

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 5 de abril de 2019**

**Fuente: circular de la repartición**

**Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Determinación de oficio. Salidas no documentadas. Operaciones con proveedores sin capacidad económica. Base APOC. La inclusión o no del proveedor en ella no comporta un factor que permita soslayar los datos obtenidos en la fiscalización y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las operaciones facturadas. Facturas apócrifas. Indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas. Cómputo del crédito fiscal. Requisitos. Declaración jurada. Volante de pago. Elementos que configuran la mora. Se confirman las resoluciones de determinación de los impuestos. Se revoca la multa por salidas no documentadas. Snack Crops S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.**

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 5 días del mes de abril de 2019, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Rubén Alberto Marchevsky (Vocal titular de la 3.º Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal titular de la 2.º Nominación) a efectos de resolver la causa N° 36.595-I caratulada: “Snack Crops S.A. s/recurso de apelación”.

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que a fs. 70/79 la actora interpone recurso de apelación contra tres resoluciones –N° 19, 20 y 21/12 de la División Registro de la Exportación (DV REDE)– de la AFIP-DGI mediante las cuales se determina de oficio las obligaciones frente al Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas –período fiscal 08/2008–, el Impuesto a las Ganancias –período fiscal 2009– y el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) –período fiscal 08/2008–, con más intereses resarcitorios y se aplican multas, en los dos primeros tributos mencionados, con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683.

Plantea que las resoluciones recurridas son nulas de nulidad absoluta, por cuanto se encuentran viciadas en la causa, afectan el debido proceso, incurrir en desviación de poder y carecen de razonabilidad.

Sostiene que los actos administrativos se sustentan en presunciones y desconocen hechos comprobados por las pruebas documentales existentes, invirtiendo indebidamente la carga de la prueba y afectando la garantía de la defensa en juicio al desestimarse las medidas probatorias ofrecidas.

Entiende que se parte del supuesto de exigir al contribuyente una actividad pesquisante que ni la Constitución ni las leyes le imponen o exigen, y se la sanciona en forma inapropiada y sin sustento dos veces por el mismo concepto.

En este sentido destaca que los actos recurridos se basan en sospechas no confirmadas y presunciones.

Manifiesta que las resoluciones se fundan en un conjunto de circunstancias que les son ajenas y permiten dar por inexistente la operación concertada el 22/08/2008 con el intermediario Roberto Sorondo.

Expresa que el Fisco no aportó ninguna prueba para acreditar la falta de veracidad de la contratación.

Afirma que los hechos conocidos acerca del Sr. Sorondo no guardan vinculación o conexión normal con el hecho imponible (inexistencia de la contratación del mismo) y no permiten inducir la existencia y medida del mismo, por lo que la interpretación fiscal resulta contraria a la pauta hermenéutica dispuesta por el art. 18 de la ley de rito.

Menciona que la operación se encuentra tanto facturada como registrada en los libros contables y que el pago se realizó por intermediación bancaria.

Explica que el alquiler de campos para la implantación de semillas de cereales básicos para la elaboración de sus productos a exportar es por naturaleza un costo efectuado para mantener y conservar ganancias gravadas.

Alega que no tiene o no está obligado a tener ninguna relación con el comisionista, por cuanto la búsqueda y el contacto lo son por encargo de otro, futuro inquilino, generador de la encomienda y contratante del comisionista.

Dice que al tratarse de una operación de comisionista no se requiere personal, estructura, equipos y maquinarias, ni siquiera inmuebles u oficinas, por lo que la ausencia de tales activos no puede avalar la tesitura fiscal.

Señala que en nada cambia si la actividad aludida es la principal o la secundaria del Sr. Sorondo, lo que resulta –a su juicio– una falta de razonabilidad por parte de la inspección actuante.

Hace hincapié en que si bien el proveedor fue fiscalizado en varias oportunidades, las conclusiones a las que arriba el ente fiscal son de enero 2009, es decir, varios meses después de la contratación tenida por inexistente en los presentes autos. Agrega que no existió ninguna publicación anterior por parte de la AFIP que permita advertir al posible contratista la real situación fiscal del comisionista.

Respecto a Salidas No Documentadas, asevera que por la erogación se encuentra perfectamente individualizado el beneficiario, a quien se le practicó la retención al Impuesto a las Ganancias, y que los documentos obrantes en el expediente contienen los elementos mínimos indispensables para poder corroborar la existencia de la operación.

Subsidiariamente argumenta que no puede subsistir la multa por Salidas No Documentadas, por encontrarse probada y no negada la existencia del Sr. Sorondo, quien cobró la operación, y cuya autorización fiscal se hallaba vigente al momento de facturarse la prestación brindada.

Cita doctrina y jurisprudencia que entiende apoyan su postura.

Finalmente, ofrece prueba documental y testimonial y como medida para mejor proveer un oficio dirigido al Banco Galicia; hace reserva del caso federal y solicita se revoquen los actos apelados, con costas.

II. Que a fs. 87/107 obra la contestación del recurso por parte de la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, peticona se confirmen los actos apelados, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos como prueba y hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 114 se abre la causa a prueba; a fs. 218 se ordena la clausura del período de prueba, se elevan los autos a consideración de la Sala “A” y se ponen a disposición de las partes a fin de que se

produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 220/222 el alegato de la actora y a fs. 223/224 vta. el correspondiente al Fisco Nacional. Finalmente, a fs. 226 se pasaron los autos a sentencia.

IV. Que en primer lugar procede que este Tribunal se pronuncie con relación a la nulidad opuesta por la recurrente.

Que en cuanto a la denegatoria del juez administrativo en producir las pruebas ofrecidas por la actora, debe señalarse que el art. 35 del Dto. 1.397/79 reglamentario de la Ley 11.683, remite en cuanto a la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de las pruebas a las disposiciones del Dto. 1.759/72, que establece, en su art. 46, que la Administración podrá disponer la producción de prueba respecto de los hechos invocados y que fueren conducentes para la decisión, siendo que se admitirán todos los medios de prueba, salvo los que fueran manifiestamente improcedentes, supérfluos o meramente dilatorios.

Es decir que si bien la búsqueda de la verdad material pareciera impulsar a que la Administración considere todos los medios de prueba solicitados por la parte, existe un límite impuesto por el reglamento del procedimiento administrativo que brinda al juzgador la posibilidad de denegarla en todo o en parte si las considerara inconducentes, impertinentes, innecesarias, inútiles, redundantes, imposibles de cumplir o que sólo buscan dilatar temporalmente el acto administrativo de resolución.

Pero como esta valoración del juez administrativo es altamente subjetiva, ya que parte de su valoración personal, debe dar explicaciones fundadas de su rechazo a producirlas so pena de considerarse una decisión arbitraria y contraria al debido proceso adjetivo que debe tutelar.

Que “quien detenta el poder tiende a abusar de él” (Montesquieu, “Del Espíritu de las Leyes”) y por lo tanto, para evitar la arbitrariedad de los actos, estos deben ser fundados y por ello, el art. 34 del reglamento de la ley procedimental, obliga al juez administrativo a expedirse, en la misma resolución que determina de oficio, sobre el mérito de la prueba producida o las razones fundadas por las que no se hizo lugar a la ofrecida.

Que según consta a fs. 15/15 vta., 24/24 vta. y 35/35 vta., el fisco realiza una medida evaluación respecto de la prueba ofrecida concluyendo en la improcedencia de la misma, lo cual demuestra el apego del funcionario actuante a los principios que debe proteger.

Que en este sentido entiendo no se ha vulnerado el debido proceso ni el derecho de defensa de la actora.

Por otra parte, tanto de la lectura de los actos apelados, como del análisis de las actuaciones seguidas por el ente recaudador no se vislumbra que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, ni que haya incumplido con el procedimiento reglado por la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) para determinar el tributo y/o aplicar las sanciones recurridas en autos. Es más, en el presente caso la recurrente tuvo conocimiento de las actuaciones seguidas por la inspección y el juez administrativo, pudiendo presentar su descargo en oportunidad de contestar la vista corrida, lo que evidencia que los agravios vertidos por la apelante como fundamento de la defensa de nulidad intentada, se tratan de una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, pero que no afecta la validez de acto alguno.

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que “la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima “no hay nulidad por la nulidad misma”, receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación” (CNACAF, Sala V, junio 4-997 –Sosa Mirta Elena Impuestos B– 2076). Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. “Anteurquiza, Mugo Ramón” - CNACAF - Sala IV - 26/3/1992 - entre otros), circunstancia que no ha sido acreditada en autos.

Por su lado, este Tribunal Fiscal interpreta que; “... como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal (fallo 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa enjuicio 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 satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como “in extenso”, en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho ...” [in re “Mirror Holding S.A.”, 15/9/06 expte. Nº 20.440-I].

En mérito a las consideraciones que anteceden, corresponde rechazar el argumento sobre la nulidad del acto interpuesto por la aquí apelante en su libelo recursivo.

V. Que, tal como quedaron planteados los hechos, la cuestión a resolver en autos radica en resolver respecto de la caracterización como apócrifo de ciertos documentos emitidos por el proveedor Sr. Roberto Sorondo.

Que, ante tal problemática, este Tribunal ha centrado su atención y análisis, en la actividad desplegada por el Fisco, en el convencimiento que a él le corresponde, en primer lugar, el control de la verificación. En otras palabras, el Fisco debe sustentar su pretensión impugnativa a través de elementos concretos y razonables, lo que le permite suponer el carácter apócrifo de las facturas. Frente a dicha situación, la cuestión fáctica queda desplazada al contribuyente, que en ejercicio de su derecho de contradicción debe acreditar la verdad de sus dichos, esto es, la existencia del proveedor y de la facturación que supuestamente emitiera a su nombre.

A tal fin, corresponde analizar los elementos colectados y adjuntados en los antecedentes administrativos por el Fisco en la instancia administrativa que motivaron la impugnación de las operaciones, para luego considerar las pruebas acompañadas por el contribuyente en autos.

Que a fs. 199/203 del Cuerpo Principal corre agregado un informe del cual se desprenden las siguientes observaciones: a) se trata de un contribuyente cuyas actividades económicas declaradas son: “Cultivo de cereales excepto los forrajeros y las semillas N.C.P.” (código de actividad 11119) y “Servicios personales N.C.P.” (código de actividad 959944); b) con fecha 8 de mayo de 2008 la División Fiscalización de la Dirección Regional Palermo –vide fs. 20 Cuerpo Principal– dispone profundizar la Orden de Intervención cursada sobre el Sr. Roberto Sorondo, en atención a una serie de irregularidades detectadas, a saber: 1.º) falta de documentación que acredite las compras efectuadas; 2.º) en el período fiscal 2007 no se produjeron acreditaciones bancarias; 3.º) de las bases informáticas no surgen compras proporcionales a las ventas realizadas, ni tampoco se exhibió la fecha de registración de las mismas; 4.º) diferencias entre el débito fiscal declarado y lo informado por el CITI Compras de otros contribuyentes (\$ 292.866); c) los días 11 de abril y 2 de julio de 2008 luego de diversos requerimientos cursados en el domicilio

informado en la base de datos –donde nunca fueron atendidos los inspectores por persona alguna–, se hace presente el fiscalizado en sede administrativa y exhibe facturas de venta de los períodos 05/2007 a 08/2007 y el libro de IVA Ventas –sin rúbrica alguna– por el año 2007 (fs. 18 y 120/145 Cuerpo Principal); d) se solicitó al inspeccionado que aporte original y copia de la denuncia de extravío por la documentación referida al IVA Compras, detalle de los proveedores –razón social, CUIT y domicilio–, el material adquirido y la forma de pago, entre otros datos. Al vencimiento de dicho requerimiento se confeccionó acta dejándose constancia que no se presentó persona alguna a cumplimentar lo peticionado (vide fs. 156/162 Cuerpo Principal); e) de la documentación aportada por la firma “Los Juanes” –cliente de la empresa investigada– se verificó que el transporte de las ventas se encontraba a cargo de “Transportes Freedom”, la cual a través de su presidente manifestó en F.8400 025 N° 0150808 no conocer al Sr. Sorondo ni haber realizado operación alguna con él, agregando que su actividad consiste en el transporte de sustancias peligrosas (fs. 153 Cuerpo Principal); f) el 21 y 23 de octubre de 2008 se notifican F. 8600/I requiriendo información sobre su operatoria, la que finalmente no fue aportada (vide fs. 180/188 Cuerpo Principal); g) del “Operativo Granos 2008” (fs. 163/177 Cuerpo Principal) se relevaron entre otros aspectos: 1º) que el contribuyente no está incluido en el registro de ONCCA, no estando habilitado para operar como comerciante de granos; 2º) pese a estar excluido del Registro Fiscal de Operadores de Granos desde el 16/1/2004, se autorizaron 411 cartas de porte entre el 06/01/07 al 25/08/08, con los cuales se encuentra en condiciones de entregar 12.330 toneladas de granos, que de tratarse de soja –\$ 900 por tonelada– ascenderían a un valor de \$ 11.097.000; 3º) no registra retenciones practicadas con motivo del alquiler de plantas de silos o arrendamientos de predios rurales en los que podría realizar su actividad; 4º) registra una propiedad en el 2006 pero no presenta características de rural; 5º) no posee rodados ni máquinas agrícolas que permitan ejercer cualquier actividad relacionada con el agro; 6º) en el SIPER posee una calificación en la categoría E con un total de 157 puntos, siendo los motivos “falta de presentación de DDJJ IVA”, “incumplimiento de pago” e “incluido en la Central de Deudores del Sistema Financiero”; 7º) no presentó la DDJJ del Impuesto a las Ganancias 2007, como así tampoco las de IVA desde noviembre 2007; 8º) en materia de pagos no registra en los últimos cinco años concepto alguno; 9º) no registra retenciones sufridas por ventas de granos tanto de IVA como de Ganancias (Res. Grales. A.F.I.P. 2.300/07 y 2.118/06), ni información de terceros que han tenido la imposibilidad de retenerle dichos importes con motivo de operaciones de canje; h) de acuerdo al F.8400/L 025 N° 0205157 los inspectores se constituyeron en el domicilio fiscal del auditado y verificaron que el Sr. Sorondo vivía en el piso 1º departamento “E” –según los dichos del encargado del edificio–; allí fueron atendidos por la Daniela Feito quien manifestó ser la pareja del encartado. En consecuencia, la inspección confeccionó nuevo F. 460/F incorporando el piso y departamento (vide fs. 189/195).

VI. Que ello sentado, corresponde ahora que este Tribunal aprecie el elenco probatorio obrante en los presentes autos.

Que del resultado de los testimonios agregados a fs. 146 y 147, no se advierte elemento alguno que refute la tesis fiscal en cuanto a la inexistencia de las operaciones impugnadas. En efecto, los Sres. Tomás Díaz y Nora Patricia Díaz si bien aceptan por un lado el arrendamiento agropecuario efectuado por Snack Crops S.A. a su favor y documentado a través de las facturas obrantes a fs. 61, 62, 63 y 65 de los presentes autos, por el otro dicen no recordar el nombre del intermediario que los contactó ni conocerlo.

Que tal extremo tampoco se ve revertido por los resultados de las pruebas informativas obrantes a fs. 121/138 y 208/209, las que sólo demuestran la forma en que fue cancelada la operación impugnada, lo que de ninguna manera hacen al “thema probandum” de los presentes obrados, ni constituyen el objeto

aquí de prueba, cual es, como se dijo, la existencia de las operaciones en cabeza del proveedor cuestionado.

VII. Que una vez realizada la descripción de los hechos, cabe señalar que la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo en la causa “Barreré y Asociados Soc. De Hecho” de fecha 24/06/05, ha sostenido que para que se pueda reconocer al contribuyente el crédito fiscal y el cómputo del gasto en el Impuesto a las Ganancias, éste debe probar, entre otras cosas, la real existencia de las compras efectuadas, con sus correspondientes facturas donde el impuesto se encuentra discriminado.

Dicho criterio fue reafirmado por la Corte Suprema de la Nación en recientes fallos en la causas “Stopcar S.A.” y “Feretti, Félix Eduardo” de fechas 21/08/13 y 10/03/15, respectivamente.

En este marco es necesario destacar –como lo sostuve en mi voto correspondiente a la causa caratulada: “Arrebeef S.A. s/recurso de apelación” de fecha 21/9/2018– que la mera existencia de facturas en legal forma no habilita, sin más, el cómputo del crédito fiscal. Con sólo observar el texto del art. 12 de la ley de I.V.A. se puede apreciar la evidente intención del legislador de resguardar la determinación final del gravamen imponiendo una serie de requisitos y condiciones para que el crédito fiscal pueda ser computado como tal por el contribuyente. Así encontramos que, entre el propio art. 12 y otras normas complementarias, dicho cómputo está sujeto a: a) que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al I.V.A.; g) que la cancelación de la operación se instrumente a través de determinados medios de pago; h) que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

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

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

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

Que en este marco, el requisito para la computabilidad del crédito fiscal, basado en la “generación del débito fiscal” o “perfeccionamiento del hecho imponible” en cabeza del vendedor, locador, importador o prestador, como reza el último párrafo del art. 12 de la Ley de I.V.A., no supone la posible declaración y pago por parte de éste del gravamen sino que tamiza por el art. 6, en tanto se trate de venta de bienes o de locación o prestación sobre bienes, y requiere que medie la efectiva existencia de los mismos y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador.

En el caso de prestaciones de servicios, salvo la percepción total o parcial del precio, debemos estar ante el momento en que se termina la ejecución o prestación, lo que sólo puede materializarse al verificarse la efectiva prestación del servicio.

Que en esta inteligencia se colige que la recurrente al margen de todas sus conjeturas y explicaciones, no ha podido aportar detalles fehacientes y relevantes de los supuestos servicios que le fueron facturados por el Sr. Roberto Sorondo (comprobante Nros. 0001-00000538), cuya relevancia en materia fiscal resulta innegable. Siguiendo este razonamiento no resulta de vital importancia la oportuna aprobación por parte de la AFIP o de otros organismos estatales para que dicho sujeto, se encuentre habilitado o en condiciones de existir jurídicamente, operar comercialmente o emitir facturación, todo lo cual podrá hacer final y eventualmente reprochable y sancionable el incumplimiento de deberes de los funcionarios actuantes. En este estadio de la controversia y a la luz de aquello que consta en el expediente, lo que fundamentalmente debe establecerse es la materialidad y veracidad de la operación desde el punto de vista económico dado que el hecho imponible en crisis, que pudo haber dado lugar al cómputo de créditos fiscales, es un hecho económico más allá de las relaciones jurídicas entre las partes.

Que en casos como el presente –proveedor considerado apócrifo– y de conformidad con lo expresado precedentemente, es preciso tener en claro que ante la aparición de un comprobante de gasto falso el Ente Fiscal se encuentra habilitado para impugnar la erogación, justamente porque no refleja el verdadero concepto de la salida. De tal forma, el contribuyente inspeccionado se verá impedido de efectuar la deducción de dicho gasto en la liquidación del impuesto a las ganancias ni, asimismo, podrá computar el crédito fiscal proveniente de dicha compra en el impuesto al valor agregado.

En estas circunstancias 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 conocerlas o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial que se conjugan con otras anomalías propias de operaciones falsas y que han sido suficientemente detalladas en el informe final de inspección y apoyadas en una consistente tarea de fiscalización.

Que, 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 o con saldos a pagar exiguos, 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.

Pero 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 (gerentes, domicilios reales, depósitos, seguros, sujetos encargados de la cobranza, etc.) tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resultan de su exclusivo interés (cfr. doctrina jurisprudencial emergente de TFN - Sala A - “Molla, Pedro José” - 17/3/2002, en idéntico sentido esta Sala - “in re” “Vialbo Construcciones SA” - 2/12/2002).

Es preciso mencionar que el análisis del Fisco Nacional, efectuado sobre el proveedor impugnado, se basó en una profunda investigación que se requiere para el caso, tal como lo propone el “Protocolo de actuación para la investigación de delitos penales tributarios a través del uso de facturas apócrifas” -

Res. P.G.N. 149/09 que si bien no es una pauta de seguimiento obligatorio para el ente fiscal, otorga una mayor rigurosidad y sustento a la investigación y consecuente conclusión.

Que cabe añadir que en el examen de las presentes actuaciones no se ha considerado relevante que el proveedor no figurase en la base APOC al momento de las operaciones cuestionadas y que contara con autorización para emitir comprobantes (conf. esta Sala en las causas “Feliciano Pazos S.A. (TF 32.915-I) c/DGI”, del 14-11-18; “Megamodel S.A. (TF 37.594-I) c/DGI”, del 18-12-18 y “Goldsonic S.A. (TF 39.442-I) c/DGI”, del 26-12-18), pues lo concreto y decisivo es que al demostrarse los extremos que tornan inverosímiles las operaciones, la inclusión o no del proveedor en la citada base, no comporta un factor que permita soslayar los datos obtenidos y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las mismas.

Sin perjuicio de lo expuesto, vale aclarar que si bien este Tribunal comparte la opinión que la actividad de comisionista no requiere estructura para actuar como tal, lo cierto es que las consideraciones descriptas precedentemente conducen a concluir sobre la inexistencia de la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por el proveedor analizado –tanto en su actividad primaria como secundaria–, hecho que –como se dijo– no fue rebatido por la actividad probatoria desplegada por el apelante ante este organismo jurisdiccional.

En consecuencia, voto por confirmar el criterio fiscal que impugna la deducción del gasto incurrido por la apelante y el crédito fiscal tomado por la misma, por entender que la factura que documenta dicho gasto y que contienen el crédito fiscal es apócrifa, sin que la interesada haya probado la real existencia de la operación en el plano de los hechos, determinando la obligación de la contribuyente frente al impuesto a las ganancias y al valor agregado.

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

Que en atención a los hechos probados en la causa llevan a concluir que el criterio fiscal se ajusta a derecho en cuanto a que los pagos efectuados al Sr. Roberto Sorondo, carecen de documentación válida, ya que de la circularización efectuada al mencionado proveedor no se pudo determinar de la documentación auditada cuál fue la contraprestación que la actora recibió de ellos, ni individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, por ello corresponde confirmar la resolución por la cual se le aplica a los gastos impugnados la alícuota establecida en el art. 37 de la ley de ganancias (texto mencionado), en concepto de salidas no documentadas.

IX. Que por lo tanto, ahora procede tratar si la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias –período fiscal 2009– se ajusta a derecho.

Que la figura del art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) requiere la culpa en su tipo penal, cuando se omite el pago de impuestos por ser inexacta la declaración jurada presentada y en tanto no exista error excusable.

Que las sanciones previstas en la ley procedimental son de naturaleza penal y a tal efecto resulta de aplicación el principio consagrado en el art. 2 del Código Penal de la Nación en lo que hace a la aplicación de la ley penal más benigna, esto es que “Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna.

Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho”.

Que en este sentido la norma del art. 45 aplicable al caso es la que regía con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 24.730 (B.O. 29/12/2017).

En este caso vale aclarar que la actora no solicitó ampararse en la existencia de un error excusable, pese a ello y sobre este aspecto, cabe recordar que un error de hecho o de derecho es causal de exculpación si el mismo es excusable, siendo necesaria la presencia de dos elementos fundamentales a fin de que tenga existencia jurídica: en primer lugar, comprometer la esencia de la voluntad, ya que debe tratarse de un error esencial, decisivo e inculpable; en segundo término, que la excusabilidad esté definida por el concepto de culpa, el cual requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró (cfr. CNFed. Cont. Adm. –Sala V– “Colegio San Gregorio” - 8/9/2004).

Que teniendo en consideración los hechos relatados, los elementos que obran en los antecedentes administrativos y la ausencia de elementos que tornan viable la figura del error excusable en los presentes autos, voto por confirmar la sanción en el impuesto a las ganancias –período fiscal 2009–, con costas.

X. Que en cuanto a la multa en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas nuestro Más Alto Tribunal ha dicho in re “Radio Emisora Cultural S.A. (TF 15144-I) c/Dirección General Impositiva”, lo siguiente: “En realidad, lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio” (Fallos: 275:83, considerando 6).

“Que, como resulta del mencionado precedente, en el caso se trata de la imposición de un tributo, lo cual desvirtúa la conclusión a la que llegaron los tribunales de las anteriores instancias, pues la condonación establecida por el art. 1 del Dto. 493/95 no alcanza a las obligaciones de tal naturaleza, sino a sus intereses y a las multas y demás sanciones, en las condiciones establecidas por ese régimen”.

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

“Que esta conclusión se encuentra abonada por la circunstancia de que la ley establece que no resulta exigible esa obligación cuando se presume que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes –art. 38, inc. a)–, en cuyo caso la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente (art. 52 del reglamento de aquella) ni cuando se presume que aquéllos no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario –inc. b) del citado art. 38–. Con referencia a este último supuesto el reglamento prescribe –además de que no

corresponde el pago del impuesto por la salida no documentada— que tales erogaciones ‘podrán ser descontadas en el balance fiscal’, siempre que las circunstancias del caso evidencien que ellas hayan sido destinadas al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (art. 52 citado).”

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

Sobre estas bases, la cuestión a dilucidar se circunscribe a determinar si la conducta imputada correspondiente a salidas no documentadas realizadas en los períodos fiscales 07/2008 a 01/2010, quedan subsumidas dentro de las previsiones del art. 46 de la Ley 11.683.

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

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

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

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

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

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

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

Agrega que es imposible “sostener que la declaración del art. 11 de la Ley 11.683 constituye simple ‘aplicación’ del impuesto, porque no consiste en un mero silogismo, sino que comprende la realización de operaciones intelectuales vinculadas con la apreciación de diversas circunstancias jurídico-financieras y de interpretación de las normas tributarias, que ponen de manifiesto un proceso intelectual y técnico complejo, característico de la determinación de la obligación” (“Derecho Financiero” Volumen 17ma. Edición Editorial Depalma 2001, págs. 547 y 548, de Carlos M. Giuliani Fonrouge).

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

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

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

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

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

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

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

No se observa que los Volantes Electrónicos de Pago, como los formularios establecidos por la Res. Gral. A.F.I.P. 893/00 –cfr. art. 1 Nota Aclaratoria–, contengan la fórmula por la cual el declarante afirma haber confeccionado las declaraciones juradas sin omitir ni falsear dato alguno y ser una fiel expresión de la verdad (cfr. art. 28 2do. párrafo decreto reglamentario Ley 11.683).

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

1.º) El referido volante tiene una validez de treinta (30) días corridos contados a partir del día siguiente al de su generación, a los fines de la respectiva cancelación, excepto que por las particularidades de la obligación a cancelar se determine un plazo diferente (cfr. art. 3 2do. párrafo de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.178/04).

2.º) El “Nuevo VEP” es considerado como un simple medio de pago a los efectos de cancelar las obligaciones tributarias (cfr. arts. 2 –pto. 2– y 4 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.778/04).

3.º) La Res. Gral. A.F.I.P. 1.778/04 en su art. 8 diferencia las obligaciones de pago –que deben seguir los procedimientos relacionados con el VEP– de las presentaciones de las declaraciones juradas, las cuales se efectúan a través del “Régimen especial de presentación de declaraciones juradas mediante transferencia electrónica de datos” establecido por la Res. Gral. A.F.I.P. 1.345/02. Este último hecho demuestra sin dudas el carácter de medio extintivo de la obligación asignado al volante de pago.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Y el art. 46, que pretenden aplicarse, requiere que esa declaración jurada sea engañosa o que, en la misma, se haya producido una ocultación maliciosa.

Que si la condición antijurídica prevista en el art. 15 es la omisión, error o falsedad en la elaboración del instrumento y si ese instrumento/declaración jurada es confeccionado según requiere el propio fisco a partir de su impugnación, entiendo que no puede haber ningún tipo de engaño u ocultación maliciosa en el propio instrumento/declaración jurada que detone la aplicación de la sanción prevista en el art. 46.

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

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

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

“... La obligación de abonar estos intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta”.

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

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

Que para que se configure la mora deben presentarse tres elementos concurrentes, a saber:

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

b) Que ese retardo sea imputable al deudor. Es decir que el incumplimiento le sea imputable por culpa o dolo. Esto ha sido reconocido por el propio Fisco en los Dicts. D.A.T. y J. de la D.G.I. 117/77 y 7/78 y convalidado también por la Corte de Suprema de Justicia de la Nación in re “IKA-Renault SAICyF” del 25/02/1982, “... El art. 42 de la Ley 11.683 (actual art. 37) establece que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, esto es, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento previo. Con ello, el precepto citado hace referencia expresa al elemento formal de la mora, pero no al elemento subjetivo constituido por la imputabilidad del retardo, el que también integra el concepto de dicho instituto jurídico. No obstante, dada la naturaleza resarcitoria de los intereses previstos en el citado art. 42 y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío, siendo de aplicación a la ley tributaria, consecuentemente, la última parte del art. 509 del Código Civil (art. 1732 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación), que exime al deudor de las responsabilidades de la mora –intereses moratorios, etc.– cuando prueba que no le es imputable” (art. 1730 del nuevo Código en el marco de “la función resarcitoria” Sección 3º, Tít. V del Libro Tercero). En el mismo sentido Vendomé SRL, CNFCA Sala III, 9/10/79 y ESSO SAPA - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 27/07/1983).

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

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

XII. Que a la luz de todo lo expresado voto por confirmar las resoluciones apeladas que determinan los Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Ganancias - Salidas No Documentadas, con más sus intereses resarcitorios y las multas impuestas en los primeros tributos mencionados y revocar la sanción aplicada en el Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas. Las costas se imponen en proporción a sus respectivos vencimientos.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Marchevsky, votando en su mismo sentido, habiéndome expedido en temas análogos entre otras, en la causa "Tosalco S.A." del 26/11818 (\*), a los que cabe remitirse en mérito a la brevedad.

*(\*) Textual del T.F.N.*

Por ello, en virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1.º) Confirmar las Res. de la División Registro de la Exportación 19/2012 (DV REDE), 20/2012 (DV REDE) y 21/2012 (DV REDE), con más sus intereses resarcitorios y la multa correspondiente al Impuesto a las Ganancias.

2.º) Revocar la multa aplicada por el Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas, de acuerdo a lo expresado en el Considerando X.

3.º) Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ra. Nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

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

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