

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 17 de abril de 2019**

**Fuente: circular de la repartición**

**Impuesto a las ganancias. Salidas no documentadas. Facturas apócrifas. Operaciones con proveedores objetados: discordancia entre la actividad declarada y el servicio facturado, documentación duplicada y falta de capacidad económica. No se ha demostrado que los proveedores objetados fueran los destinatarios de las erogaciones. No se ha podido verificar a los verdaderos perceptores de los fondos –beneficiario oculto–. No se probó la existencia de las operaciones cuestionadas. El recurrente no probó que las erogaciones fueran efectuadas para obtener, mantener o conservar ganancias gravadas. Se confirma la resolución apelada. Finehide S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.**

En Buenos Aires, a los 17 días del mes de abril del año 2019, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10.<sup>a</sup> Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11.<sup>a</sup> Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12.<sup>a</sup> Nominación) para resolver el Expte. 35.094-I caratulado “Finehide S.A. s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas”.

El Dr. Martín dijo:

I. Que a fs. 25/28 Ricardo José Lisio en carácter de Síndico de la quiebra de Finehide Sociedad Anónima interpone recurso de apelación contra la Res. 65/11 de fecha 28 de junio de 2011, dictada por la Jefa Interina de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la DGI-AFIP, por la cual se dispuso determinar de oficio la obligación tributaria frente al impuesto a las ganancias –salidas no documentadas– por los períodos fiscales 09/2005 a 07/2007, estableciéndose el monto a ingresar con más intereses resarcitorios correspondientes y se aplica una multa graduada en el 300% del importe total del gravamen omitido por las erogaciones efectuadas en los períodos 07/2006 a 09/2006; 11/2006 a 01/2007 y 07/2007 conforme lo establecido en los arts. 46 y 47 incs. a), b), c) y e) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Explica que la resolución dictada se basa en la impugnación por parte del organismo recaudador de un número de facturas cuya autenticidad ha sido cuestionada, arribando a la conclusión que las mismas merecen el calificativo de apócrifas y –por ende– mal deducidas en sus respectivas declaraciones de impuestos, tanto ganancias como el impuesto al valor agregado (IVA), realizando las correspondientes determinaciones de oficio con sus accesorios mediante sendas resoluciones por separado.

Que oportunamente consintió las determinaciones del impuesto a las ganancias y al valor agregado, habiendo compensado el saldo a pagar con saldos de libre disponibilidad a su favor, restando únicamente la cuestión vinculada con el impuesto a las ganancias - salidas no documentadas, a la que califica como carente de legitimidad y fundamento, por lo que solicita se declare la nulidad de la Resolución, atento no existir norma legal o reglamentaria alguna que tipifique su falta de ingreso.

Que para ello, manifiesta que elementales y por demás conocidas razones de índole constitucional incluidas dentro de las garantías que otorga la Ley Suprema, como así También normas básicas del

derecho penal en sentido amplio (que incluye del derecho penal administrativo y el sancionatorio fiscal) determinan que sólo resultan punibles aquellos actos que caen bajo la vieja y por ello no menos exacta definición del delito como el de una “acción típicamente antijurídica y culpable”.

Que agrega, que ni el art. 45 ni el 46 de la Ley 11.683 prevén sanción o reproche alguno por la falta de ingreso oportuno del gravamen a salidas no documentadas ni dicha conducta se encuentra tampoco tipificada en la ley de impuesto a las ganancias ni en ninguna otra norma fiscal, por lo que estamos claramente en presencia de una conducta atípica.

Cita y reproduce partes de antecedentes jurisprudenciales que hacen a su derecho, entendiendo entre otros que, la salida no documentada no constituye por sí misma un ilícito tributario tipificado en la figura de la defraudación fiscal previsto en el art. 46 de la Ley 11.683 considerando que el ingreso que exige el art. 37 de la ley no se instrumenta a través de una declaración jurada en el sentido que exigen los tipos descriptos en los arts. 45 y 46 de dicha ley.

Que a mayor abundamiento informa que no resulta ocioso manifestar en el carácter de síndico de la empresa quebrada que no ha tenido conocimiento ni ha sido informado acerca de las operaciones cuestionadas en los actuados, pero sólo como vía de hipótesis, ya que la propia AFIP ha manifestado no haber podido establecer el destino de las erogaciones no documentadas, supone que las mismas han sido destinadas al reparto de ganancias entre sus accionistas (sic).

Que finalmente solicita que se declare la cuestión de puro derecho por no ser necesaria la producción de prueba de ninguna naturaleza, y que se revoque la resolución recurrida. Hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 59/76 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos y acompaña los antecedentes administrativos compuestos de 44 cuerpos.

Que cumpliendo el imperativo procesal, niega terminantemente todos y cada uno de los hechos y fundamentos de derecho esgrimidos por la contraria, que sean objeto de aceptación o de un reconocimiento expreso del Fisco, o surjan de manera indubitable de los antecedentes administrativos que acompaña.

Que con relación a los agravios, señala que el ajuste practicado ha sido sucintamente especificado a través de los inspectores actuantes en su informe de inspección y, posteriormente, se ha efectuado un concreto recuento de las tareas llevadas a cabo por dicho personal en la vista que se le confiriera a la actora.

Que respecto de la nulidad planteada, pone de resalto que nulidad de los actos cumplimentados en el marco del procedimiento instaurado no escapa al principio que establece que no corresponde declarar la nulidad por la nulidad misma, ni tampoco a la regla en virtud de la cual esa sanción queda supeditada a la existencia de un perjuicio.

Que en cuanto al fondo de la cuestión destaca que a raíz de la verificación practicada, se constató que la contribuyente no ingresó con carácter de pago único y definitivo el impuesto a las ganancias - salidas no documentadas en los meses 09/2005 a 07/2007.

Que tal proceder es detectado en virtud de que la responsable computó compras y gastos inexistentes de proveedores que no reúnen tal carácter, puesto que los comprobantes aportados a efectos de darles el correspondiente sustento y las anomalías constatadas en cada uno de ellos, determinaron su rechazo,

generando la determinación del impuesto a las ganancias - salidas no documentadas, sobre la base de las erogaciones registradas. Agrega que el rechazo de cada proveedor –que ha sido plasmado en la vista conferida y en la resolución recurrida– es producto de haberse demostrado su inexistencia o incapacidad de producir u ofrecer los bienes y servicios que la recurrente atribuye.

Que no habiendo demostrado la apelante que las erogaciones efectuadas hubieran estado destinadas a obtener, mantener y/o conservar ganancias gravadas, ni resultar aplicables las excepciones al ingreso del gravamen establecidas por el art. 38 de la ley de impuesto a las ganancias y art. 55 de su Dto. reglamentario 1.344/98, dichos egresos fueron considerados como salida no documentada, sujetas al pago de la tasa máxima del impuesto, que se considera definitivo.

Que en definitiva sostiene que el Fisco tuvo en cuenta para establecer la materia imponible, la imposibilidad de establecer la conexión verdadera entre la documentación, los datos ofrecidos por la apelante y la realidad de las operaciones, en síntesis el ajuste obedeció a la falta de acreditación, por parte de la actora, de la sustantividad de las operaciones impugnadas, en tanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner en duda la real existencia de las mismas, ya que los comprobantes aportados no acreditan por sí mismo las operaciones comerciales con los proveedores cuestionados.

Que cita jurisprudencia que hacen a su derecho; solicita que se confirmen la determinación del gravamen y los intereses resarcitorios correspondientes, con costas. Con relación a la sanción aplicada considera que se cumplen los aspectos objetivo y subjetivo necesarios para tipificar la conducta dolosa y también pide su confirmación. Introduce la cuestión federal y reclama que se declare la cuestión como de puro derecho.

III. A fs. 96 se elevan los autos a conocimiento de la sala “D” y a fs. 99 se llaman los autos para dictar sentencia.

IV. Que en primer lugar corresponde referirse al planteo de nulidad. Habiendo analizado el acto en crisis se observa que el mismo como así también aquél por el que se otorgó la Vista contemplada en el art. 17 de la ley de rito, entiendo que los mismos cuentan con los fundamentos fácticos y jurídicos sobre los cuales se basó el juez administrativo para arribar a la determinación del gravamen, sus intereses resarcitorios y aplicar la multa correspondiente.

Que los hechos que se le imputan fueron desarrollados con carácter previo en la determinación de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, oportunidad en que la recurrente conformó los ajustes practicados por el Fisco Nacional, razón por la cual pierde fuerza el intento por demostrar la falta de motivos que llevaron a la determinación del gravamen.

Que el acto administrativo dictado no contiene vicios que tornen nulo el procedimiento, habiendo sido efectuado de acuerdo con las normas aplicables vigentes al momento de su dictado.

Que las nulidades no pueden sustentarse en la nulidad misma, sino que deben basarse en la carencia de elementos esenciales que debe contener la resolución emanada de juez administrativo.

Que por las razones expuestas debe rechazarse el planteo de nulidad interpuesto por la actora, dejándose constancia que no ha sido presentado como cuestión de previo y especial pronunciamiento.

V. Que atento que la actora no ha ofrecido prueba, sólo forman parte de los elementos susceptibles de investigación los correspondientes antecedentes administrativos acompañados por el Fisco Nacional.

Que de las actuaciones queda en evidencia que el Fisco cuestiona las actividades producidas por 7 (siete) proveedores a los cuales, por distintas razones, no se les atribuye las operaciones realizadas, habiendo oportunamente impugnado los gastos en el impuesto a las ganancias y el crédito fiscal en el impuesto al valor agregado. Sin embargo, en la presente instancia el cuestionamiento se circunscribe a que los pagos-salidas no fueron realizados a los proveedores que formalmente emitieron los comprobantes, por ello al hecho de no haberse demostrado que los gastos/compras no fueron realizados para obtener, mantener o conservar ganancias gravadas se suman que no se ha podido verificar a los verdaderos perceptores de los fondos que salieron de la empresa, constituyendo un beneficiario oculto que ha quedado, al menos, al margen del impuesto a las ganancias y que el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias pretende en parte reconstruir aplicándole la tasa máxima del gravamen (35%) en cabeza del pagador.

Que se ha probado en el procedimiento de fiscalización que las facturas utilizadas son duplicadas, por lo tanto apócrifas y han sido utilizadas para respaldar el egreso de los fondos a beneficiarios no individualizados.

Que no existe ningún elemento de prueba que logre contradecir la postura fiscal, por lo que corresponde confirmar el ajuste correspondiente al impuesto a las ganancias - salidas no documentadas y los intereses resarcitorios respectivos, atento haberse determinado de acuerdo al art. 37 de la ley de procedimiento fiscal.

VI. Que con relación a la multa aplicada sobre el gravamen, con base en los arts. 46 y 47 de la ley de procedimiento fiscal debo remitirme a la opinión vertida en el Voto emitido en las Causas “Plantel S.A. s/recurso de apelación” del 18-12-2018 y “Asociación Médica de Bahía Blanca s/recurso de apelación” del 27-02-2019, donde he sustentado la legalidad de aplicar la sanción sobre salidas no documentadas, describiendo mi opinión en cuanto a la tipificación allí prevista y al efecto simultáneo que se produce al introducir un comprobante apócrifo en la materia gravada –gastos indebidos– y la consecuente salida de fondos fruto de esa irregularidad –beneficiario fiscalmente inexistente u oculto–, dando como resultado los ajustes de impuesto (por impugnación del gastos y por la salida no documentada) que dan paso a las sanciones por omisión o como en este caso por presencia de dolo.

Que en las presentes actuaciones, ha quedado demostrado la existencia tanto del elemento objetivo como el subjetivo, necesarios para avalar la multa aplicada por el juez administrativo y su graduación.

VII. Que por todo lo expuesto voto por confirmar la resolución recurrido en todos sus términos, con costas a la vencida.

La Dra. Gómez dijo:

I. A partir de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver las causas “Red Hotelera Iberoamericana”, “Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI” y “Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. - TF 20958-I c/ DGI”, sentencias del 26/8/2003, 27/9/2011, y 31/7/2012, respectivamente, el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias debiendo descartarse que la norma citada revista el carácter de una norma sancionatoria (conf. CSJN Fallos: 323:3376)

Que sobre el mentado instituto se ha precisado que fue “adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de

individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (fallos: 323:3376). Los elementos necesarios para la configuración del aludido instituto son los siguientes: a) La necesaria existencia de una erogación, es decir una salida de dinero concreta, b) La carencia de documentación de la erogación o que se encuentre documentada con elementos falsos y c) La presunción iuris tantum: ante el indicio de una comprobación de una erogación efectivamente realizada y la ausencia de documentación que la respalde, o que, de existir, se verifiquen en torno a ella vicios insanables se presume la configuración del instituto de salidas no documentadas, la que admite prueba en contrario” (CNACAF, Sala IV, “Barragán Imaz SRL”, sentencia del 25/03/2014).

En el caso concreto, el Fisco evidenció una serie de irregularidades respecto de los proveedores investigados (vide fs. 3/13), resaltando la discordancia entre la actividad declarada y el servicio facturado, la utilización de facturas duplicadas para respaldar las operaciones cuestionadas y la falta de capacidad operativa, patrimonial, económica y/o financiera de la totalidad de los proveedores impugnados, situaciones que no puede calificarse como de meros incumplimientos formales de terceros y que definitivamente otorgan sustento al ajuste realizado por el organismo recaudador (cfr. Sala I de la Alzada, in re “Las Tres Mulitas”, sentencia del 9 de diciembre de 2015).

Que cabe destacar en primer lugar que la propia recurrente reconoce que los ajustes practicados en el impuesto a las ganancias y el IVA relativos a la facturación de estas operaciones que se considera apócrifa, fueron consentidos en su oportunidad (vide fs. 25 vta.)

No obstante ello, la actora contaba en el sub lite con amplitud para demostrar la materialidad de las operaciones impugnadas con los proveedores objetados, es decir el circuito económico de bienes y el pago, sin siquiera ofrecer prueba al respecto y solicitando que la causa sea declarada de puro derecho (vide fs. 28).

En efecto, cabe concluir que no se ha demostrado que los proveedores objetados fueran los destinatarios de las erogaciones invocadas por la recurrente, atento las irregularidades expuestas que impiden tener por acreditadas las operaciones cuestionadas; frente a ello, resulta procedente la aplicación de lo dispuesto por el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias.

En tal sentido, el Cíbero Tribunal al resolver la causa “Red Hotelera Iberoamericana”, sentencia del 26/8/2003 (en especial Considerandos 18, 19, 20, 21 y 23 de dicho decisorio), pronunciándose en igual sentido dicho Tribunal con fecha 27 de septiembre de 2011 in re “Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI” donde se remite al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, Laura M. Monti, en su parte pertinente, dice que “... ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional –quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad– el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado) ...”.

Que el criterio allí fijado ha sido receptado por la suscripta en diversos precedentes, entre otros “Quality Work S.A.”, sentencia del 4 de junio de 2015 y “Harengus S.A.”, sentencia del 26 de diciembre de 2018.

Que a tenor de lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado en Salidas no Documentadas como así también la liquidación de accesorios, la cual no ha sido objeto de agravio alguno por parte de la recurrente, haciendo notar que fue efectuada en los términos del art. 37 de la ley de rito fiscal.

II. Sentado que el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias no reviste el carácter de una norma sancionatoria (conf. CSJN Fallos: 323:3376), su incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley 11.683.

En tal sentido, cabe poner de relieve que tal gravamen se abona mediante un volante de pago – conforme lo establece la Res. Gral. A.F.I.P. 893/00– y sobre la base de lo establecido por el art. 15 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) que prevé que las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, se encuentra fundamentada la aplicación de sanciones en la resolución apelada.

Que sentado ello, debe establecerse si las sanciones han sido debidamente encuadradas en las previsiones contenidas en la ley de procedimiento tributario en los arts. 46 y 47 incs. a), b), c) y e) de la ley de rito fiscal.

Que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014).

Que el art. 47 de Ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF –Sala V–, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”).

Que en tal sentido, el acto apelado puso de manifiesto inconsistencias que dan cuenta de maniobras de la recurrente tendientes a ocultar su realidad impositiva y que ponen en evidencia el perfeccionamiento de las presunciones aquí utilizadas, las que no han sido desvirtuadas atento la carencia de prueba ofrecida en autos, lo que fue señalado en el punto precedente.

Por lo expuesto considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurada la sanción aplicada y por lo tanto procede confirmar tanto su procedencia como la graduación impuesta.

III. Por lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes.

Costas a la vencida.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

1. Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.
2. Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de \$ 10.518 (pesos diez mil quinientos dieciocho) por la representación procesal y de \$

26.295 (pesos veintiséis mil doscientos noventa y cinco) por el patrocinio letrado, las que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en la etapa cumplida, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

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

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