



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA; EX-2019-93776608- -APN-SGAI#TFN; FRIGORIFICO PASAJE LA CAROLINA SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El EX-2019-93776608- -APN-SGAI#TFN caratulado “FRIGORIFICO PASAJE LA CAROLINA SA s/ APELACIÓN”, a resolución de la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que en el IF-2019-93753932-APN-SGAI#TFN, se presenta la recurrente e interpone recurso de apelación contra las resoluciones N° 350/2019 (DV SRR1), N° 351/2019(DV SRR1), N° 352/2019 (DV SRR1) y N° 353/2019 (DV SRR1), suscriptas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la Dirección General Impositiva de la ex AFIP, hoy Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA).

Mediante la resolución N° 350 (DV SRR1), se le determina de oficio el Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2015, estableciendo un nuevo saldo a favor de la recurrente, por la suma \$370.912,84.

A través de la resolución N° 351 (DV SRR1), se le determina de oficio el IVA de los periodos fiscales 08/2014 a 07/2015 por la suma de \$226.540,86; con más la suma de \$ 278.636,98 en concepto de intereses resarcitorios y se le aplica una multa de \$ 453.081,72, equivalente a dos veces el impuesto omitido, en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) y c) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.).

Por medio de la resolución N° 352/2019 (DV SRR1) se le determina de oficio el Impuesto a las Ganancias, periodos fiscales 2016 y 2017, por la suma de \$ 1.141.520,33, con más \$563.252,64 en concepto de intereses resarcitorios, haciéndose expresa reserva de la eventual aplicación de las sanciones que pudieran corresponder, conforme lo establecido en el art. 20 de la ley 24.769.

Finalmente, mediante la resolución N° 353/2019 (DV SRR1), se le determina de oficio el IVA de los periodos fiscales 08/2015 a 02/2017 por la suma de \$595.740,89, con más \$719.877,10 en concepto de intereses resarcitorios y se le aplica una multa de \$633.729,70 equivalente a dos veces el gravamen omitido en los periodos fiscales 08/2016 a 02/2017, con sustento en los arts. 46 y 47 inc. b) y c) de la ley de rito.

En primer lugar, expone los antecedentes de hecho y derecho que motivaron los ajustes efectuados.

Plantea la nulidad de las resoluciones discutidas, por carecer de causa y motivación y con sustento en que se encuentran vulneradas las garantías de defensa y del debido proceso que la amparan, en virtud de supuestas irregularidades en el origen del cargo, ya que las mismas no le permitieron conocer cuáles fueron los fundamentos utilizados por el Fisco Nacional para entender que la “Diferencia de Remuneraciones” correspondían a ganancias netas en el Impuesto a las Ganancias y ventas omitidas en el IVA.

En lo que hace al fondo de la cuestión, expresa se le determinaron las obligaciones tributarias basándose en presunciones que resultan inaplicables e inadmisibles, ya que no guardan relación con la realidad económica, ni con el método empleado para la liquidación de los gravámenes, resultado alejado a su capacidad contributiva.

Asevera que la imputación de los supuestos salarios no declarados -los cuales considera inexistentes, dado que no constituyen un hecho probado y cierto- para inferir la existencia de una ganancia neta no declarada en el Impuesto a las Ganancias o de ventas omitidas en el caso del IVA, representa *“un claro encadenamiento presuncional prohibido por la ley, lo cual lo torna improcedente como fundamento de la deuda determinada”* (sic). Asimismo, manifiesta su disconformidad con la impugnación del gasto por alquileres, señalando que esta resulta irrazonable por carecer de una debida fundamentación.

Afirma que, en el caso de autos, no se encuentra debidamente acreditado el hecho que fundamentaría la presunción aplicada por el Fisco Nacional.

Sostiene que no se identificó ni tampoco se comprobó la existencia de una supuesta diferencia de remuneraciones, toda vez que, de la lectura de las resoluciones apeladas no se desprenden los periodos fiscales en los cuales habrían sido detectadas, los montos correspondientes, ni los supuestos utilizados para su determinación.

Asimismo, aduce que el único argumento presentado por el Fisco Nacional se basa en la firmeza de las actas determinativas de la Seguridad Social, a las cuales nunca tuvo acceso, lo que considera insuficiente como para justificar los ajustes formulados.

Por otro lado, indica que no se han computado como gasto las remuneraciones utilizadas por la AFIP para determinar el Impuesto a las Ganancias.

En lo que hace a las multas aplicadas, remarca que la misma resulta improcedente por no encontrarse acreditados los elementos objetivo y subjetivo requeridos para su configuración.

Afirma que no se exponen cuáles han sido las graves contradicciones o los datos inexactos consignados, ni que el Fisco Nacional manifiesta su disconformidad con las normas legales y reglamentarias aplicables al caso, pretendiendo subsumir su conducta en las presunciones establecidas en el artículo 47 de la ley de rito, de manera tal que es ella – la recurrente – quien debería de probar la existencia de dolo.

Cita doctrina y jurisprudencia a su favor. Acompaña prueba documental y ofrece prueba informativa. Concede autorizaciones. Hace reserva de Caso Federal. Finalmente, solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con

costas.

II.- En el IF-2020-08051244-APN-DTD#JGM, se presenta el Fisco Nacional y contesta el recurso interpuesto por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio y acompaña los antecedentes administrativos. Se opone a la prueba ofrecida por la apelante. Hace reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso intentado confirmando las resoluciones recurridas en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la parte actora.

III.- A través de la PV-2023-65830631-APN-VOCVI#TFN se abre la presente causa a prueba, haciéndose lugar a la prueba informativa dirigida a la Cámara Argentina de Industrias Frigoríficas (CADIF) y al Ministerio de Trabajo de la Nación.

Por medio de la PV-2023-135673859-APN-VOCVI#TFN, se intima a la recurrente para que, en el término de cinco (5) días, arbitre los medios necesarios para impulsar la prueba informativa pendiente de producir que fuera oportunamente ordenada, bajo apercibimiento de lo que hubiere lugar a derecho.

Que en la PV-2024-45192386-APN-VOCVI#TFN, se resolvió hacer efectivo el apercibimiento dispuesto en la PV-2023-135673859-APN-VOCVI#TFN y, en consecuencia, tener por decaído el derecho de la recurrente a producir la prueba informativa ofrecida.

Que teniendo en cuenta el estado de las actuaciones, mediante la PV-2025-53402799-APN-VOCVI#TFN se cierra el periodo de instrucción y se elevan los autos a consideración de la Sala “B”. En el IF-2025-69080360-APN-VOCVI#TFN se llamó autos para sentencia.

IV.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

V.- Que, en cuanto a las determinaciones de oficios apeladas en autos, en atención a una mayor claridad expositiva, conviene detallar en primer término los argumentos que llevaron al Fisco Nacional al ajuste debatido en las presentes actuaciones.

De conformidad con los antecedentes administrativos, la recurrente se encuentra inscripta ante la ARCA en la actividad de operaciones de carne, excepto consignatario directo (CIU 461.032) y de matanza de ganado bovino (CIU 101.011), con cierre de ejercicio en el mes de julio.

Que en las fiscalizaciones llevadas a cabo mediante las Órdenes de Intervención N° 1.530.490 y N° 1.702.701, se formularon los requerimientos de práctica, ante los cuales se evidenciaron cumplimientos parciales por parte de la recurrente.

Del análisis de los Estados Contables correspondientes al ejercicio comprendido entre el 01/08/2014 y el 31/07/2015, se identificó un gasto por alquiler de \$1.483.322. Se solicitó a la recurrente que aportara los contratos

de locación, los recibos de pago y el nombre del titular del inmueble o de la persona con quien se celebró el mismo. Al no haber dado respuesta alguna, la fiscalización procedió a impugnar dicho monto en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2015.

Por otra parte, los funcionarios actuantes tomaron conocimiento de la existencia de una fiscalización llevada a cabo por la División Fiscalización de los Recursos de la Seguridad Social mediante la Orden de Intervención N° 1.675.872. Conforme los antecedentes solicitados a dicha dependencia, se corroboró que los ajustes por aportes y contribuciones propuestos a partir de la diferencia en remuneraciones declaradas se encontraban firmes a esa fecha (vide Cpos. de División Fiscalización de los Recursos de la Seguridad Social de 11, 24, 29, 31, 42, 103, y 124 fojas).

En virtud de ello, teniendo en cuenta el archivo correspondiente a las diferencias determinadas en concepto de “Diferencia de Remuneraciones” obrantes a fs. 164/171 del Cpo. O.I. 1.530.490 de los antecedentes administrativos, los fiscalizadores aplicaron la presunción de incremento patrimonial no justificado, establecida en art. 18 inc. h) de la ley 11683.

En lo que hace al IVA, la fiscalización procedió a determinar los ingresos omitidos de la recurrente correspondientes a los periodos fiscales 08/2014 a 02/2017, a partir de las remuneraciones omitidas detectadas por la División Fiscalización de los Recursos de la Seguridad Social, procediéndose a estimar las ventas omitidas más el 10%, en concepto de renta dispuesta o consumida, en los términos del mencionado art. 18 inc. h) de la ley 11.683.

Que dichos valores fueron apropiados mensualmente, a partir de los cuales se calculó el débito fiscal adicional para cada uno de los periodos fiscales en cuestión y se le detrajeron los créditos fiscales y los saldos declarados por la actora, en los casos que existían declaraciones juradas presentadas.

En cuanto al Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2015, se determinaron sobre la misma base los ingresos adicionales, considerando además la impugnación de los alquileres computados originalmente. En relación con los periodos fiscales 2016 y 2017, al no haberse presentado las declaraciones juradas correspondientes, se confeccionaron las declaraciones juradas con los ingresos omitidos a partir de tal presunción.

VI.- Que en primer lugar corresponde abocarse al tratamiento del planteo de nulidad opuesto por la parte actora, respecto de las resoluciones apeladas en autos, en cuanto entiende que carecen de causa y motivación y por haberse vulnerado las garantías de defensa y del debido proceso que la amparan.

Cabe señalar, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318, P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324, P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y Expte. N° 35.025-I 4 civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED., SALA II, 9/10/96, entre otros)

En relación a lo estrictamente formal, las resoluciones determinativas de autos, en cuanto actos administrativos, aparecen satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de

Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se hubiera apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

En este sentido, es preciso indicar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos, la determinación de oficio, como especie de acto administrativo, goza de presunción de legitimidad, es decir, que se presume que ha sido emitida conforme al ordenamiento jurídico y la misma subsiste en tanto no se declare la eventual invalidez por el órgano competente, correspondiendo al contribuyente la carga de probarla, circunstancia que no se produjo en autos.

Asimismo, tampoco se ha vulnerado el derecho de defensa ya que tuvo oportunidad de exponer ejercer sus derechos exponiendo sus argumentos y ofreciendo prueba tanto en sede administrativa como en instancia de este Tribunal.

En definitiva, los agravios de la parte actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que conforme lo tiene dicho la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia de fecha 24/08/2007), “...*al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...*”.

Que en el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia en cuanto “*Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia*” (B-485-XLV, “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

En consecuencia, no corresponde acoger los agravios de nulidad articulados por el recurrente.

VII.- Que corresponde a este Tribunal adentrarse en el fondo de la cuestión.

En primer lugar, cabe destacar que el caso a cuya resolución es llamado este Tribunal se basa en la determinación de oficio practicada por el Organismo Fiscal con fundamento en la presunción establecida en el artículo 18 inc. h) de la ley 11.683.

Dicha presunción general, salvo prueba en contrario, establece que: “h) *El importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, representan: 1) En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las remuneraciones no declaradas en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles. 2) En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto*

precedente. El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.”

Cabe señalar que este Tribunal tiene dicho que *“los métodos presuntivos para la determinación de tributos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la Administración para que pueda cumplir sus objetivos en aquellos casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias, o documentación que no resulte fehaciente... deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible”* (cfr. entre otros, Armotec SACIFIC, TFN, Sala B, 10/02/1999, "Victorio Américo Gualtieri S.A.", 08/05/2007).

Es sabido que, en materia de determinaciones de oficio, la ley fija un orden de prelación cronológico: sólo cuando el Fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible (ausencia de elementos, insuficiencia de éstos o descalificación fundada de los existentes) se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación. En otros términos, la Administración Fiscal debe primero agotar los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o "sobre base cierta") y, sólo en los supuestos más arriba indicados, recurrir a aquel modo excepcional de determinación.

Ciertamente la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; esto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto (ver entre otros: "Dadea, Marta Elisa" - T.F.N. - Sala "B" – 22/12/83, "Antonio Gonzalez y Otros Mansión Almar" - T.F.N. - Sala "D" – 16/8/89, "Beraja, Alberto David y Dwek, José Roberto" - T.F.N. - Sala "A" – 25/2/98).

En el caso particular, no resultan acertadas las consideraciones que efectúa la parte actora en este sentido. En efecto, no basta con invocar mediante meras manifestaciones las circunstancias a través de las cuales considera que la imputación de los supuestos salarios no declarados resulta insuficiente como para inferir la existencia de ganancia o de ventas omitidas. En tal sentido, el Fisco Nacional, una vez verificada la situación fáctica (remuneraciones omitidas), procedió a determinar la materia imponible en forma presunta conforme las previsiones de la norma legal pertinente, resultando por ello adecuado el método utilizado.

En el caso de autos, tal como se dijo anteriormente, las determinaciones de oficio practicadas por el Organismo fiscal se fundan en la presunción establecida por el mencionado inc. h) del art. 18 de la ley de rito, esto es, la consecuencia prevista por la ley ante una determinada situación fáctica.

En la materia que se aborda, cabe mencionar que la presente causa refiere a una cuestión de hecho y prueba por lo que la recurrente debió tomar los recaudos suficientes para aportar a la fiscalización y/o en la instancia ante este Tribunal la documentación respaldatoria o prueba eficiente como para contrarrestar las impugnaciones del Fisco Nacional, circunstancia ésta que como se verá en los considerandos siguientes, no fue debidamente acreditada por el recurrente.

Que la necesidad de documentar todos los actos que involucren al contribuyente sólo puede resultar en su propio beneficio para evitar que pueda darse una determinación alejada de la realidad económica, encontrándose a su cargo, como ya se dijo, la obligación de contrarrestar con pruebas fehacientes las conclusiones del Ente Fiscal. Por ello si el actor no contaba con documentación respaldatoria de lo alegado, resultó válido el proceder del Organismo Recaudador de recurrir a las presunciones establecidas en la ley para determinar su obligación impositiva (conf. Sala IV in re: "Rodríguez, Luis A. -TF 15.728-I- c/DGI" del 6/8/2002).

Que en oportunidad de sentenciar en la causa "Emerson Argentina S.A.I.C.", la Corte Suprema de Justicia ha

sostenido que *"...las resoluciones emanadas de la DGI gozan de presunción de legitimidad- art. 12 de la ley 19549-. Por consiguiente, la carga de la prueba pesa sobre aquel que impugna, el que debe demostrar los errores que la descalifican; esta conclusión concuerda con lo sostenido por la Corte, en el sentido de que cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba en relación a las que se aplican en los demás juicios..."* (sent. Del 30/9/74)

Que cabe destacar que si bien este Tribunal, en virtud de lo dispuesto por el artículo 164 de la ley 11683 tiene *"amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes"*, es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica *"llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de igualdad procesal"* -CNACAF, Sala 2°, "Tamileyfú SRL", sent. del 27/6/72-, debiendo las partes instar el procedimiento en la etapa probatoria, a fin de que el juzgador obtenga el grado más elevado de certeza luego del análisis de la prueba producida.

Siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla *"onus probandi incumbit ei qui dicit"*, es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Sobre el particular cabe tener en cuenta que la actora tanto en sede administrativa como ante este Tribunal no aporta prueba alguna que respalde su postura, por cuanto considera que no se encuentra debidamente acreditado el hecho que fundamenta la presunción aplicada ni porque resulta irrazonable la impugnación de los gastos de alquiler efectuada por el Fisco Nacional. Máxime si se tiene en cuenta que, pese a que se le dio la oportunidad de producir la prueba ofrecida en esta instancia, la recurrente no ha hecho uso del derecho conferido a tales efectos.

Corresponde mencionar que *"la carga de la prueba no supone ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante, es una circunstancia de riesgo, que consiste en que quien no prueba los hechos que debe probar, pierde el pleito"* (cf. CNCiv., Sala C - La Ley T.117:808, 11371-S), razón por la cual, corresponde concluir que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones (Art. 377 del C.P.C.C.N.), al no ser sustentados por actividad probatoria idónea, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la resolución apelada en autos.

Por ende, ello así, ante la falta de pruebas concretas que logren rebatir los cargos formulados por el Fisco Nacional respecto de los alquileres impugnados y la aplicación de la presunción del mencionado art. 18 inc. h), cabe confirmar las resoluciones apeladas.

Ahora bien, le asiste razón a la recurrente en cuanto sostiene que del mismo modo en que se ajustó su obligación impositiva en atención a los sueldos marginales detectados, corresponde que se permita su deducción en el Impuesto a las Ganancias en los periodos fiscales bajo litigio, habida cuenta que por su naturaleza cabe definirlos como gastos necesarios. El Fisco en la contestación del recurso menciona en forma genérica que sólo se admitieron los gastos y las deducciones comprobadas según sus propias bases y de las exteriorizaciones de la recurrente.

Al respecto, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sentenció que *"Las remuneraciones advertidas por la inspección, no sólo se relacionan razonablemente con ventas omitidas, sino también y de acuerdo a idéntico razonamiento, con gastos vinculados a aquéllas, de modo que, tal*

como sirven para incrementar los ingresos deben computarse para disminuirlos.” (vide “Corte de Ascuá, Marta Alicia” del 23/08/2007).

Por lo tanto, en función de lo expuesto, corresponde hacer lugar al agravio introducido por la actora y, en consecuencia, revocar en este aspecto, las resoluciones N° 352/2019 (DV SRR1) y N° 350 (DV SRR1) del Impuesto a las Ganancias. Con costas.

VII.- Que no habiendo agravios, concretos en materia de los intereses resarcitorios, sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco, como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

IX.- Finalmente, corresponde expedirse respecto de las multas aplicadas en las resoluciones N° 351 (DV SRR1) y N° 353/2019 (DV SRR1), correspondientes al IVA de los periodos fiscales 08/2014 a 07/2015 y 08/2016 a 02/2017, respectivamente.

Cabe señalar que el Fisco Nacional encuadró la conducta en la sanción establecida en el artículo 46 de la Ley de rito, haciendo mérito de los incisos b) y c) del artículo 47 de la citada normativa.

Que con relación a la multa por defraudación debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, *"...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación."* (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)".

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que *"el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa"* (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la resolución apelada, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, que no ha aportado documentación respaldatoria, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del Fisco.

Que por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re “Italiano, Antonio Alberto” (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente “Mazza, Generoso” la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314. b) En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala “B” in re “Triunfadores S.A.” del 18/11/2008; y “Tamalet, Jorge Omar” del 15/04/2009, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, en atención a que pudo constatar en estos actuados.

En virtud de lo expuesto, es que corresponde confirmar las multas aplicadas, con costas

IX.- En definitiva, corresponde confirmar las resoluciones N° 351/2019 (DV SRR1) y N° 352/2019 (DV SRR1), en cuanto determinan el IVA, intereses resarcitorios y aplican multas. Con Costas. Asimismo, cabe confirmar parcialmente las resoluciones N° 350/2019 (DV SRR1) y N° 353/2019 (DV SRR1), en cuanto determinan el Impuesto a las Ganancias e intereses resarcitorios. Con costas.

Los Dres. Pérez y Magallon dijeron:

Que adhieren al relato de los hechos de la causa y a las consideraciones y conclusiones a las que arriba el Vocal instructor en su voto, salvo en lo que respecta a admitir la deducción de las remuneraciones marginales como gastos necesarios en el impuesto a las ganancias de los ejercicios determinados.

En efecto, en este aspecto es dable destacar que el artículo 18, en su inciso h), establece que “*El importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, representan: 1) En el impuesto a las ganancias: **Ganancias netas** determinadas por un monto equivalente a las remuneraciones no declaradas en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ*

POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles...” (el destacado es propio).

Siendo ello así, al presumir que constituyen ganancias netas, es decir, sin deducir gastos, indica la improcedencia del cómputo de tales remuneraciones en el balance impositivo. No cambia la solución que proponemos el fallo de la Alzada “Corte de Ascuá, Marta Alicia” del 23/08/2007 que cita el instructor en su voto, habida cuenta que el mismo resuelve respecto de períodos ajustados con anterioridad a la incorporación de las remuneraciones como presunción legal del inciso h) del artículo 18.

Ello así, votamos por confirmar la totalidad de las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en las presentes actuaciones. Con Costas.

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