales se efectúan a través del “Régimen especial de presentación de declaraciones juradas mediante transferencia electrónica de datos” establecido por la Res. Gral. A.F.I.P. 1345/02. Éste último hecho demuestra sin dudas el carácter de medio extintivo de la obligación asignado al volante de pago.

Es decir que en ningún momento ese volante de pago, sólo informativo para la institución bancaria y mucho menos el tique de pago o VEP, adquieren las características de una declaración jurada en los términos de nuestra legislación y según se reseña en el Considerando anterior.

Que la Administración haya resuelto normas respecto del plazo y la forma de ingreso resulta a todas luces insuficiente para transformar a ese volante, tique o VEP en una declaración jurada.

XII. Que en virtud de lo reseñado, volviendo al análisis del art. 15 de la Ley 11.683, nos queda colegir que el mismo crea una ficción legal al otorgarle el carácter de declaración jurada, a las boletas de depósito y comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable y con datos que el mismo aporte.

En tal sentido se ha dicho que la ficción constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud del cual se atribuye, a determinados supuestos de hecho ciertos efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real; la ficción ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta a la real (Pérez de Ayala citado por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey; Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario; Ed. Depalma)

Resulta dificultoso arribar a una definición de verdad o de ficción como conceptos antitéticos ya que podemos encontrar innumerables discrepancias en la concepción filosófica de una y otra. Sin embargo a fuerza de introducir estos conceptos al caso, vale decir que si la verdad es lo que el hombre cree que son las cosas, en general una correspondencia de sus creencias y los hechos que interpreta, la ficción encuadra en el ámbito de lo irreal, de la imaginación, de lo improbable.

A comienzos del siglo XX el filósofo alemán Hans Vaihinger, (*Die philosophie des Als Ob*, La filosofía del “como si”, 1911) propone que si las hipótesis necesitan de una verificación, las ficciones son invenciones que sólo reclaman una justificación. Y esta justificación es su utilidad. No hay aquí, por lo tanto, demandas de la realidad. Este abanico de las ficciones resulta amplio y aplicable al campo de las ciencias humanas, la física, el derecho y otros, cubriendo conceptos artificiales, abstractos, utopías, paradigmas, etc.

Así las cosas, en buena técnica legislativa, toda ficción legal debería ir acompañada de, o basada en, un proceso de inducción lógica del legislador, que le sirviera de fundamento. Lo contrario conduce a que la ficción legal, además de servirse de la técnica del como si, se fundamente en el argumento del porque sí, arbitrario. Esto no es razonable, ya que la ficción tiene siempre unos costes posibles de infracción del principio de capacidad económica, y sólo debe utilizarse cuando esté justificada, precisamente por ese proceso de inducción lógica que conduce al legislador a plasmarla en la ley (cfr. Dr. Pérez de Ayala cita efectuada por el Dr. Enrique Giménez Reyna R. en “Una visión española de la utilización de las presunciones y ficciones en Derecho Tributario”, *Revista de Tributación* N°11, año 2008, de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, páginas 72 y 73).

En síntesis, la ficción es un esfuerzo del legislador en pos de alcanzar determinadas manifestaciones ocultas o disimuladas de capacidad contributiva, de integrar y proteger la renta fiscal o, como en el caso, de aplicar sanciones, caracterizando como cierto algo que, a todas luces, es falso.

Que en el caso de autos este tipo de ficciones, al decir de Pérez Ayala, violentan y alteran la naturaleza real de la declaración jurada, y principalmente cuando contiene la aplicación de una infracción cuyos principios son de carácter penal.

Finalmente, pese a no ser una declaración jurada en origen y de no haberse convertido en una declaración jurada a partir de la Res. Gral. A.F.I.P. 893/00, el legislador decidió que, a determinados efectos, sea una declaración jurada y así, siguiendo a Vaihinger, la justificación de esta ficción sería su utilidad para alcanzar una manifestación oculta de capacidad contributiva y sancionar ciertas conductas antijurídicas.

XIII. Que no siendo entonces el volante de pago una declaración jurada propiamente dicha, pero habiéndosele asignado por ley tal entidad, resta analizar qué tipo de sanciones podrían corresponder aplicar ante un incumplimiento.

Si desagregamos el texto del primer párrafo del art. 15 encontramos:

1. Que tienen el carácter de declaración jurada las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable y con datos que él mismo aporte.

A mi entender, resulta claro que en el caso estudiado la confección del volante de pago no significa, ni puede interpretarse, como una valoración de determinados hechos económicos contenidos en la norma que efectúa el obligado a fin de determinar el quantum de su deuda tributaria. Por el contrario, la obligación de ingresar este tributo –salidas no documentadas– se origina a partir y como consecuencia de la realización de gastos carentes de documentación o con documentación observada, que fueran impugnados por el Fisco Nacional en el marco de una fiscalización, por lo que los datos volcados en los medios empleados para su ingreso son proporcionados por el propio Organismo Fiscal incumpliendo así una de las condiciones del art. 15 –esto es, datos aportados por el propio contribuyente–, ya que supone el artículo en crisis que el responsable del ingreso es quien confecciona el instrumento de pago, a su leal saber y entender y de acuerdo a su interpretación de la norma.

2. Que la conducta antijurídica que propia y específicamente se asigna en este artículo a las boletas de depósito y comunicaciones de pago es la omisión, error o falsedad que en dichos instrumentos se comprueben.

Partiendo del presupuesto legal de que los instrumentos de pago son confeccionados por el responsable y con los datos que él mismo aporta, la norma sanciona cualquier omisión, error o falsedad en los datos que el propio responsable vuelca en su gestación.

Claramente no sanciona la “omisión” genérica, es decir cualquier tipo de omisión como podría ser la falta de presentación de boletas de depósito o comunicaciones de pago sino que sólo castiga la omisión de datos en la elaboración del instrumento.

3. Que, entonces, la remisión a los arts. 39, 45 y 46 de la misma ley es a los efectos de sancionar la comisión del ilícito mencionado anteriormente y no cualquier otro tipo de ilícito.

Si el art. 15 pretendiera otorgar el carácter de declaración jurada a esos instrumentos y asignarles, a todos los efectos dicha calidad, no era necesario introducir un tipo comisivo especial. Con sólo decir que tienen ese carácter serían de plena aplicación las sanciones dispuestas en los arts. 38, 39, 45 y 46 de la Ley 11.683.

Sin embargo el legislador decide dejar de lado, por ejemplo, la sanción dispuesta por el art. 38 – “Cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa...”– y decide no aplicar esta sanción al presupuesto del artículo 15 porque el tipo del 38 no participa de la naturaleza del ilícito allí tipificado. Claramente, la omisión de presentar una boleta de depósito o comunicación de pago al vencimiento del plazo para hacerlo no es aquello que la norma ficcionada del art. 15 ha pretendido abarcar.

No puede escapar al análisis la regulación dispuesta en el art. 55 del Decreto Reglamentario del Impuesto a las Ganancias, el cual expresa en su tercer párrafo: “En los casos en que por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presume con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario, podrán ser descontadas en el balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior”.

Esto también da la pauta que, hasta tanto no se formalice la impugnación de los comprobantes y la valoración de la Administración respecto de si hubieran resultado ganancia imponible en manos del beneficiario, el imputado no podría tener certeza acerca de la obligación de abonar el impuesto por la salida y así mal podría hablarse de “omisión” de ingreso oportuno.

Y el art. 45 que pretende aplicarse, omnicompreensivo de distintos tipos de omisiones e inexactitudes, no es el artículo en su plenitud normativa sino que sólo debiera atenderse en aquello que atañe a una presentación inexacta.

Es por eso que no aplica al caso el art. 45 en su totalidad ya que éste tipifica como infractor, en la redacción vigente al momento del ilícito –texto anterior a la modificación introducida por la Ley 27.430 pero que no ha sufrido alteración en este aspecto– al que:

1. Omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas: no aplicable al supuesto del art. 15 porque no lo incluye en el tipo infraccional.
2. Omitiere el pago de impuestos por ser inexactas las declaraciones juradas presentadas: podría aplicarse al art. 15 en tanto se haya presentado una boleta de depósito o comunicación de pago y ésta fuera inexacta.
3. Agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales: no aplicable a la figura analizada.
4. Quien omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad: no aplicable al art. 15 porque no lo incluye en el tipo infraccional.
5. Quien omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos por ser inexactas las declaraciones juradas presentadas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad: podría aplicarse al art.15 en tanto se haya presentado una boleta de depósito o comunicación de pago y ésta fuera inexacta, pero no aplicaría, de todas maneras, al Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas– porque no se trata éste de un ingreso a cuenta o un anticipo de impuestos.

Que como puede observarse, el único acápite que podría aplicarse del art. 45 a los ilícitos del art. 15 es el señalado en 2) y no surge del expediente que la actora haya presentado una boleta de pago en los términos reglamentarios previstos y luego ésta haya sido calificada de inexacta por la Administración, sino que, en la propia determinación en crisis se resalta que la multa se impone por la falta de presentación oportuna de la misma que, como se ha reiterado, no es el tipo comisivo previsto en el art. 15, estando ausente así el elemento objetivo que reprocharía la conducta.

Que en este entendimiento, no deviene aplicable el antecedente jurisprudencial recaído en la causa “D`Ingianti, Rosario Vicente” (C.S.J.N. del 12/10/2010) donde particularmente se analiza la existencia o no de las formalidades que reglamenta la Res. Gral. A.F.I.P. 893/00 y que complementarían la caracterización de una declaración jurada.

Que por lo antedicho y ante la ausencia del elemento objetivo se revoca la multa impuesta por salidas no documentadas.

XIV. En cuanto a los intereses resarcitorios, el art.37 de la Ley 11.683 dispone que “La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimiento, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio”.

“... La obligación de abonar estos intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta”.

Respecto a su naturaleza jurídica el Máximo Tribunal ha fijado su postura en el sentido “El presupuesto generador de los intereses establecidos por el art. 42 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modific.) así como de los previstos por el art. 161, no es otro que la mora del deudor en el cumplimiento de la prestación que la ley pone a su cargo. Esta falta de cumplimiento oportuno – se encuentre la deuda a cargo del contribuyente o del Estado– es el hecho que la ley contempla para establecer el comienzo del curso de los intereses ya que ellos representan un modo específico de indemnización al acreedor, por el retraso en la satisfacción de esa obligación pecuniaria”(Fallos: 308:283), es decir que le reconoce características indemnizatorias, tendiendo así a resarcir a la víctima, en este caso la Hacienda Pública, restituyéndola al estado anterior a la mora.

Que ello es así, por cuanto se impone en forma automática, sin interpelación alguna, ni debe ponerse en mora al deudor, al ser obligaciones de plazo cierto y no exige para su aplicación la tramitación de sumario alguno por tratarse de una sanción de tipo civil.

Que para se configure la mora deben tenerse presente tres elementos, a saber:

a) El retardo en el pago de la obligación a cargo del deudor. El organismo fiscal es el encargado de fijar los vencimientos para la presentación tanto de las declaraciones juradas de los impuestos a cuyo cargo se encuentra su recaudación, como los anticipos de ellos, retenciones y percepciones que deben ingresar los contribuyentes (conf, Dto. 618/97), mediante las respectivas resoluciones, el retardo entonces se producirá con la falta de cumplimiento en el ingreso total o parcial en el plazo fijado por el ente recaudador.

b) Que ese retardo sea imputable al deudor. Es decir que el incumplimiento le sea imputable por culpa o dolo. Esto ha sido reconocido por el propio Fisco en los Dict. DAT y J 117/77 y 7/78 y convalidado también por la Corte de Suprema de Justicia de la Nación in re “IKA-Renault SAICyF” del 25/02/1982, “...El art. 42 de la Ley 11683 (actual art. 37) establece que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, esto es, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento previo. Con ello, el precepto citado hace referencia expresa al elemento formal de la mora, pero no al elemento subjetivo constituido por la imputabilidad del retardo, el que también integra el concepto de dicho instituto jurídico. No obstante, dada la naturaleza resarcitoria de los intereses previstos en el citado art. 42 y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío, siendo de aplicación a la ley tributaria, consecuentemente, la última parte del art. 509 del Código Civil (art. 1732 del nuevo Código), que exime al deudor de las responsabilidades de la mora –intereses moratorios, etc.– cuando prueba que no le es imputable” (art. 730 del nuevo Código). En el mismo sentido Vendomé S.R.L. , JNCAF Sala III, 9/10/79 y ESSO SAPA - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 27/07/1983).

c) El daño. Consiste en la privación del uso del capital al Estado durante el período en que el deudor estuvo en mora, teniendo lugar en esta materia por la falta de ingreso al vencimiento de la obligación tributaria.

Que en atención a lo expuesto y no habiendo acreditado la actora que la mora en el ingreso de sus obligaciones fiscales no le es imputable, corresponde confirmar los intereses resarcitorios aplicados en las resoluciones apeladas.

Que en cuanto a la tasa de interés aplicada resulta de aplicación lo dispuesto por el Tribunal en Pleno en la causa "AZAR, RAMÓN S" de fecha 28/11/1984, en la que se fijó la siguiente doctrina legal "No es procedente que el Tribunal Fiscal de la Nación se pronuncie sobre la ilegalidad de las resoluciones que fijan con carácter general las tasas de intereses resarcitorios sobre montos actualizados o no, como consecuencia de lo dispuesto por el art. 42 de la Ley 11683 y el art. 794 de la Ley 22415, salvo que en el caso concreto aplique la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 167 de la Ley 11683 y el art. 1164 de la Ley 22415".

Que asimismo debe agregarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación "in re" "Arcana, Orazio", del 18/3/1986, resolvió que el fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal. En ese orden de ideas, corresponde poner de resalto que es de toda lógica que los intereses que perciba el Estado por la demora en el pago de impuestos sean superiores a aquellos por los que sea posible a los particulares obtener créditos en el mercado financiero, pues de no ser así los contribuyentes podrían contemplar la alternativa – claramente perniciosa para el bien común– de obtener financiamiento por la vía de dejar de cumplir puntualmente sus obligaciones tributarias. Si los intereses que fija la autoridad administrativa se sujetan a los límites de la delegación contenida en el art. 42 (actual art. 37) de la ley de procedimiento tributario, no puede producirse agravio constitucional válido, salvo que el contribuyente demuestre –a través de prueba idónea– que la aplicación de aquellos accesorios produce efectos confiscatorios.

Que en el caso de autos, la actora no ha demostrado la confiscatoriedad de la tasa aplicada, por lo que corresponde su confirmación, con costas.

XV. Que respecto a las sanciones aplicadas en los impuestos a las ganancias y al valor agregado debe señalarse que el art. 46 de la Ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

Que en cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexactas las declaraciones juradas presentadas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de las sanciones aplicadas.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el art. 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

El elemento subjetivo del art. 46 acude, ante la falta de certezas del organismo fiscal, a las presunciones previstas en el art. 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo análisis acude a los incs. a) y b) del art. 47 citado que establecen

“... a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.

b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible; ...”

Que el inc. a) requiere de una “grave” contradicción entre documentación de respaldo y lo declarado y el inc. b) de situaciones que impongan una “grave” incidencia sobre la determinación misma. Si bien ambas presunciones se apoyan a su vez en otra subjetividad que es la de establecer cuándo es que existe “gravedad” y es el Fisco quien debe darla a conocer, en el caso de facturas apócrifas, el sólo hecho de haberse demostrado la inmaterialidad de la operación y, en su caso, la inexistencia del proveedor, la gravedad resulta palmariamente expuesta.

En cuanto a la contradicción requerida por el inc. a) del art. 47 o la incidencia en la determinación que surja como consecuencia de documentación que contenga datos inexactos que plantea el inc. b), debo decir que siguiendo lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Red Hotelera Iberoamericana S.A. C/D.G.I”. del 26.08.2003, la carencia de aptitud del instrumento utilizado es equivalente a la ausencia de instrumento o documento, por lo que estamos en presencia de los tipos previstos en los incisos citados precedentemente, por lo que corresponde confirmar las sanciones aplicadas, con costas.

XVI. En consecuencia voto por confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan los impuestos a las ganancias, al valor agregado y ganancias –salidas no documentadas–, con más sus intereses resarcitorios y las multas aplicadas y revocar la sanción impuesta en el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas. Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos–.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que adhiere al relato de los hechos y a los Considerandos IV, V, VI y VII del voto del Dr. Marchevsky, por lo que voto en el sentido de confirmar las resoluciones venidas en recurso en tanto determinaron la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado y a las ganancias.

II. Que con respecto a la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, adhiero al voto del Vocal Instructor. A mayor abundamiento, entiendo oportuno señalar que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto, que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las disposiciones legales y reglamentarias exigen, además, que la erogación considerada como gasto este respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

En ese sentido, el art. 37 de la ley del gravamen establece que: “Cuando una erogación carezca de documentación y no se prueba por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35 %) que se considerará definitivo”.

A su turno, el art. 38 del mismo texto legal dispone que “No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) cuando la Dirección General Impositiva presume que los pagos han sido efectuados b) cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos –por su monto, etc.– no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario”.

Es menester destacar que tanto la doctrina como la jurisprudencia han delineado el instituto de las salidas no documentadas.

Así, nos enseña el Profesor Reig, “Esta es una de las excepciones que hace nuestra legislación al carácter subjetivo del tributo, sobre el importe de las salidas no documentadas. De modo que allí no interesa la calidad de sujeto: si se trata de persona física, cuáles son sus cargas de familia; si se trata de persona jurídica, si es una empresa nacional o extranjera, etc.; simplemente el hecho de ser una salida no documentada y no justificable, está dispuesto que se deba tributar el impuesto como si el desconocido beneficiario se hallare en la escala máxima del tributo” (Reig, Enrique J. y otros, “Impuesto a las Ganancias”, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2006, pág. 408).

Por su parte, el Dr. Torres –en su enjundioso trabajo – explica que la disposición en estudio, consiste en una presunción “*iuris tantum*” que la erogación es íntegramente ganancia neta gravada para el beneficiario oculto, con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas, configurándose un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota máxima en todos los casos. “Consecuencia de ello es, también, que el impuesto a ingresar por éste concepto lo sea en forma de pago definitivo, que lo configura así como un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota marginal máxima para todos los casos” (cfr. Torres, Agustín, “Salidas no documentadas”, DTE, X, pág. 5 y 6).

Asimismo, cabe entender que ante una salida indocumentada, se presume “*iuris tantum*” que el gasto no es necesario, quedando en cabeza del sujeto que efectuó la erogación la carga de la prueba.

Conforme lo ha señalado la doctrina y receptado la jurisprudencia, la finalidad de la norma no es otra que poder gravar en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de la documentación, no puede localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal. En esa dirección, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que “...lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, 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” (C.S.J.N., Radio Emisora Cultural S.A., 9/11/2000).

En el mismo sentido, el Más Alto Tribunal ha dicho que “...para que el contribuyente pueda deducir un gasto no documentado y eximirse del pago del impuesto a los réditos sobre el monto correspondiente a este gasto, debe probar no sólo que la erogación tuvo que ser efectuada para obtener, mantener y conservar réditos, sino quien recibió realmente el pago, de donde la posibilidad de que probado lo primero sin llegar a demostrarse lo segundo, la exención del pago del impuesto no sea admitida a pesar de reconocerse la deducibilidad...”.

Y, agrega, “... de las verificaciones pertinentes y posibles impugnaciones con los consecuentes efectos en su caso, la documentación de un gasto permite comprobar, por de pronto, la realidad de la erogación y apreciar si por su naturaleza corresponde al concepto del art. 5 de la ley de réditos, como asimismo individualizar al beneficiario para controlar si éste cumplió con las obligaciones impositivas que le incumben a raíz del pago recibido” (cfr. Fallos T 262:518, Cons. 4º y 5º).

Ahora bien, cabe agregar que cuanto la norma se refiere a la carencia de documentación, ello debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando éstos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

En efecto, como lo aclaró la C.S.J.N. in re “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, de fecha 26/8/03, “18. Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la ley del 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, 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” y “21) 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). Criterio éste que fuera ratificado más recientemente por el Alto Tribunal in re "Interbaires S.A.", de fecha 27/9/2011.

En ese contexto y en atención a las constancias obrantes en la causa, sólo cabe concluir que el criterio fiscal se ajusta a derecho toda vez que no se ha podido acreditar, con documentación válida, la veracidad de las operaciones ni individualizar al beneficiario de las erogaciones, por lo que corresponde confirmar la resolución determinativa en concepto de impuesto a las salidas no documentadas.

III. Que la recurrente se agravia de los intereses liquidados, por considerar que las tasas aplicables son inconstitucionales, tornando la mora en intereses punitivos en atención a su exorbitancia.

Cabe recordar que la falta de pago en término o en su justa medida de las obligaciones tributarias origina el nacimiento de una obligación accesorias, ingreso de intereses, que se devengan desde la fecha de vencimiento de las mismas y hasta el momento de su efectivo pago y cuyo fundamento es indemnizar al acreedor –en este caso, el Estado– por el atraso del deudor en cumplir con su obligación, que le ocasiona un perjuicio al no poder hacer uso de su derecho de crédito.

Es menester tener presente que la doctrina y la jurisprudencia es conteste en exigir, para su procedencia, la presencia de mora culpable. Ello así, el retardo en el cumplimiento de la obligación debe ser imputable al deudor, razón por la cual quedará excluido el incumplimiento derivado de caso fortuito o fuerza mayor. De tal forma, si el deudor considera estar liberado de toda responsabilidad debe probarlo, lo que implica que para la constitución en mora, deben coexistir los elementos formal y subjetivo.

El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo, concepto que deriva de la obligación contenida en el art. 37 de la ley de rito que obliga al pago de los intereses sin necesidad de interpelación alguna. En tanto, el elemento subjetivo refiere a la inimputabilidad del deudor, cuya presencia en el derecho tributario procede de la aplicación supletoria de las normas del derecho privado, conforme la autorización expresa otorgada por el art. 1 de la Ley 11.683 (t.o. En 1998 y sus modificaciones). Así, resulta en la especie de aplicación el art. 509 del Código Civil, vigente a la sazón (actual artículo 888 del Código Civil y Comercial de la Nación), que dispensa de responsabilidad a quien acredite que la mora no le es imputable. Criterio este convalidado por la C.S.J.N. In re "Citibank NA", del 1/6/00.

En ese contexto, toda vez que la actora no arrió causales exculpativas con entidad suficiente como para eximirse de responsabilidad, limitándose tan sólo a invocar la improcedencia de la determinación como elemento eximente, corresponde confirmar su procedencia.

En puntual contestación a sus agravios sobre la exorbitancia de las tasas de interés que aplica el Fisco, entiendo oportuno recordar que la jurisprudencia es conteste en señalar que "los intereses que fija la autoridad administrativa en cuanto se sujeten a los límites de la delegación, no pueden producir agravio constitucional válido, salvo que el contribuyente, a través de prueba idónea, demuestre que la aplicación de aquellos excede toda pauta de razonabilidad o produzca efectos confiscatorios" (Conf. C.N.A.C.A.F., "Longvie Paraná", 22/6/93). Confiscatoriedad que por otra parte debe ser demostrada y acreditada, lo que no ha ocurrido en autos (conf., entre muchos otros, C.S.J.N., Fallos 318:676).

Asimismo, entiendo razonable que los intereses que perciba el Estado por la demora en el pago de los impuestos sean superiores a aquellos que los particulares puedan conseguir en el mercado financiero, pues caso contrario, los contribuyentes podrían contemplar la posibilidad de obtener financiamiento por

la vía de dejar de cumplir con sus obligaciones tributarias, con el consecuente perjuicio para el bien común que se persigue con el cobro puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado. (vid. entre otros, C.S.J.N., “Arcana Orazio”, 18/3/86).

En mérito a lo expuesto, corresponde confirmar los intereses liquidados.

IV. Que con respecto a las sanciones aplicadas, corresponde confirmar el criterio fiscal, analizando en primer término las correspondientes a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, que el ente fiscal subsume en los arts. 46 y 47, incs. a y b de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el art. 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes. En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descrita sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la Ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas”. (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

V. Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta del recurrente, al art. 47 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es – generalmente – el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la

afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre (“presumptio sumitur ex so quo prelumque fit”), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pág. 580).

Desde ya, que las presunciones así definidas y contenidas en el art. 47 dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ella, pero pueden ser refutadas por el contribuyente mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

VI. Que a la luz de esas premisas, analizadas las actuaciones administrativas, el informe final de inspección y en atención a lo resuelto en Considerandos precedentes, el Fisco Nacional encuadró correctamente la conducta de la recurrente. En efecto, imputa a la apelante la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas por cuanto “media una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas ...” y “cuando en la documentación indicada se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible”.

Fue justamente con sustento en esos elementos, que el ente fiscal extrajo la conclusión de encuadrar la conducta en las normas citadas. En contraposición, la recurrente efectúa una defensa dogmática, sin aportar elementos de prueba que destruyan los argumentos arrojados por el ente fiscal.

Es más, los argumentos que ensaya la recurrente no tienen entidad para enervar la ausencia de una conducta dolosa. Baste para ello destacar que sus declaraciones juradas originales no reposaban en documentación fidedigna, pues se encontraban declarados créditos fiscales y gastos que no contaban con el debido respaldo documental y significaron un importante ajuste en su determinación de la obligación tributaria.

Por ello voto en el sentido de confirmar las sanciones aplicadas, con costas.

VII. Que resta entonces tratar la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que se sustenta en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998), adhiriendo a las conclusiones a las que arriba el Dr. Marchevsky.

En efecto, entiendo que no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descrito en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósitos contemplados para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el art. 45 requiere.

Ello así por cuanto para nuestro sistema tributario, la declaración jurada es aquella que efectúa el contribuyente o el sujeto obligado a declarar, mediante la cual realiza una operación de interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (conf. Jarach, Dino; “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Abeledo-Perrot, pág. 432 y sgtes). Es así, que como con justeza lo dice el Profesor Giuliani Fonrouge, la declaración tributaria es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. Es el medio por el cual el contribuyente fija el monto del impuesto, mientras no sea impugnada, regula la existencia y medida de la obligación tributaria. (conf. CNACAF, Sala I, “Moukarel S.A.C.I. y F”, 20/5/94).

En definitiva, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta, definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

En ese contexto, y más allá de las regulaciones establecidas en la Res. Gral. A.F.I.P. 893/00 del 11/9/00, que contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta –a mi criterio– una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos –según se vio– es distinta. (vid. doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, “Gaseosas La Tablada S.A.”).

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el art. 15 de la Ley 11683. En efecto, de consuno con dicho precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los arts. 39, 45 y 46 de la Ley de Procedimiento Tributario, las boletas de depósito, deben cumplir con los siguientes elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte” (conf. CNFED. CONT. ADM., Sala I; “Smurfit Kappa de Argentina S.A.”, 17/5/2016). Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que aquellos fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

A mayor abundamiento, debe tenerse presente que la multa se aplica con relación a la salida documentada en sí misma y no en función del impuesto a las ganancias o al valor agregado que pudiera haber omitido la actora en virtud de la deducción indebida en su respectiva declaración jurada. (conf. Entre otros, T.F.N., Sala A, “Vaccaro, Néstor J”, 17/12/2003).

Por ello, voto por: Confirmar las resoluciones apeladas, en cuanto determinan impuesto al valor agregado, a las ganancias y a las salidas no documentadas, liquidan intereses resarcitorios y aplican multas en los impuestos al valor agregado y a las ganancias y revocarla en cuanto aplica multa en el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1. Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan los impuestos al valor agregado, a las ganancias y a las ganancias - salidas no documentadas, con más sus intereses resarcitorios y aplican multas en los impuestos al valor agregado y a las ganancias.
2. Revocar la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas.
3. Imponer las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala por encontrarse vacante la Vocalía de la 1.ª Nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

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

Fdo.: Rubén A. Marchevsky, Laura Amalia Guzmán.