

Jurisprudencia

Buenos Aires, 5 de julio de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Procedimiento tributario. Determinación de oficio. Operaciones con proveedores sin capacidad económica o incluidos en la Base APOC o excluidos del Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres Secas. El organismo fiscal comprobó serias y concretas irregularidades de algunos proveedores de la recurrente (su falta de localización, capacidad operativa, acreditación del circuito financiero o haber sido considerados usina generadora de crédito fiscal apócrifo) que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones inexistentes e impugnables. Se confirman las resoluciones apeladas. Grancer S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.

En Buenos Aires, a los días 5 del mes de julio de 2019, se reúnen los miembros de la Sala “A”, la Dra. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), el Dr. Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente 28.389-I y acum., caratulada “Grancer S.A. s/recurso de apelación”.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fs. 562/601 vta., 849/876 vta., 1183/1221 y 1305/1348 vta. se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones Nro. 194/06, 94/07, 57/11 y 11/12, mediante las cuales se determina de oficio las obligaciones de la recurrente frente a los impuestos al valor agregado (I.V.A.) y a las ganancias, se liquidan intereses resarcitorios, y se aplican sanciones en los términos del art. 46 y 47 inc. b), de la Ley 11.683 (t.o. vigente).

En su escrito recursivo manifiesta que las arbitrarias a determinaciones que recurre fundamentan la impugnación de créditos fiscales en presunciones “hominis” respecto de terceros, pretendidamente sustentadas en documentación que no le fue puesta a la vista. La impugnación se basó en operaciones de ciertas firmas cuestionadas –entre ellas Agromix S.A.– por adquisición de cereales, sin tener en cuenta las retenciones que comprenden casi el 80% de los créditos fiscales originados por dichas compras.

Dice que han cuestionado globalmente toda la operatoria apartándose de las constancias documentales que acreditan la existencia de las compras de granos, la realidad del circuito del cereal amparado por cartas de porte, remitos e instrumentos similares así como los libros que presentó y que han sido debidamente verificados por los inspectores, y que no se analiza, en base al principio de la realidad económica, cuál sería el sentido de realizar registraciones por compras pretendidamente inexistentes si no se fundaran en operaciones reales.

Realiza un resumen de lo actuado en la fiscalización, detalla las tareas llevadas a cabo a fin de impugnar sus proveedores y destaca las conclusiones del informe final de inspección.

Entiende que su derecho de defensa se vio vulnerado por la negativa al pedido de vista de las actuaciones, la omisión de proveer el pedido de suspensión y de exhibir la documentación,

circunstancias que acarrea la nulidad del procedimiento, por cuanto se le privó de la posibilidad de controvertir el valor probatorio y los alcances de aquella documentación que no le fueron mostradas y que en consecuencia le son inoponibles.

Plantea que la descalificación del proveedor Omar Osvaldo Cagnasso no puede ser utilizado para invalidar mediante presunciones operaciones comprobadamente reales. Sobre ello, sostiene que las presunciones deben basarse en indicios y ser precisas y concordantes para suplir la ausencia de prueba directa, pero no pueden oponerse dudosas inferencias a los hechos ciertos, comprobados, y que constan en la propia A.F.I.P.

Con relación al circuito del cereal, aclara que no solo se practicaron retenciones sino que el cereal correspondiente a las compras efectuadas a Agromix S.A. fue ingresado a su representada, situación que demuestra con las liquidaciones, cartas de porte y recibos de pago, y con las retenciones mismas y la registración en sus libros, todo lo que demuestra que las operaciones son reales.

Carece de sentido –agrega– invalidar la totalidad de las operaciones por la pretendida inconsistencia o insuficiencia de una proporción no significativa de las cartas de porte, ya que ninguna norma dispone su nulidad por no señalar la patente, ni habilita a descalificar su validez por reales o pretendidas inconsistencias.

Advierte que aún en los casos de inconsistencias en las patentes es imposible controlar la regularidad de los rodados de terceros, ya que cuando un proveedor remite el cereal sus empleados no tienen otra alternativa que recibir el grano, con la carta de porte o documento similar, y que por ello no puede ponerse en su cabeza obligaciones irracionales ni distintas de las impuestas por la normativa vigente, entre ellas el control de los vehículos ni de sus patentes.

Alega error esencial que transforma en nulos los actos que impugna pues tanto el informe final de inspección como el acto que inicia la determinación de oficio y el sumario presentan presupuestos falsos, contradictorios con las propias bases de datos del organismo que surgen del sitio web sobre facturación apócrifa, equivocación sustantiva e inexcusable que nulifica el acto administrativo.

Reitera que la actitud del Organismo Fiscal de no considerar y denegar la prueba ofrecida infringió su derecho de defensa y violó la obligación impuesta por el art. 34 del Dto. 1.397/79 de pronunciarse explícita y fundadamente sobre las probanzas, motivo que también lleva a tachar de nulo los actos determinativos.

Señala que las ventas no están cuestionadas y se realizaron en su mayor parte a título de consignatario y secundariamente con producción propia, como lo destacó la misma resolución; que cuando se vende por cuenta de terceros es necesario contar con el cereal, pues un comercializador no puede vender otro grano que el que adquiere salvo su producción propia, que en su caso no es relevante comparada con los granos comercializados.

Agrega que las facturas que se dicen incluidas en la base APOC son distintas y posteriores a las que generaron el crédito fiscal impugnado, y que no se le puede exigir que antes de adquirir el cereal emprenda investigaciones sobre la capacidad económica del vendedor ni sobre las hectáreas que arrienda, ni menos aún resulta exigible que supiera lo que en esa época no podía conocer ni la propia A.F.I.P.

Afirma que, respecto del proveedor Agromix S.A., el Organismo Fiscal nunca puso a su disposición el informe de la Dirección Regional Microcentro, del que se hiciera referencia en la resolución recurrida y que expresamente solicitó, y que las operaciones cuestionadas son anteriores a la resolución que dio de baja a dicho proveedor del Registro Fiscal de Operaciones en la Compraventa de Granos y Legumbres, creado para que los que contratan con personas inscriptas tengan certeza acerca de sus derechos y cuenten con la seguridad de que sus operaciones no serán impugnadas.

Realiza una descripción de lo actuado por el Organismo Fiscal respecto de los proveedores Orson S.R.L., Omar Osvaldo Cagnasso, Néstor Horacio Rodríguez y Leonardo Raúl Pignataro, y dice que las observaciones detectadas y tenidas en cuenta al momento de dictar la resolución atacada tuvieron basamento en situaciones que le son totalmente ajenas, o que sucedieron con anterioridad a la operatoria comercial llevada a cabo con los mismos.

Reitera que el acto determinativo posee un error esencial o por ocultamiento que acarrea su nulidad, ya que desde el informe final de inspección se partió de presupuestos fácticos opuestos a las bases de datos del organismo a disposición de los contribuyentes, y que frente a la aserción de que los proveedores estaban incluidos en la base APOC, consultó el sitio web y comprobó que en el listado de apócrifas no figuran incluidas ninguna de las facturas impugnadas, por lo que este error nulifica en forma absoluta e insanable el acto determinativo recurrido.

Insiste con su planteo dirigido a obtener la nulidad con sustento en la violación del debido proceso al no acogerse su petición probatoria, que afectó su derecho de defensa, violentando lo consagrado en nuestra Carta Magna, en la Ley de rito, y puntualmente en el art. 34 del Dto. 1.97/79, por cuanto –en su caso– no se hizo lugar ni se denegaron pruebas, sino que lisa y llanamente se prescindieron de ellas al no referirse en la resolución ni para denegarlas.

Efectúa una fundamentación de sus agravios con similares argumentos a los ya esgrimidos respecto de las impugnaciones efectuadas por el Organismo Fiscal a los proveedores Negocios Agropecuarios S.R.L., Jorge Daniel Issa, Benjamín de la Fuente, Dos Agro S.R.L., La Cuesta S.R.L., que derivaron en el procedimiento determinativo que condujo al dictado de la Res. 11/12 aquí apelada.

En cuanto a las sanciones aplicadas, manifiesta que tanto la verificación llevada a cabo, como el proceso determinativo y las presunciones aplicadas, están plagadas de anomalías.

Expresa que todo el proceso que llevó al dictado de aquellas gira en torno a la conclusión arribada por la fiscalización de que los proveedores fueron incluidos en la Base Apoc, y ello es suficiente para invalidar las operaciones con efecto retroactivo, circunstancia que no debería tener efecto alguno, más aún porque las mismas se produjeron con mucha anticipación al registro en la Base.

Sostiene que las determinaciones de oficio realizadas sobre base presunta no pueden constituir el único fundamento probatorio para sustentar una sanción penal, pues ello no se compadece con los elementales principios constitucionales de la presunción de inocencia y de culpabilidad, ya que requiere de pruebas directas a los efectos de servir de fundamento de las sanciones a aplicarse, por lo tanto, las presunciones despojadas de otro soporte probatorio, no pueden servir de fundamento para aplicar una sanción pues no están acompañadas de otro elemento que permita generar la certeza de que se ha configurado un conducta fraudulenta.

Señala que en el caso, las irracionales presunciones aplicadas ni siquiera están contempladas en el art. 18 de la Ley 11.683, y en caso contrario, igualmente serían inaplicables por no reunirse las condiciones

sine qua non de falta de registraciones contables, de falta de relación con la actividad de la empresa, la que nunca se dedicó a la actividad de compra-venta al por mayor de oleaginosas, sino que realizó operaciones en consignación y cultivó los productos en campos arrendados.

Fundamenta los agravios esgrimidos con cita jurisprudencial. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia decretando la nulidad o en subsidio revocando las resoluciones administrativas apeladas, con costas.

II. Que a fs. 611/621 vta., 891/903, 1232/1243 vta. y 1358/1377 la representación fiscal contesta el traslado de los recursos que le fueran conferidos, y solicita por las razones de hecho y derecho que expone, que se confirmen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 963 se resuelve acumular el expediente 30.078-I al presente. A fs. 983 se dispone la apertura de la causa a prueba, admitiéndose la pericial contable. A fs. 1249 y 1383, respectivamente, se resuelve acumular los expedientes 35.002-I y 36.043-I, al que lleva el 28.389-I. A fs. 1392 se abre la causa a prueba en los expedientes 35.002-I y 36.043-I, admitiéndose la pericial contable. A fs. 1643 se clausura el período probatorio, se eleva a la Sala "A", y se ponen para alegar, obrando a fs. 1646/1651 el de la representación fiscal y a fs. 1652/1657 vta. el de la parte actora. Por último, a fs. 1659 se pasan a sentencia.

IV. Que en primer término es dable destacar que no corresponde expedirse en torno a la excepción de litispendencia en atención lo resuelto por el Tribunal en Pleno a fs. 963.

V. Que por una razón de lógica precedencia debo expedirme sobre los planteos dirigidos a obtener una declaración de nulidad de las resoluciones apeladas con sustento en haber incurrido en error esencial.

Preciso es recordar que la ley establece que el procedimiento de determinación de oficio se inicie con un acto administrativo por el que se confiere vista de las actuaciones, acto destinado a que el contribuyente pueda tomar conocimiento del accionar fiscal y de los cargos e impugnaciones que se formulan a fin de garantizar el derecho de defensa. Dicho procedimiento debe respetar el derecho del administrado de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión del acto, de ofrecer las pruebas y también solicitarías, y debe concluir con una resolución que haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto resulten conducentes a la solución del caso.

Así definido, el procedimiento de determinación de oficio es un procedimiento administrativo que concluye en un acto administrativo que, como tal, debe reunir los elementos que la Ley 19.549 establece.

En ese contexto, los agravios dirigidos a obtener la declaración de nulidad de los actos venidos en recurso no pueden prosperar, pues se advierte claramente que el ente fiscal cumplió con los requisitos exigidos por la ley. Y, en punto al error esencial supuestamente incurrido en el dictado de las resoluciones apeladas, cabe señalar que allí se han explicitado con claridad los hechos y antecedentes del caso que le sirven de causa, así como el derecho que se considera aplicable al mismo. Se advierte de tal modo que no ha incurrido el Fisco Nacional en error alguno al efectuar los procesos determinativos que llevaron al dictado de las resoluciones apeladas. En definitiva, la contribuyente discute las conclusiones del Ente Fiscal, lo que será materia de análisis en la etapa procesal pertinente, pero que no pueden llevar a la nulidad de los actos venidos en recurso.

Por último y con respecto a los agravios vinculados con la falta de producción de prueba, cabe destacar que es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal en sostener que "... cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 267:393, entre otros). Ello así, en Autos el recurrente ha podido ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo que tales agravios no pueden ser acogidos favorablemente.

Finalmente, cabe hacer notar también que la propia recurrente —quien pese a agraviarse respecto al rechazo de la prueba ofrecida al presentar su descargo— utiliza la producida en aquella instancia para fundamentar sus agravios respecto a los ajustes efectuados en los impuestos al valor agregado y a las ganancias.

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar la cuestión de nulidad introducida por la apelante. Con costas.

VI. Que sentado lo que antecede, corresponde establecer si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

De las actuaciones acompañadas por la representación fiscal se desprende que la actividad principal declarada por la actora es la venta al por mayor de cereales, en comisión o consignación, y su actividad secundaria es la producción de granos y elaboración de fiambres y embutidos, con fecha de cierre de ejercicio en septiembre de cada año. Del informe final de inspección conforme a la O.I. Nro. 22.265/8 (fs. 177/193) surge que el origen del cargo se basa en los antecedentes remitidos por la Dirección Regional Microcentro sobre firmas que fueron declaradas apócrifas por ser usinas generadoras de crédito fiscal.

Ello así, corresponde referirse a la actuación del Fisco y a los elementos que colectó a fin de impugnar la materialidad de las operaciones con los citados proveedores, y al detalle de las irregularidades observadas, a saber:

a) Agromix S.A.: la investigación se originó en la información del Registro Fiscal de Operadores en la compraventa de Granos y Legumbres Secas que comunicó la baja con motivo de su inconducta fiscal. Se detallaron inconsistencias respecto de la superficie del campo donde realiza su explotación agrícola y sobre su titularidad, y asimismo se verificó en la Inspección General de Justicia la evolución del Directorio.

Al concurrir al domicilio fiscal del presidente de la firma, se constató que era una vivienda precaria y no se pudo establecer si la habitaba alguien. Se verificó que a la firma "Carlos y Víctor Marteau S.R.L." se le decretó la quiebra en el año 1998, por lo que no habría podido realizar el contrato de arrendamiento de su explotación agrícola, como informó a los fiscalizadores.

De la consulta a la Base Fisco surgió que la mayoría de los informantes son clientes y proveedores al mismo tiempo, tal es el caso de la firma actora. Asimismo, este proveedor sufrió retenciones durante los períodos fiscales 2002 y 2003 y no actuó como agente de retención por sus compras en los mismos períodos.

Con relación a las cartas de porte, la inspección detectó que ninguno de los lugares de procedencia del cereal corresponde al establecimiento que la firma decía arrendar en el paraje Mujer Muerta –Campo el Quimil– Tucumán, y que en algunas se consignaron como identificación del transporte números de patentes que correspondían a automóviles.

Asimismo, los actuantes observaron que Agromix S.A. no es productor primario de cereales, sino que sería una intermediaria creada con el fin de blanquear cereal en la cadena de comercialización, por lo tanto, los clientes de esta firma no deberían computarse como crédito fiscal en el I.V.A. las compras efectuadas al proveedor.

Verificadas las liquidaciones, cartas de porte y recibos de pago de sus operaciones con el proveedor Agromix S.A., se observaron diferencias entre las retenciones contabilizadas en los registros de aquella y las informadas por el sistema. Se verificó también que los cheques emitidos por estas operaciones fueron endosados –en general– por el apoderado de dicho proveedor, y un porcentaje importante finalmente se endosaron por la firma Capital Markets Argentina Soc. de Bolsa S.A., para pagos realizados a distintas compañías. Cabe destacar que el apoderado de Agromix S.A. manifestó que perdió contacto con la firma por lo que no cuenta con ninguna documentación respaldatoria.

En cuanto al circuito del cereal, del análisis de las cartas de porte surge que este proveedor supuestamente entregó a la recurrente 3.161.910 kgs. de soja y 1.418.460 kgs. de trigo, y que respecto a la titularidad de los camiones se verificó que en 8 cartas de porte no se detallaron las patentes y en otras 9 las patentes verificadas corresponden a automóviles o camionetas.

Con sustento en las inconsistencias observadas por la inspección y teniendo en consideración las conclusiones arribadas por la Dirección Regional Moreno, se concluyó que la facturación de Agromix S.A. sería apócrifa y que operaba como generador de crédito fiscal para favorecer a terceras personas, entre ellas a la firma recurrente, por lo que se impugnó el crédito fiscal en I.V.A. generado por este proveedor a la recurrente.

b) Omar Osvaldo Gagnasso: en virtud de la auditoría efectuada por la Dirección Regional Tucumán (O.I. 22.253) se verificó y consideró al proveedor como una usina generadora de crédito fiscal apócrifo. En efecto, se detectaron serias inconsistencias que llevaron a incluirlo en la base APOC, concluyéndose que formó parte de una cadena para facilitar documentación que simuló operaciones de ventas como generador de crédito fiscal apócrifo y de compras ficticias emitidas por contribuyentes que por su realidad económica y/o financiera no resultaron consistentes con las operaciones registradas por monto y objeto.

Los inspectores advirtieron que no se practicaron retenciones por las operaciones de los períodos 10/2003 y 05/2004; verificaron el circuito financiero de las operaciones, como así también los cheques emitidos por las ventas de productos agropecuarios, observándose –en general– que fueron emitidos a la orden de Osvaldo Gagnasso pero que un porcentaje importante fue endosado por la firma Capital Markets Argentina Soc. de Bolsa S.A. Se observó que algunos instrumentos de pago fueron emitidos a nombre de Rodolfo Martín Paz Posse –apoderado del proveedor– y cobrados por él mismo. La Sociedad de bolsa informó que los cheques fueron depositados en las cuentas de distintas firmas.

En virtud a las inconsistencias observadas y atento a las conclusiones arribadas por la Dirección Regional Tucumán –que consideró que el señor Omar Osvaldo Gagnasso no es productor primario de cereales sino un intermediario con el fin de facilitar documentación para simular operaciones de ventas y generar crédito fiscal apócrifo– se consideró que su documentación era apócrifa y que operó como generador de

crédito fiscal para favorecer a terceras personas, entre ellas a la firma recurrente, por lo que se impugnó el crédito fiscal generado por este proveedor.

c) Pignataro, Leonardo Raúl: los inspectores detectaron que operó con la firma actora y aportó –ante requerimiento– la documentación referida a las supuestas operaciones (facturas, remitos, cartas de porte, y recibos de pago). Asimismo, se verificó que Grancer S.A. no le practicó retenciones.

En cuanto al circuito financiero de las operaciones, el Banco Nación informó que ninguno de los cheques fueron emitidos a nombre del proveedor, y que los beneficiarios fueron Grancer S.A., Capital Market Soc. de Bolsa y los restantes al portador.

Por ello, teniendo en consideración las inconsistencias detectadas en el circuito financiero, dado que se verificó que la totalidad de los cheques fueron emitidos a la orden de terceros ajenos a Omar O. Pignataro y tratándose de un contribuyente incluido en una mega-causa penal, se impugnaron las operaciones realizadas por la recurrente con el señor Leonardo Raúl Pignataro.

Ahora bien, conforme se desprende del informe final de inspección correspondiente a la O.I. Nro. 314460 (fs. 242/249 cuerpo II I.V.A.), se impugnaron las operaciones que la recurrente declaró con “La Cuesta S.R.L.”, que fue incluido en la base APOC.

Asimismo, durante el transcurso de la verificación, la División Investigaciones proveyó antecedentes de otros proveedores que también fueron incluidos en la base e-apoc, a saber: Negocios Agropecuarios S.R.L., Dos Agro S.R.L., Daniel Jorge Issas y Benjamín de la Fuente, por lo que se le requirió listado de operaciones con aquellos. Así, con los datos aportados más los de La Cuesta S.R.L. la inspección confeccionó papeles de trabajo y planilla de ajustes al crédito fiscal (ver fs. 135 cuerpo I, I.V.A.).

Cabe entonces referirse a los fundamentos que llevaron al Fisco a cuestionar la materialidad de las operaciones con los citados proveedores, y al detalle de las irregularidades observadas respecto de cada uno de ellos, a saber:

d) La Cuesta S.R.L.: de acuerdo con el informe final que obra a fs. 144/157 del cuerpo correspondiente a la contribuyente se desprende que: los funcionarios fiscales en cumplimiento de sus funciones visitaron en reiteradas oportunidades el domicilio fiscal de “La Cuesta S.R.L.”, no localizándose a los responsables; la base de datos registra información sobre otros domicilios alternativos, los que fueron visitados con resultado negativo; no efectuó pagos de impuesto nacionales durante los períodos fiscales 2005 y 2006 (de las bases sólo se desprende que pagó en el período 2006 la suma de \$ 365,57 en concepto de IVA); no registra acogimiento a moratorias o planes de facilidades de pago; registra presentación de declaraciones juradas del Régimen Nacional de la Seguridad Social hasta el período 2006, declarando un promedio de 2 empleados por mes, a partir de dicho período no declaró más empleados; no tiene prestadores de servicios de cosecha; no posee bienes inmuebles, según información del Registro Inmobiliario de la Provincia de Tucumán para desarrollar las actividades de explotación agrícola (cultivo de soja, cultivo de trigo, cultivo de caña de azúcar, etc.); no tiene contratos de arriendo de inmuebles; no tiene prestadores de servicios de cosecha; los ingresos estimados en base a información de los sistemas informáticos de la A.F.I.P. ascienden a la suma de \$ 7.293.973,67, en contraposición con las acreditaciones bancarias durante los años 2005 y 2006 que asciende a la suma de \$ 853.085, circunstancia que pondría en evidencia que los supuestos volúmenes de operaciones que se intentan justificar no encuentran la debida correspondencia en sus movimientos bancarios, y por ello no condice con el natural desenvolvimiento de los negocios que pretende justificar; de las copias de cheques enviados por las entidades financieras se observa que endosan los valores los Sres. Paz Posse, Esteban y

Paz Posse, Julián, consignando segundos endosos, que dificulta el seguimiento de la cadena de pagos, la reconstrucción de las supuestas operaciones y que a criterio del Fisco Nacional favorece la configuración de maniobras dirigidas a confundir y evitar la identificación de los reales titulares de las supuestas operaciones y actividades que pretenden encubrir la firma La Cuesta S.R.L.; la reticencia de la verificada en aportar la documentación y la falta de localización en el domicilio fiscal declarado generó la necesidad de iniciar la fiscalización; durante los períodos 2005 y 2006 la contribuyente entregó –de acuerdo con su información– aproximadamente noventa millones de kilos de caña de azúcar y retiró aproximadamente doce millones de kilos de azúcar, también habría entregado casi seis millones de kilos de soja y dos millones de kilos de trigo; los que no pudieron ser cultivados por la firma atento a que no posee bienes inmuebles rurales para desarrollar la actividad, ni contratos de arriendo ni maquinarias agrícolas, etc. De la información de las cartas de porte surge que los cereales provienen de las provincias de Santiago del Estero y de Tucumán, sin identificar su lugar de origen, es decir, localidad o paraje; las operaciones de cobro de los cheques y la solicitud de impresión de facturas las realizaron los mencionados Sres. Paz Posse, que conjuntamente con Rolutepi S.A. y Delfi Express S.R.L. conforman la sociedad y a su vez se encuentran relacionados entre sí. No tiene prestadores de servicios de cultivo y cosecha de granos; no se pudo verificar la CAI atento a que no aportó los comprobantes de sus supuestas operaciones durante el transcurso de la verificación; los supuestos transportistas de cereales y de azúcar informaron desconocer a la contribuyente.

Con sustento en esos elementos, el organismo fiscal consideró que la firma se encontraría incurso en una maniobra dirigida a generar créditos fiscales apócrifos, pues quedó acreditada –entienden– la inexistencia de infraestructura física, económica, operativa, patrimonial y financiera que permitiera justificar la realización de las operaciones exteriorizadas en los períodos fiscales 2005 y 2006. Asimismo, se tuvo en cuenta que tal simulación facilitó la evasión de impuestos por parte de terceros que se valieron de facturas apócrifas para generar créditos fiscales improcedentes. De tal forma, concluyeron que su actividad estuvo dirigida a ser un eslabón para permitir la operatoria de terceros ocultos que evadieron los impuestos y/o facilitar la utilización de documentación que simulaban operaciones de ventas, generando de esta manera crédito fiscal de I.V.A. apócrifo; por ello se recomendó que a los clientes se los fiscalice a efectos de verificar sus operaciones.

e) Negocios Agropecuarios S.R.L.: A fs. 383/388 del cuerpo correspondiente obra el informe final de fiscalización y del análisis de la documentación aportada se desprende que: no se aportaron los libros IVA Compras e IVA Ventas a efectos de cotejar con las DDJJ presentadas y los bienes de uso afectados a la explotación; las facturas de compras corresponden en un 99% a gastos de combustibles, sin embargo no tiene titularidad de automotores; se detectaron facturas a nombre del contribuyente pero firmadas por proveedores que ya habían sido incluidos en base apoc; no existe compra de productos agrícolas (semillas, repuestos de maquinarias, etc.) ni compras de servicios de mano de obra (ya que no declara empleados) a pesar de la magnitud de las ventas declaradas; de las constancias de retenciones de IVA y de los comprobantes de la “Bolsa de Comercio de Rosario” surge que la contribuyente le vendió soja a la firma “Bunge Argentina S.A.” en importantes cantidades; de remitos “R” y constancias de retenciones de Impuesto a las Ganancias surge que vendió Poroto negro de la cosecha 2003 a la firma “All Food S.A.”; de las Cartas de Porte acompañadas surgen operaciones con “La Plata Cereal S.A.”; no se verificaron los datos de las Cartas de Porte de los años 2004 y 2005 que obran en los antecedentes recibidos, solo se aportaron de los años 2003; excepto un comprobante de acreditación bancaria, no se aportó la documentación respaldatoria sobre los medios de pago con que cobró sus ventas; de la consulta en base Intranet y E-Fisco surge que, al 3/3/06 la última declaración jurada de IVA presentada corresponde al período fiscal 4/2005 a pesar que se constata que la contribuyente sigue sufriendo retenciones de IVA e impuesto a las ganancias hasta la fecha.

De lo expuesto, y teniendo en consideración que la contribuyente incumplió lo prescripto por el art. 3 de la Ley 11.683, que no probó que tuviese capacidad operativa pues no acreditó inversiones en insumos; no posee empleados ni lugar físico para el desarrollo de su actividad y no actuó como agente de retención; que de acuerdo a lo manifestado por uno de los supuestos socios, actuó como “ presta nombre” y la firma resultó ser una “empresa de papel”, fue excluido del Registro Fiscal de Operadores de Granos y se lo inhibió del cobro de reintegros a través de su inclusión en el sistema CBOLSA.

f) De la Fuente, Benjamín: De acuerdo con el informe de los actuantes que obra a fs. 108/117 de las actuaciones administrativas correspondiente, surgen –entre otras irregularidades– que fue dado de baja del Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 8 de octubre de 2004 cuando las operaciones analizadas corresponden al mes de julio de 2005; en las cartas de porte acompañadas –ya sea por el fiscalizado o por sus clientes– no se pudo determinar el lugar exacto de origen de la mercadería comercializada, debido a que sólo se indica lugar o provincia y nunca se menciona el domicilio del establecimiento productor de los cereales. Con respecto al régimen de retención implementado por la Res. Gral. A.F.I.P. 1.394/02, se informó que durante el período en que el contribuyente se encontraba inscripto en el Registro, se cumplió con la norma. De la información obtenida de los transportistas, no pudieron visualizarse las operaciones realizadas con el fiscalizado.

Como consecuencia de las tareas desarrolladas se concluyó que no se comprobó si poseía capacidad operativa y financiera para desarrollar las operaciones de venta de cereales, toda vez que no aportó documentación respaldatoria de las compras realizadas, ni tampoco pudo comprobarse el origen de la mercadería ni su transporte. Asimismo, advirtieron que no posee bienes registrables, y que no se pudieron determinar pagos realizados por medios bancarios a los productores de cereales, elementos en los que reposa la impugnación efectuada.

g) Issa, Jorge Daniel: Del informe final de fiscalización que obra a fs. 31/36 del cuerpo correspondiente, se desprende que la tarea se inicia a raíz del cruce sistémico remitido por la Dirección de Informática Estratégica para Fiscalización denominado “Acopio de Granos 2005”, generado a partir de un relevamiento de las existencias de granos u oleaginosas al 31/12/2005, realizado a los distintos acopiadores del país.

Se observó entonces que la existencia final de bienes de cambio al 31/12/2005 declarada por el contribuyente fue menor a la cantidad real de existencias depositadas en los acopios relevados.

Los requerimientos no fueron contestados. El contribuyente se apersonó en las dependencias fiscales y manifestó que se dedicó al cultivo de soja en un campo de 110 has. arrendado en la localidad de Pellegrini; que tuvo un rinde de entre 600 y 1000 kgs. por hectárea de soja; que trabajó con la firma Grancer S.A., a la que le entregó la totalidad de lo producido; que la firma Grancer le proveyó de los agroquímicos y de los servicios de cosecha y transporte; que tenía un empleado; que posee una caja de ahorro en el Banco Nación y que no posee bienes registrables.

No aportó –aún cuando asumió el compromiso– documentación de respaldo de sus afirmaciones.

Pudo constatarse que no posee maquinarias agrícolas; en los períodos fiscalizados presentó declaraciones juradas sin movimiento; realizó pagos en el impuesto a las ganancias por un importe de \$ 57,71. En el período 2006 sólo realizó un pago por \$ 41,13; posee una cuenta en el Banco Nación sin movimiento; realiza operaciones de venta de granos a través de la firma Grancer S.A.; las retenciones de ganancias e IVA informadas por el sistema en los períodos fiscales 2005 y 2006 fueron realizadas por la firma Grancer; se encuentra excluido del Registro de Operadores de Granos desde el 12/5/2005; no se

encuentra declarado bajo relación de dependencia; no aportó documentación sobre las operaciones declaradas.

Con respecto al movimiento financiero, cabe señalar que la mayoría de los cheques se encuentran emitidos a nombre del Sr. Issa y endosados por él.

Asimismo, resulta relevante lo declarado por la Sra. Laura Virginia González, pues en algunos casos figura en el endoso de los cheques y en otros fueron emitidos a su nombre. Así las cosas, consultada por los inspectores, manifestó que su actividad era de mensajería en su motocicleta particular y no se encuentra bajo relación de dependencia, que su relación con la recurrente consistía en realizar todo tipo de trámites (bancarios, pago de impuestos, etc.), que conoce al proveedor Issa por las relaciones comerciales que éste mantenía con Grancer S.A., que ella cobró los cheques que la apelante le entregaba y que los endosaba, y que el dinero que recibía por dicho cobro lo llevaba a la firma actora y se lo entregaba al Sr. Juan Paz Posse, quien le retribuía por su trabajo de mensajería.

Sobre la base de los elementos obtenidos durante la fiscalización, se concluyó que su conducta encuadraría en lo dispuesto en el pto. 2.2.5 de la Instr. Gral. A.F.I.P. 748/05 (resistencia a la fiscalización). Asimismo, se consideró que estaría inscripto al solo efecto de facturar crédito y/o gastos no legítimos, toda vez que no cuenta con bienes propios o de terceros que permitieran presuponer que poseía capacidad de producir y vender bienes o prestar los servicios facturados, por lo que propusieron el descargo “sin interés fiscal” y su inclusión en la base de contribuyentes apócrifos.

Ello así, con sustento en los elementos colectados durante la actuación desplegada por los funcionarios fiscales, se impugnaron las operaciones realizadas por aquellos proveedores. En consecuencia se iniciaron los respectivos procedimientos de determinación de oficio que concluyeron en los actos ahora venidos en recurso.

VII. 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.

VIII. Que resulta pertinente destacar que la defensa de la actora a lo largo de sus escritos recursivos consiste –fundamentalmente– en sostener que las operaciones se realizaron, que se pone en cabeza de los contribuyentes controles que sólo puede ejercer la administración fiscal así como que le resultan inoponibles las pretendidas irregularidades de sus proveedores y que no pudo participar en los cuestionamientos efectuados por el ente fiscal.

Sobre el particular, 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 aquellas 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, falta de capacidad operativa de los mismos, la falta de acreditación del circuito financiero, 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 éstas 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.

IX. Que sentado lo que antecede, corresponde que este Tribunal analice la prueba producida en autos, la que cabe adelantar no aporta elementos que puedan destruir los fundados y probados hechos tenidos en cuenta por el ente fiscal para impugnar las operaciones realizadas por la recurrente.

En efecto. En primer término, cabe señalar con relación al informe pericial que obra a fs. 1080/1096, sobre los proveedores Agromix S.A., Omar Osvaldo Cagnasso, Néstor Horacio Rodríguez y Leonardo Raúl Pignataro, que la circunstancia de que las operaciones se encuentren debidamente registradas en los libros Diario e I.V.A. Compras, y respaldadas por los respectivos comprobantes no otorga “per se” validez a las mismas. Ello, por cuanto los libros contables pueden ser llevados en legal forma, con apariencia extrínseca, y no por ello puede asignárseles valor probatorio pleno, pues pueden verificarse omisiones de importancia en el contexto del asunto que se analiza. Máxime si se tiene en cuenta que los expertos informan la imposibilidad de acreditar el movimiento físico del cereal toda vez que no se encuentra registrado en los libros.

Tampoco aporta certeza a la existencia real de las operaciones el hecho de que el recurrente se encuentre inscripto como operador en la compraventa de granos y legumbres secas, hecho que no se encuentra en discusión.

Con relación a las retenciones, cabe señalar que los expertos efectuaron una descripción de las que se realizaron a cada uno de los proveedores, aclarando que no fue posible confrontar los montos de retenciones que ilustran los cuadros descriptivos con los resultados de las actuaciones fiscales debido a que no tuvieron ninguna incidencia en la determinación de los ajustes practicados por la A.F.I.P. en el impuesto al valor agregado. Asimismo, advirtieron que los proveedores Leonardo Pignataro y Orson S.R.L. fueron beneficiados con la exclusión del régimen de retenciones establecido en la Res. Gral. A.F.I.P. 17/97, y que los respectivos períodos de exclusión abarcaron del 01/04/2002 al 30/09/2002 y del 01/10/2002 al 31/03/2003. Cabe señalar –una vez más– que tal circunstancia no aporta elementos que destruyan las pruebas aportadas por el ente fiscal para acreditar que aquellos proveedores formaron parte de una cadena destinada al blanqueo de cereales. Recuértese que no pudo comprobarse el circuito financiero de pago del cereal, toda vez que los cheques emitidos para pagar las operaciones –en el caso del proveedor Pignataro– fueron cobrados por terceros, tres fueron cobrados por Grancer, dos cheques por Capital Market Soc. de Bolsa y el resto al portador. Es decir, nunca se obtuvo información sobre las cuentas de estos proveedores.

Al respecto, resulta oportuno destacar que más allá de coincidir con el cuestionamiento efectuado por la representación fiscal, toda vez que las manifestaciones del experto propuesto por la actora no son propias de la tarea encomendada, lo cierto es que sus afirmaciones no hacen más que avalar las conclusiones a las que arribara el juez administrativo. Ello es así en tanto el C.P. Losada Portas dice que –a su criterio– “la conducta seguida por Grancer S.A. con respecto a las compras que efectuó a los proveedores en cuestión –y a su registración contable e incidencia fiscal– debe ser analizada a la luz de las circunstancias existentes y conocidas por la empresa a las fechas de las respectivas operaciones, y no en función a hechos no solo ajenos a la recurrente, sino que se produjeron con mucha posterioridad, como es el caso de las verificaciones practicadas por la A.F.I.P. a los citados proveedores, que derivaron en su inclusión en la base APOC”. Es decir, no cuestiona la inclusión en la base apoc, sino que tal circunstancia pueda serle enrostrada a la recurrente.

Con respecto a la impugnación de los créditos fiscales provenientes de las operaciones con los proveedores Negocios Agropecuarios S.R.L., Jorge Daniel Issa; Benjamín de la Fuente; Dos Agro S.R.L. y La Cuesta S.R.L., el informe pericial contable que obra a fs. 1581/1609 tampoco aporta elementos que logren crear la convicción sobre la efectiva realización de aquellas operaciones, dado que nuevamente los expertos manifiestan que las operaciones se encuentran efectivamente registradas, circunstancia que no se encuentra en discusión.

A esta altura de la exposición considero oportuno recordar que “Los comprobantes de contabilidad deben examinarse detenidamente, sobre todo los importes elevados, para averiguar si se han utilizado comprobantes falsos o correspondientes a operaciones registradas con anterioridad ... Además de establecer la existencia de la documentación de respaldo, es necesario conocer si la misma es legítima. El control debe existir, al menos, respecto de aquella que respalda las transacciones repetitivas, importantes o más significativas. Cuando existen muchas o varias operaciones que pueden no ser significativas en forma individual, pero si en conjunto, así como cuando las transacciones pueden no ser muy significativas, pero sí por montos importantes, corresponderá asegurarse si la documentación que las avala no es apócrifa” (Popritkin, Alfredo; “Fraudes contables y Tributarios”, Ed. La Ley, pág. 28 y sus citas).

Efectúan también un análisis de las retenciones efectuadas por la recurrente a las firmas cuestionadas, realizando los expertos diversas manifestaciones sobre la cuestión, que nuevamente, no se corresponden con la tarea que debían realizar. Y ello, por cuanto en un informe pericial contable los expertos deben atenerse a lo ordenado por el Juez y hacer aplicación de sus conocimientos técnicos y actuar de forma objetiva evitando emitir opiniones sobre cómo debe el juzgador interpretar las normas. De allí, que lo manifestado por el experto de la recurrente a fs. 1589/1591 nada aporta a la labor que se le encomendara. Avala lo dicho, la contestación al pto. 2.7 oportunidad en la que el CP Losada Portas vuelve a efectuar una serie de apreciaciones que no encuentran sustento en la objetividad necesaria para la realización de la tarea que se le encomendara.

A idéntica conclusión cabe arribar con respecto al ajuste en el impuesto a las ganancias, derivación del practicado en el impuesto al valor agregado.

Sobre los márgenes de utilidad bruta que le adjudicaron a la recurrente, con el objeto de concordar con las objeciones que efectúa la recurrente, otra vez el perito Losada Portas –apartándose de la función objetiva y técnica que se le encomendara– vuelca opiniones y no argumentos y razonamientos que, basados en el saber de un experto en la materia, pueda servir de ayuda al Tribunal para la resolución de la causa. Así, expresa que “en razón de las absurdas conclusiones a que se arriba con la aplicación de los márgenes de ganancia bruta que utiliza la A.F.I.P., en la inspección practicada y en la resolución determinativa ... opina que la aplicación de los márgenes de utilidad bruta que surgen de los estados de resultados de la empresa son los que más se adecúan a las características de la explotación que desarrollaba durante los ejercicios inspeccionados, siempre en la hipótesis que se mantuviera la impugnación a los vendedores en consignación”. Y agrega que la diferencia en la ganancia imponible, que resulta de comparar la ganancia ajustada por la resolución determinativa con la calculada con el margen de utilidad bruta que surge de los estados de resultados anula por completo los saldos de impuestos a pagar intimados por la A.F.I.P. en cada ejercicio fiscal.

Por su parte, el perito Estévez expone que los márgenes de ganancia bruta que aplica la A.F.I.P. encuentran reposo en elementos concretos y comunes a la actividad pues son obtenidos de la base BAFIS. Esa base se conforma con los datos consignados por los contribuyentes respecto a sus ventas, costos, gastos directos e indirectos, sueldos, cargas sociales, insumos utilizados, entre otras variables, lo cual refleja en modo indubitable el promedio de los márgenes de utilidad de la totalidad de los contribuyentes con idénticas actividades económicas que desarrollan las mismas en igual zona que la actora, es decir, estos márgenes fueron elaborados en función a lo informado por los propios contribuyentes en sus declaraciones juradas de ganancias de los perlados incluidos en la determinación de oficio aquí cuestionada.

Por tal razón, entiendo que los guarismos que utilizó el juez administrativo –que vale insistir, intentan destruirse por opiniones– resultan adecuados a la propia actividad de la actora durante los ejercicios 2005 y 2006.

Ello así, debe destacarse que los informes periciales contables aquí analizadas no aportan mayores elementos que coadyuven a verificar los hechos alegados por la actora ni destruir los contundentes elementos tenidos en cuenta por la administración para considerar apócrifas las operaciones. Baste recordar algunas de ellas: contribuyentes que no son ubicados en sus domicilios fiscales, que si bien son productores agropecuarios no poseen inmuebles ni los arriendan, no tiene personal declarado, no cuentan con maquinaria agrícola –ni propia ni alquilada–, no se pueden probar los circuitos financieros de las operaciones, etc. Es decir, los elementos tenidos en cuenta por el ente fiscal para sustentar su cuestionamiento se enmarcaron en un cúmulo de circunstancias que conformaron un plexo probatorio

razonable para fundar sus actos administrativos. Frente a ello, la actora se ha limitado a producir los informes periciales –en el que los expertos no muestran acuerdo– y que reposa en documentación que, justamente, se encuentra cuestionada.

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/ EN.- 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. 41858/05, del 20/03/12 y Sala IV, causa “Agrocomercial Ramallo SA”, Expte. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)”.

En consecuencia, los agravios de la recurrente –sobre la que reposaba la carga probatoria– 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, por lo que corresponde confirmar los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en las resoluciones determinativas en cuanto impugnan el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y los gastos del impuesto a las ganancias. Con costas.

X. Que en este estadio de las presentes actuaciones, resta considerar los extremos del encuadre normativo de las sanciones apeladas, que el ente fiscal subsume en los arts. 46 y 47, inc. b) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Debe tenerse presente que en materia de ilícitos materiales por defraudación tipificados en el art. 46 de la Ley de procedimientos fiscales se deberá respetar la secuencia que se describe seguidamente, en orden a determinar si se verificaron sus elementos tipificantes.

En primer término se debe analizar el aspecto objetivo al evaluar 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 ardid o engaño, es decir, 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.

XI. Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió para encuadrar 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 proba bilísticos. 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).

Bajo la luz de esas premisas, analizadas las actuaciones administrativas, los informes finales de inspección y en atención a lo resuelto en Considerandos precedentes, el Fisco Nacional actuó correctamente al encuadrar la conducta de la recurrente. En efecto, imputa a la apelante la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas toda vez que “se consignan datos inexactos que ponen una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible”.

Frente a ello, los argumentos que ensaya 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 que significaron un importante ajuste en su determinación de la obligación tributaria.

Por ello, corresponde conformar las sanciones aplicadas, con costas.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello,

SE RESUELVE:

1. Rechazar la defensa de nulidad articulada, con costas.
2. Confirmar las resoluciones recurridas 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, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

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