

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 25 de febrero de 2019**

**Fuente: circular de la repartición**

**Impuesto a las ganancias. Determinación de oficio. Operaciones con proveedores sin capacidad económica o no localizados. La defensa sostiene que cumple con las formalidades de facturación y registración. Indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las operaciones. El organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba ante operaciones inexistentes e impugnables. Facturas apócrifas. Carga de la prueba. Grupo Quintana S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.**

En Buenos Aires, a los 25 días del mes de febrero de 2019, se reúnen los miembros de la Sala "A", la Dra. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y el Dr. Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 28.018-I caratulado "Grupo Quintana S.A. s/recurso de apelación".

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fs. 33/53 la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 190/2006, (\*) de fecha 11 de setiembre de 2006, por la cual se determina de oficio en forma parcial las obligaciones de la contribuyente en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2001, se liquidan los intereses resarcitorios, y se aplica multa en los términos del arts. 46 y 47 inc. d) de la Ley 11.683 (t.o. vigente).

*(\*) Publicación textual del T.F.N.*

En primer lugar, realiza una reseña de los argumentos esgrimidos por el Organismo Fiscal en el informe final de inspección, como así también en la resolución apelada.

Manifiesta que el Fisco expone como prueba de cargo las bases de datos utilizadas con respecto a los proveedores cuestionados Desmond S.A., Cleber S.A., Consultora en Sistemas S.A. y Gianella, Juan Carlos y que no obstante lo expresado al contestar la vista, parece no haber advertido que las bases son meros bancos de datos que sólo suministran información a la A.F.I.P., por lo que no puede confundir una simple información de carácter interno con una fuente de prueba ni con la prueba en sí, es decir, la información suministrada por los bancos de datos no constituye fuente ni medio de prueba admitidos como tales por norma positiva alguna.

Señala que el hecho de tomar conocimiento cuatro años después de realizadas las operaciones cuestionadas, de que sus proveedores hayan consignado en sus declaraciones juradas una baja relación débito crédito fiscal, se traduce en la imposibilidad de conocer o de ofrecer prueba respecto de declaraciones juradas presentadas por terceras personas cuyo contenido desconoce y no puede controlar. Asimismo, sostiene que dado que las bases de datos no son controlables no le consta si un proveedor presentó o no declaraciones juradas.

Dice que el Fisco sólo puede basar sus impugnaciones en hechos conocidos o probados que constituyan prueba directa, o por lo menos indiciaria, de la inexactitud de los datos consignados en esas

declaraciones, y que si conoce o invoca alguna prueba con entidad suficiente como para desvirtuar el contenido de la declaración jurada, puede invertir la carga de la prueba y colocar al contribuyente en la necesidad de producir a su vez prueba de descargo.

Agrega que la inclusión de la base denominada facturas apócrifas en la página web de la A.F.I.P. fue efectuada con posterioridad a los hechos de la presente causa, ello por cuanto de su consulta surge que el 02/06/2006 los contribuyentes Desmond S.A. y Juan Carlos Gianella no figuraban incorporados allí, y que los proveedores Estudio Clever S.A. y Consultora en Sistemas S.A. fueron incorporados el 08/11/2005, lo que deja traslucir que nunca pudo conocer los datos contenidos en dicha base al contratar con los proveedores y recibir las facturas que el Fisco pretende impugnar.

Considera que las facturas cuestionadas por el Fisco han sido respaldadas por la documentación correspondiente, por lo que queda en claro que se ha probado mediante otros elementos la autenticidad de las facturas caprichosamente desconocidas, y que no debe soslayarse que aquellos instrumentos cuestionados cumplen con la totalidad de las normas de facturación vigentes en el momento de su emisión, se encuentran contabilizadas en los libros de comercio y no se ha acreditado que no se hayan prestado o no se recibieran los servicios detallados en las mismas.

Agrega que no es dable imponer al receptor de la factura un deber de diligencia mayor que el que exigía el caso en el tráfico normal, ni, mucho menos, que en el momento de la recepción de la factura y de la exigibilidad de la presentación de la respectiva declaración jurada, dicho receptor pudiese sentir certeramente si sus proveedores actuales en el futuro habrían o no de mudarse de su domicilio fiscal o de cesar o no sus actividades comerciales, y que más allá de esta situación, lo cierto es que del expediente administrativo surge que dichas empresas existían al momento de contratar la prestación del servicio y se encontraban debidamente inscriptas en la A.F.I.P.

Advierte que de la vista y de los antecedentes administrativos se desprende que la visita a los domicilios fiscales de los proveedores cuestionados tuvo lugar en el año 2003, esto es, con posterioridad al vencimiento general de la declaración jurada original y de la de su rectificativa, y que de las respectivas actas incorporadas por el Fisco surge que los domicilios fiscales estuvieron ocupados por las empresas al momento de los hechos reprochados en la fiscalización, por lo que la contingencia de no haber sido encontrados con posterioridad no es oponible en derecho como elemento de convicción válido que pueda sustentar la inexistencia de la operación documentada mediante la factura.

Reitera que como se reconoce en el informe final de inspección, no se han impugnado facturas por deficiencias en las mismas al cotejar los comprobantes aportados por los proveedores, ni tampoco éstos fueron impugnados por fallas de emisión de sus facturas en las formas y condiciones que exige la A.F.I.P., sino que su pretendida inexistencia fue inducida por los agentes fiscales por el hecho impreciso de no haber sido localizados, es decir, todas y cada una de las facturas impugnadas cuentan con todos y cada uno de los requisitos de forma exigidos por las disposiciones legales vigentes.

Expresa que las facturas fueron canceladas con cheques propios en estricto cumplimiento de las disposiciones de la Res. Gral. A.F.I.P. 150/98, y concretamente identificados en las registraciones contables, por lo que no puede el Fisco pretender cargar sobre sus espaldas el uso que las beneficiarias de los cheques les hayan dado luego de haberlos recibido, y que el hecho de que los cheques librados en pago de las operaciones hayan sido cobrados o endosados por los emisores de las mismas, no hace más que avalar la realidad económica existente entre los proveedores cuestionados y su representada.

Señala que al momento de cancelación de las operaciones, fueron practicadas las retenciones pertinentes a los proveedores observados e ingresadas al Fisco a través del sistema SIAP-SICORE, en

cumplimiento de las obligaciones encomendadas por las normas dictadas por el Organismo Recaudador en materia de retenciones, lo que prueba una vez más la realidad de aquéllas.

Efectúa una descripción de las impugnaciones formuladas a los tres proveedores, y entiende que el discernimiento de la real existencia y magnitud de la obligación fiscal, necesario para poder atender a la verdadera naturaleza del hecho imponible en los términos del art. 2 de la ley ritual, nada tiene que ver con observaciones tales como la no localización de los domicilios fiscales o de las imprentas consignadas en las facturas, o la falta de presentación de declaraciones juradas, o la inclusión de los proveedores en la base APOC.

Manifiesta, en relación a la multa aplicada, que la conducta penal que se le enrostra es nula de nulidad absoluta por la contradicción insalvable que se verifica en sus considerandos al reprochársele su obrar negligente, cuando resulta a todas luces evidente que su accionar fue en todo momento falto de intención, esto es, la desidia o negligencia que se le achaca fue por un obrar culposo, por lo que no se corresponden con el dolo exigido por el tipo del art. 46 ni con la presunción de dolo del art. 47, inc. d), de la Ley 11.683. Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 61/77 la representación fiscal se presenta y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido, y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que se confirme la resolución apelada, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 84 se dispone la apertura de la causa a prueba, admitiéndose la informativa y la pericial contable. A fs. 141 se clausura el período probatorio, se elevan los autos a conocimiento de la Sala "A" y se ponen a disposición de las partes para alegar, obrando a fs. 145/147 el alegato de la apelada, no habiendo hecho uso de ese derecho la recurrente.

Finalmente, a fs. 149 pasan a sentencia.

IV. Que sentado lo que antecede, corresponde entonces establecer la procedencia del ajuste efectuado por el ente fiscal.

Como quedó dicho y surge de las actuaciones administrativas, la actora tiene como actividad principal la producción de películas cinematográficas, de espectáculos teatrales y musicales, con fecha de cierre de ejercicio el 30 de junio.

Conforme se desprende del informe final de inspección (fs. 51/67 cuerpo 1, ganancias) y en lo que aquí interesa, analizadas las bases del Organismo Fiscal y de la circularización a proveedores e imprentas, se observaron operaciones realizadas con determinados proveedores, presuntamente apócrifos.

A tal fin, resulta imprescindible efectuar una descripción de la actividad llevada adelante por el ente fiscal y de los elementos colectados para proceder a la impugnación de las operaciones que la recurrente no conformó.

a) Estudio Clever S.A.: los fiscalizadores concurrieron al domicilio fiscal y constataron por medio de la recepcionista del edificio que este proveedor se mudó, y que el tiempo que tuvo allí su domicilio, concurría una persona una vez por mes a retirar la correspondencia, que no había empleados ni persona alguna viviendo. Los locatarios a su vez informaron que ese era un domicilio comercial donde no operaba la firma, y que no contaba con empleados en dichas instalaciones, así como que desconocían su actual domicilio comercial. Seguidamente, la firma aportó el resumen de cuenta y exhibió las copias de

las facturas emitidas por el proveedor y los recibos de los pagos realizados, los que se incorporaron al cuerpo principal de inspección.

Se verificó que Estudio Clever S.A. no tiene empleados por los períodos visualizados desde 01/2000 a 09/2002, y que los conceptos por los cuales emitió facturas no son actividades reales, puesto que se circularizó a América TV y ésta afirmó que no hubo intermediarios ni negociadores por los contratos y operaciones celebradas entre ella y la firma actora (fs. 366, cuerpo de circularizaciones clientes).

b) Desmond S.A.: la firma no fue localizada en sus domicilios fiscal y comercial, como así tampoco su presidente. Se consultó al proveedor de la recurrente Fariña, Gonzalo, quien informó que para la contratación de éste proveedor con la apelante realizó las gestiones con el señor Joaquín Pérez Silva, quien no fue localizado por no figurar en la Base FISCO.

Seguidamente, la imprenta informó que solicitó autorización mediante consulta informática para imprimir Facturas de tipo A y B y Recibos R para la firma actora, pero que la impresión la realizaba la imprenta Copy Paraná S.R.L.; y un empleado de esta imprenta informó que una persona solicitaba las impresiones y las retiraba especificando que el pie de imprenta no debía ser Copy Paraná S.R.L. sino cualquier otra imprenta dado que también solicitó impresiones para Estudio Clever S.A. –proveedor presuntamente apócrifo de la recurrente, e integrante del mismo grupo económico que la firma Contenidos S.A.–, y debían ser diferentes pie de imprenta (vide fs. 449 a 452 del informe de transferencia).

Del informe de transferencia del Inspector y Supervisor antecesores surgió que en el impuesto a las ganancias, los períodos fiscales 1994 a 2002 fueron sin movimiento y no existieron presentaciones ni datos. Asimismo, se constató que no tiene empleados por los períodos visualizados desde 01/2000 a 10/2002, que los conceptos facturados son por gestión comercial por la publicidad a distintas empresas, entre ellas la firma AOL, quien informó que no hubo intermediarios ni negociadores por los contratos y operaciones celebradas con la recurrente.

De la información obtenida en la Base Fisco y en la Base Intranet, surgió que en el impuesto a las ganancias, período 1999-2002, para la C.U.I.T. del proveedor Desmond S.A. no existen presentaciones ni datos.

c) Consultora en Sistemas S.A.: del informe de transferencia surge que este proveedor se mudó de su domicilio fiscal y no pudo ser localizado, de igual manera, se citó al presidente en su domicilio fiscal y éste no concurrió. De la consulta a la I.G.J. se observó que su objeto social difiere del concepto facturado que fue: “diseño y producción de entretenimientos para su programa Hacete la América”, es decir, dicho concepto no encuadra dentro de las actividades incorporadas en el objeto social.

Seguidamente, se circularizó a la imprenta y ésta reconoció haber realizado los trabajos de impresión de recibos y facturas A y B, y manifestó desconocer quién ordenaba o retiraba los trabajos ni el domicilio donde ubicarlos. Asimismo, de la consulta a los Bancos surgió que los cheques pagados por la actora a este proveedor fueron cobrados por una persona que no se identificó en los dorsos de los mismos sino que colocó un sello que dice sólo el nombre de la empresa, director, y el número de C.U.I.T. de la misma. A su vez, destacan que un cheque librado a nombre del proveedor J. C. Gianella fue endosado y cobrado por esta firma, pero en el mismo no surgen datos adicionales a los informados.

Por último, la Inspección informó que en relación al Impuesto a las Ganancias, este proveedor no presentó las DDJJ por los períodos 2000 y 2001, los que corresponden presuntamente a la época de

facturación efectuada a la recurrente, y que no tiene declarados empleados según surge de la Base Intranet por los períodos 04/2000 a 09/2002.

d) Juan Carlos Gianella: los fiscalizadores detectaron que este proveedor no opera ni se encuentra en el domicilio fiscal declarado, ya que allí funciona una firma agropecuaria. No pudo ser localizado en el domicilio comercial, donde anteriormente funcionaba una empresa.

Respecto de la imprenta que figura en el pie de las facturas emitidas, se confirmó que la imprenta Gráfica Gelbort S.H. funcionó hasta fines del año 2000 en el domicilio que figura en los comprobantes, y luego de ello, no pudo ser localizada en su domicilio fiscal.

Los fiscalizadores dedujeron que los conceptos facturados: “Por gestiones y participación en contrato con América TV por los programas Polémica en el Bar, Operación Rodríguez y Hacete la América”, no se han llevado a cabo, puesto que dicha firma de multimedios manifestó que no hubo intermediarios o terceros en las negociaciones con la firma actora.

Seguidamente, de las visualizaciones de las Declaraciones Juradas en las Bases de Datos, surgió que para el impuesto a las Ganancias por los ejercicios 2000 y 2001 presenta sus declaraciones juradas con ingresos inferiores a los facturados a la contribuyente fiscalizada.

En conclusión, por las irregularidades detectadas, los inspectores consideraron que al no poder constatar la efectiva prestación del servicio facturado, los comprobantes respaldatorios de las compras realizadas por la firma recurrente fiscalizada a sus proveedores tienen el carácter de facturación apócrifa.

V. Que de acuerdo con el relato efectuado en autos, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades de algunos proveedores de la recurrente que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones inexistentes e impugnables.

En atención a lo expuesto, el tema en debate queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

Resulta oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

En esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que “... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala. Causa Nº 43037/2011, in re “Lim Sur SA (TF 24762-I) C/D.G.I.”, del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re “Molinos Río de la Plata S.A. c/ E.N.- A.F.I.P. D.G.I.- Resol 370/08 s/D.G.I.”, del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº 32.350/2012, in re “Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/D.G.I.”, del 29/11/2012).

Y, agregó, que “... no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es

menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re “Molinos Río de la Plata S.A. c/ A.F.I.P.-D.G.I. (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento”, del 3-7-12; y “Cereales Acebal S.A. c/ A.F.I.P. (TF 30769-I) c/ D.G.I.”, del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa “Nidera SA”, expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa “Agrocomercial Ramallo SA”, expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11 /08/2015, entre muchos otros”).

Por último, no puede dejar de mencionarse un reciente pronunciamiento de la Sala V del mencionado Tribunal el cual resulta sumamente esclarecedor sobre el tema en cuestión, donde se puntualizó que “... para negar completamente la veracidad de las operaciones impugnadas, no resulta suficiente que el Fisco se remita a las conclusiones de los inspectores que fiscalizaron las actividades de los proveedores objetados sin valerse de mayores argumentos ni de otros medios de prueba; ni el resultado de esta fiscalización lo autorizaba a trasladar de modo mecánico, y enteramente, la carga de la prueba sobre la parte actora. Ello es así porque la actividad de la administración fiscal y, en particular, la del juez administrativo, debe estar guiada por el principio de la verdad material, ya que el procedimiento en materia impositiva tiende a concretar la voluntad de la ley que crea el impuesto y hacer efectiva la obligación tributaria, o la exención del impuesto, nacida a partir de la realización de los hechos previstos en las normas materiales aplicables ...” (conf. CNACAF Sala V “Noble Argentina S.A. c. EN-A.F.I.P.-D.G.I. s/ Dirección General Impositiva” de fecha 23/05/18).

VI. Que deben entonces examinarse las probanzas ofrecidas y producidas ante esta instancia jurisdiccional.

Cabe destacar que la prueba informativa no alcanza a desvirtuar los argumentos esgrimidos por el Fisco en la resolución aquí incoada. Y ello es así por cuanto el oficio dirigido a la A.F.I.P. (fs. 92) que informa respecto a los padrones de inscripción y la inclusión o no de los proveedores observados en un listado de Base APOC, no resulta una cuestión de relevancia en esta instancia, toda vez que no son elementos conducentes a comprobar la real existencia de las operaciones cuestionadas por el Fisco y que resultan ser objeto del ajuste fiscal.

Con respecto a la pericia contable (vide fs. 129/132), debe señalarse que los expertos informaron que los libros exhibidos cumplen con lo dispuesto en el art. 53 del Código de Comercio, el cual regula únicamente la individualización de los mismos, su encuadramiento y foliatura. En cuanto al detalle de las operaciones efectuadas con los proveedores observados, manifestaron que las facturas impugnadas por el Fisco fueron tomadas del detalle que consta en las vistas conferidas a la recurrente, y que conforme se les informara, los originales fueron secuestrados en el allanamiento del 03/07/2003, por lo que la tarea se realizó con las fotocopias obtenidas de los antecedentes administrativos.

En relación a los C.A.I. correspondientes a las operaciones realizadas con los proveedores impugnados, expresaron que de acuerdo a la consulta efectuada a la página de Internet perteneciente a la A.F.I.P.-D.G.I., pudo determinarse que los datos ingresados coinciden con una autorización otorgada por la A.F.I.P. que se encuentra vigente.

En cuanto a la forma de pago, examinaron las copias de los recibos obrantes en las actuaciones administrativas, y señalaron que la actora informó los números de los cheques y el Banco con que había pagado a los proveedores, y además aportó el resumen de los extractos bancarios de los Bancos Societe Generale y Banco Río, y que los referidos números de cheques y su importe fueron debitados de las cuentas bancarias respectivas, pero que del detalle informado no surge quienes han sido los cobradores

de los referidos cheques. Asimismo, detallaron las facturas adeudadas por la actora a los proveedores observados, cuyos saldos impagos figuran en el Libro Inventario y Balance.

En cuanto a las retenciones, expresaron que en los recibos de cobranzas figura deducido un importe con el concepto "descuento", el cual coincide con el detalle de las retenciones del impuesto a las ganancias efectuada por la firma a los proveedores, referidas a las facturas cuestionadas en autos por la A.F.I.P., y aclaran que no existe constancia de que los formularios F. 744 detallados y entregados por la recurrente hayan sido procesados, ni que hayan sido ingresados.

Por último, informaron que las facturas y los pagos fueron registrados contablemente en el Libro I.V.A. Compras y en el Libro Diario, respectivamente, y que en el aspecto formal cumplen con la normativa sobre facturación. Asimismo advirtieron que el hecho de que la documentación exhibida en fotocopias cumplimente los requisitos establecidos en las Res. Gral. D.G.I. 3.419 y Res. Gral. A.F.I.P. 100/98, y que haya sido registrada en los libros de la empresa, no acreditan por sí solo la realidad fáctica de las operaciones.

En función de la información cotejada por los expertos, cabe concluir que la pericia contable producida en autos refiere a la descripción de la operatoria llevada a cabo por la recurrente con los proveedores observados, pero los datos colectados no sirven como elementos que aporten fuerza probatoria conducente para comprobar la real existencia de las operaciones cuestionadas por el Fisco y que resultan ser objeto del ajuste fiscal.

De tal forma, corresponde concluir que los agravios de la recurrente sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones, al no ser sustentados por prueba fehaciente, resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos.

VII. Que, en esta inteligencia resulta pertinente destacar que la defensa de la actora a lo largo de todo su escrito recursivo consiste fundamentalmente en sostener que las operaciones impugnadas cumplen con los requisitos formales exigidos por la normativa vigente.

Sobre el particular, y como he señalado recientemente en autos "Tosalco S.A." (26/11/2018) "... si bien, de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquéllas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones con ciertos proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como la no localización de alguno de los proveedores o en aquellos supuestos en los que fueron localizados, negaron las operaciones, falta de capacidad operativa de los mismos, etc., elementos que en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas".

En esa inteligencia cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re "Vialbo Construcciones S.A.", 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que "... no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro

años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas ... claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias estas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa 'Molla, Pedro José', TFN, Sala A, 17/3/02) ... otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas ... y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno ... tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés”.

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes destinadas a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales o de gastos, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal”.

En consecuencia, corresponde confirmar el ajuste efectuado por el Fisco Nacional en la resolución determinativa en cuanto impugna el gasto computado en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias.

VIII. Que en atención a que la recurrente no formuló agravios sobre los intereses resarcitorios liquidados, corresponde confirmar los mismos.

IX. Que en este estadio de las presentes actuaciones, resta entonces considerar los extremos del encuadre normativo de la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en los arts. 46 y 47, inc. d), 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, aquél 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, a juicio de quien suscribe y de acuerdo a lo expuesto en los Considerandos precedentes entiendo que se encuentra acreditado en la litis el elemento material de la infracción achacada.

En cuanto al elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, éste surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, corresponde confirmar la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias, la que –por otra parte– se advierte ha sido correctamente cuantificada.

En mérito a lo expuesto, voto en el sentido de confirmar la resolución venida en recurso en todas sus partes, con costas.

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán, votando en su mismo sentido.

II. Que, a mayor abundamiento, en cuanto a la sanción aplicada que el Fisco encuadra en la figura del art. 46 y la presunción del inc. d) del art. 47, debe precisarse que el mencionado inciso ha sido previsto para aquellos casos en los cuales no se llevan o exhiben libros y documentación de respaldo al Fisco, en oportunidad de llevarse a cabo las tareas de verificación y fiscalización previstas en el art. 35 de la pertinente ley procedimental, cuestión que, si bien no se ha producido en forma objetiva en el caso tratado, requiere ser analizado para establecer si corresponde su aplicación al caso. Sobre este aspecto, debe entenderse que la exhibición de libros y de documentación de comprobación suficiente, que sirva de respaldo a esos libros de contabilidad y a las registraciones supone la consistencia, integridad y verosimilitud de la misma.

Que el Código Civil y Comercial de la Nación establece en su art. 321: “Modo de llevar la contabilidad. La contabilidad debe ser llevada sobre una base uniforme de la que resulte un cuadro verídico de las actividades y de los actos que deben registrarse, de modo que se permita la individualización de las operaciones y las correspondientes cuentas acreedoras y deudoras. Los asientos deben respaldarse con la documentación respectiva, todo lo cual debe archivar en forma metódica y que permita su localización y consulta”, mientras que sobre su eficacia probatoria prescribe en su art. 330 que: “La contabilidad, obligada o voluntaria, llevada en la forma y con los requisitos prescritos, debe ser admitida enjuicio, como medio de prueba ...”.

Que si la documentación de respaldo es tachada de apócrifa no puede ser tenida por presentada ni exhibida en los términos de ley, y los libros y registraciones, que reflejaron las operaciones basadas en esa documentación, tampoco pueden dar fe ni tienen eficacia probatoria y por lo tanto la carencia de tales aptitudes los torna de tal inutilidad, a los fines que son legislados, que es equivalente a no llevarlos ni exhibirlos.

Por ello, por la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Confirmar la resolución recurrida en autos en todas sus partes, con costas.

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.º Nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: Laura A. Guzmán y Rubén A. Marchevsky (vocales).