



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número:

Referencia: Sentencia: Sala A - Vocalía 1° - "Expte. 48.180-I L. Guillon S.A."

En la fecha se reúne la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Agustina O'Donnell (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el expediente N° **48.180-I**, caratulado "**L. GUILLON S.A. s/ recurso de apelación**".

La Dra. Agustina O'Donnell dijo:

I.- L. Guillon S.A. interpone ante este Tribunal el recurso de apelación previsto en el art. 76 de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 141/2017 y 142/2017, dictadas ambas el 20.07.2017 en la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Por la primera de ellas se determinó de oficio su obligación frente al impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 05/2011 a 02/2014 y se la intimó a ingresar la suma de \$63.468,58, más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

Además, en dicho acto se le aplicó una multa por defraudación de \$126.937,16 presumiendo el dolo en su conducta según el art. 47 inc. b) de la ley.

Por la segunda, se la intimó a ingresar el impuesto a las salidas no documentadas de los mismos períodos fiscales -05/2011 a 02/2014- por \$547.451,70, más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

Además, en dicho acto se le aplicó una multa por defraudación de \$1.457.883,75, presumiendo también el dolo en su conducta según el art. 47, inc. b) de la ley.

En su presentación ante este Tribunal, señala que en el marco de un procedimiento de fiscalización se impugnaron los créditos fiscales computados en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado por las operaciones con dos proveedores, Fideicomiso Soluciones Integrales y EMETECE S.A. porque estaban en la base Apoc por "falta de capacidad operativa".

Solicita, en primer lugar, la nulidad absoluta e insanable de las Resoluciones por falta de causa, por apartarse

manifiestamente de los hechos y el derecho aplicable y por no haberse abierto a prueba en sede administrativa.

En cuanto a la legitimidad de los ajustes, respecto a Fideicomiso Soluciones Integrales, en su escrito no formula agravios específicos sino que adjunta como prueba documental copia de la factura que recibiera de dicho proveedor.

Sobre las operaciones con EMETECE S.A., sostiene que recibió facturas electrónicas válidas, que se efectuaron las retenciones correspondientes, calificando a las objeciones formuladas como meros “*requisitos formales*”. Agrega que los servicios de publicidad contratados a dicha firma no requerían ni instalaciones, ni personal, ni infraestructura, ni locales comerciales, ni respaldo financiero, etc., sino solamente la inclusión del logotipo de L. Guillon S.A. en el auto de Turismo Carretera del piloto Emanuel Moriatis, prestación que fue reconocida por la propia fiscalización que no impugnó el gasto en el impuesto a las ganancias.

Menciona a continuación que quienes recibían los cheques por el pago mensual del servicio de publicidad eran el piloto o su hermana, y que lo hacían personalmente, emitiendo los recibos pertinentes a nombre de EMETECE S.A. en el domicilio de L. Guillon S.A.

Por otra parte, alega que cuando EMETECE S.A. fue incluida en la base Apoc -el 30/05/2014- L. Guillon S.A. dejó de abonar las facturas emitidas de EMETECE S.A., más precisamente las de los meses 3 a 8/2014, en los que se emitieron las notas de crédito que obran en copia en las act. adm. Agrega que “...se le requirió a los hermanos Moriatis y a su contador que arbitren los medios necesarios para resolver dicha inclusión”.

Por tales razones, solicita se deje sin efecto los ajustes notificados en la Resolución N° 141/2017.

En cuanto a la intimación a ingresar el impuesto a las salidas no documentadas, sostiene que el gravamen solamente se aplica a erogaciones que carecen de documentación. Es decir, el hecho de poseer -eventualmente-comprobantes imperfectos o no adecuados a las normas vigentes, no configura el presupuesto legal de desconocer al beneficiario.

En especial respecto de la sanción aplicada por este gravamen, agrega que no puede ser tratada como un ilícito tributario tipificado en la figura defraudación fiscal. La defraudación puede configurarse en la deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o, eventualmente, en el cómputo improcedente de un crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, al no contar el contribuyente o responsable con los correspondientes comprobantes respaldatorios, pero no por el solo hecho de la existencia de una erogación sin aportar la documentación respectiva.

Por dichos motivos, solicita que se dejen sin efecto los ajustes notificados en la Resolución N° 142/ 2017.

Aporta junto con su escrito como prueba documental toda la documentación acompañada en la instancia administrativa (como recibos extendidos por EMETECE S.A., fotografías y videos de las carreras del automóvil, la factura extendida por Fideicomiso Soluciones Integrales y la verificación de validez de los comprobantes) y ofrece la producción de prueba informativa, testimonial y pericial caligráfica respecto del proveedor EMETECE S.A.; solicita, por último, que se revoquen las Resoluciones recurridas, con costas.

II.- A su turno contesta el traslado de los recursos la representación fiscal, que por las razones de hecho y de derecho que invoca, solicita se confirmen sus actos, también con costas.

III.- A fs. 154 se hace lugar a la oposición de la representación fiscal y se rechaza la producción de las pruebas

ofrecidas por inconducentes a los fines de probar los hechos controvertidos. A fs. 159 se elevan los autos a consideración de la Sala y a fs. 163 quedan en estado de dictarse la sentencia.

IV.- En primer lugar, cabe referirse al planteo de nulidad formulado por L. Guillon S.A. con fundamento en la falta de causa de las Resoluciones, el que debe ser rechazado. Es que, tanto de los Considerandos de las Resoluciones como de las actuaciones administrativas que preceden su dictado, surgen en forma clara las razones que llevaron primero a la fiscalización y luego al juez administrativo a objetar la validez de las operaciones con cada uno de los proveedores comprendidos en las Resoluciones.

Entonces, no se advierte el vicio en el elemento causa del acto administrativo que invoca el recurrente, ni apartamiento alguno al procedimiento sustanciado para su emisión que justifique que este Tribunal fulmine con la nulidad a los actos recurridos, decisión excepcional que sólo corresponde adoptar ante el incumplimiento de dichos recaudos y la violación del derecho de defensa. En efecto, no se advierte en el caso que se hayan omitido los procedimientos esenciales y legalmente exigibles para darle validez, más aún L. Guillon S.A. ha ejercido su derecho de defensa en la instancia administrativa previa y si las pruebas ofrecidas, no han sido admitidas por una decisión arbitraria sino por no habérselas considerado medios idóneos, ni hábiles para acreditar sus agravios.

Ha dicho en más de una oportunidad la Cámara que ejerce como Alzada de este Tribunal “Que, para que la nulidad exista debe haber un interés jurídico propio lesionado por el acto que impugna, pues resulta inconciliable con el objeto del proceso la nulidad por la nulidad misma o para la satisfacción de un interés meramente teórico; y es por ello que el principio de trascendencia requiere que quien lo invoca dicha sanción alegue y demuestre que el vicio en cuestión le ocasionó un perjuicio cierto e irreparable, que no se puede subsanar sino con el acogimiento de la sanción (cfr. Morello, A.M. y otros, “Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Prov. De Bs. As. Y de la Nación, Comentado y Anotado”, t. II, Pags.795)” –conf. “Geuna, Rodolfo”, sentencia del 18/05/2023-, prueba que en el caso no ha sido rendida.

Por todo ello, corresponde el rechazar el planteo de nulidad, sin costas (*Fallos* 336:70, “Bolland”).

V.- Sobre la cuestión de fondo el tema traído a resolver se centra en si las operaciones que el Fisco Nacional objeta, por considerar que no han sido concertadas con los proveedores impugnados han existido y, por lo tanto, si procede el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado y si corresponde exigir a L. Guillon S.A. que ingrese el impuesto a las salidas no documentadas previsto en el art. 37 de la ley 20.628 y sus modif.

Para ello, es de suma relevancia tener en cuenta lo que surge del Informe Final de Inspección (v. fs. 1086/1091 cuerpo principal VI), que da cuenta que la actividad principal de L. Guillon S.A. es la venta de autos, camionetas y utilitarios nuevos y que el origen de la fiscalización fue por haberse detectado en sus propios sistemas informáticos que era una usuaria de las facturas de EMETECE S.A. y del Fideicomiso Soluciones Integrales, ambos cargados en la base Apoc por las siguientes condiciones: *Usina duplicadora de facturas, de única actividad venta de factura, componente de un grupo económico con resistencia a la fiscalización, sin capacidad económica ni capacidad financiera, desconocido por sus titulares y/o responsables prestanombres en proceso de constatación con irregulares en la cadena de comercialización.*

Esta información fue la que llevo a la fiscalización a investigar las operaciones que L. Guillon S.A. realizó con dichos proveedores por un monto de aproximado \$1.329.174. Luego de compulsar la documentación colectada, llevó a la impugnación de los créditos fiscales computados en sus declaraciones juradas, así como también a intimar el pago del gravamen previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, imputándoles haber hecho erogaciones cuyos beneficiarios/as no pudo identificar por haber hecho erogaciones cuyo beneficiario no

pudo identificar.

Ya se dijo antes que respecto del proveedor Fideicomiso Soluciones Integrales la recurrente no formuló agravios en su presentación ante este Tribunal, sino que solamente acompañó, entre la prueba documental, la copia de la factura por la comisión por venta que dicha entidad le entregara por la suma de \$4.710,74 que es, precisamente, la documentación cuya veracidad se objetara.

Sin embargo, correspondía a L. Guillon S.A. probar la efectiva realización de la operación con el aludido proveedor por otros medios, prueba que no rindió, por lo que el ajuste debe ser confirmado.

Ello así, máxime cuando del Informe de Contribuyentes Apócrifos que obra a fs. 831/835 de los ant. adm. surge que en la constitución del Fideicomiso se recurrió a personas indigentes y / o de bajo recursos. Contactado por la fiscalización su administrador fiduciario y administrador de relaciones de la clave fiscal, afirmó que había firmado papeles y realizado tramites a cambio de dinero y por necesidad. El fideicomiso, además, declaraba realizar varias actividades y disimiles, como asesoramiento y dirección empresarial, transporte automotor urbano de carga, construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales, venta al por mayor de artículos para la construcción y venta al por mayor de artículos de ferretería y materiales eléctricos. Su domicilio fiscal era un inmueble particular, ubicado en la localidad de Temperley - Partido de Lomas de Zamora, Provincia de Buenos Aires, en el que no se pudo ubicar a ninguna persona, no tenía personal bajo relación de dependencia.

Tales consideraciones, sumado a la falta de agravios y de pruebas por parte de la aquí recurrente son suficientes para confirmar la pretensión fiscal notificada respecto a este proveedor en ambas Resoluciones, ya que a partir de las tareas realizadas la fiscalización ha dejado en evidencia la concurrencia de varios factores precisos y concordantes que llevan a la convicción de estar en presencia de operaciones fraguadas con el propósito de disminuir la carga fiscal de otros contribuyentes, en el caso, L. Guillón S.A.

Respecto de EMETECE S.A., de los comprobantes surge que los conceptos facturados a L. Guillon S.A. fueron por publicidad en el auto de Turismo Carretera del piloto Emanuel Moriatís. A fs. 818/829 de los ant. adm. obra agregado el Informe Final de Inspección de la verificación efectuada a EMETECE S.A., con domicilio fiscal en Lanús, Provincia de Buenos Aires, y domicilio alternativo en la calle Uruguay 618 de la Ciudad de Buenos Aires. De allí surge la integración y constitución del órgano de dirección de la sociedad por dos mujeres y la manifestación dada por una persona que fue ubicada en el domicilio fiscal que dijo que allí solo se recibía documentación de la empresa, que no estaban ni residían ninguna de las accionistas y que cuando recibían documentación se comunicaban con un contador para que la retirara.

Surge de allí asimismo que el domicilio alternativo era inexistente, por lo que se concurrió al domicilio de la Presidenta de la Sociedad, según la información extraída del estatuto de constitución, que fue localizado dentro de una villa de emergencia de Monte Chingolo, provincia de Buenos Aires. Interrogada por la fiscalización, dijo que *"no conoce a la EMETECE S.A. y que nunca tuvo relación comercial, ni laboral con la misma..."*. *"manifiesta que es ama de casa y madre de 7 hijos, que en una oportunidad con la mamá de uno de sus nietos y otras personas concurrieron a un domicilio en microcentro de Ciudad de Buenos Aires, donde después de haber registrado su firma en unos papeles que desconoce que decían, le entregaron la suma de \$150.00 a cada una de las personas que habían concurrido, manifestando además que la pasaron a buscar por su domicilio y la llevaron en auto hasta capital y la regresaron a su domicilio."* *"...que en esa oportunidad que la llevaron a firmar los papeles en capital, la Sra. también había concurrido a registrar su firma..."*, refiriéndose a la otra integrante, directora suplente de EMETECE S.A.

Cuando ésta fue localizada por la fiscalización en su domicilio legal manifestó en el mismo sentido que *"...no conoce a EMETECE S.A y que no posee vinculación ni comercial ni laboral con la misma." "... manifiesta que no posee trabajo que tampoco cobra asignación universal por hijo ya que inició el trámite pero no le salió que figuraba a cargo de Sociedades..."; "...que en una oportunidad un amigo de su cuñado la llevo junto con ...a un domicilio en Capital Federal donde la hicieron firmar un papeles, los que no le permitieron leer, y le pagaron \$150,00, agregando además que llevaron y la trajeron a su domicilio en auto...".....que en otra oportunidad la mis persona la llevó a una oficina de la AFIP en donde le tomaron huella digitales y fotografía a cambio le pagaron \$200,00..." "preguntada específicamente por la firma EMETE S.A., responde que nunca tuvo vinculación comercial ni laboral con la misma."*

Así, fueron estas declaraciones, sumando a otros elementos extraídos de sus propios sistemas, los que llevaron a la fiscalización interviniente a incluir a este proveedor en la base Apoc como Usina de facturas falsas.

Corresponde aquí recordar que el criterio de la Cámara en la materia es que *"...para que se pueda computar el crédito fiscal en el IVA se deben cumplir una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre discriminado en la factura o 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; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo"*

Ha dicho también que *"La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que, a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013" ADM Argentina SA c/ EN -AFIP-DGI- Resol. 24/08 25/08 DV Dy R s/ Dirección General Impositiva", sent. del 10 de marzo de 2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas (CSJ 848/2014 (50-M) CS R.O. "Molinos Rio de la Plata SA c/EN -AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva", del 25 de agosto de 2015)" -conf. "Numen Insight S.A.", sentencia del 10.5.2018, entre otras-*

En el caso, las graves inconsistencias detectadas a los proveedores de L. Guillon S.A. dan cuenta que las operaciones que éstos documentaran en los comprobantes fiscales tampoco son genuinas y ninguna prueba ha rendido en contrario, en la forma exigida en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ya citada y en *"Feretti, Félix Eduardo, del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras, en la que sostuvo: "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (to. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya el organismo recaudado fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto de vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hecho imponibles..."*

Resulta claro que la norma transcrita subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del vendedor del bien o del prestador del servicio, extremo que es el que no fue probado aquí.

En efecto, L. Guillon S.A. no demostró que a pesar de las inconsistencias que se les detectaran fueron los proveedores enunciados en los comprobantes fiscales -EMETECE S.A. y Fideicomiso Soluciones Integrales- los que le prestaron los servicios; por el contrario, la colectada por la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, demuestra exactamente lo contrario, es decir, que fueron empresas simuladas, constituidas e integradas además con personas vulnerables, principalmente mujeres, que viven en barrios carenciados que aceptaron los cargos de accionistas y presidentas a cambio de dinero, empresas cuyo único objetivo es generar créditos fiscales en el impuesto al valor agregado para disminuir la carga fiscal de otros contribuyentes, es decir, fueron usinas de facturas falsas.

Por todo lo expresado, corresponde confirmar la Resolución N° 141/2017, tanto en cuanto al capital como los intereses resarcitorios intimados en ella que como indemnización por la demora en el pago acceden al primero (art.37, ley).

VI.- Queda referirse a los agravios que L. Guillon S.A. dirige contra la Resolución N° 142/2017 en la que se lo intima a ingresar el impuesto a las salidas no documentadas, que también debe ser confirmada.

Es que no fueron los proveedores los verdaderos prestadores de los servicios documentados en los comprobantes fiscales que dieron origen a las erogaciones, ni tampoco los beneficiarios de los pagos realizados por L. Guillon S.A., aun cuando hayan sido efectuados con cheques. Las irregularidades detectadas son de tal entidad que justifican la aplicación de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Fallos* 326:2987 cuando dijo que "...una salida de dinero carece de documentación -a los fines de aquella norma-tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien la hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario" y, en el caso, los beneficiarios que L. Guillon S.A. identifica en su documentación como receptores de los pagos en modo alguno fueron los reales receptores del dinero.

En el caso, mal puede reconocerse validez al circuito de pagos que L. Guillon S.A. invoca, cuando con la documentación e información relevada que obra en las act. adm. la fiscalización demostró que los cheques fueron presentados al cobro por apoderados de EMETECE S.A. que no se pueden identificar y que dicha empresa estaba conformada por dos mujeres que vivían en barrios carenciados que recibían ayuda estatal para subsistir, y que figuraban en los directorios y en los estatutos a cambio de dinero por su condición de vulnerabilidad económica y social. No fueron ellas, entonces, quienes participaron en los movimientos de dinero aunque aparezcan suscribiendo la documentación de la empresa.

Ellas, al igual que el administrador del fideicomiso, además, manifestaron desconocer a EMETECE S.A., lo cual, sin otras pruebas que acrediten la realidad de las operaciones, resulta por demás suficiente para considerar que las beneficiarias de los fondos no fueron ellas, sino otro que permanece oculto, que es, precisamente el supuesto alcanzado por el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias.

Ello no obsta a la efectiva existencia de la publicidad en los autos del corredor, ya que aquí de lo que se trata es de EMETECE S.A. como prestadora de un servicio de publicidad y receptora de fondos que L. Guillón S.A. no pudo acreditar.

Por tales motivos, corresponde también confirmar la Resolución N° 142/2017 en todas sus partes.

VII.- Resta expedirse sobre la legitimidad de las sanciones aplicadas en las Resoluciones Nros. 141/2017 y 142/2017, las que también deben ser confirmadas.

Es claro que las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado en las que L. Guillón S.A. computó créditos fiscales por operaciones inexistentes revisten la condición de inexactas y, además, fueron confeccionadas a partir de maniobras con el claro propósito de disminuir la carga fiscal realmente debida, es decir con dolo. Por ello, se dan los dos elementos, objetivo y subjetivo, del tipo previsto en el art. 46 de la ley 11.683 en el que el juez administrativo encuadra su conducta.

En efecto, el dolo puede ser presumido a partir de haber utilizado comprobantes fiscales falsos en su confección que, además, implicaron una grave incidencia en la materia imponible que se debía declarar; por otro lado, fue necesaria la intervención de la fiscalización y la investigación a cada uno de los proveedores para que las maniobras pudieran ser detectadas y descubiertas, todo lo cual demuestra el carácter defraudatorio de la conducta de L. Guillón S.A.

En cuanto a la multa aplicada en el impuesto a las salidas no documentadas, L. Guillón S.A. también se configura la defraudación tipificada en dicha norma, al no haber podido acreditar con documentación de respaldo el destino de las erogaciones realizadas.

Cabe recordar que el art. 46 de la ley 11.683 reprime con sanción de multa la defraudación consistente en la transgresión dolosa de la obligación material de pago de los impuestos, carácter que reviste el previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias según doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Ello conlleva probar el despliegue de acciones u omisiones dirigidas a sustraerse del pago del impuesto como presupuesto de procedencia de la pena y sin lugar a dudas las más arriba descriptas, referidas suscintamente a la participación de personas vulnerables en las sociedades emisoras de las facturas y a la falta de capacidad operativa de las mismas para prestar los servicios constituyen maniobras de dicha índole.

Por ello se encuentra acreditado el aspecto material de la infracción aplicada, toda vez que no ingresó íntegramente y oportunamente el gravamen correspondiente.

Con respecto al aspecto subjetivo, no aportó elementos de prueba que permitan desvirtuar la intención endilgada a su conducta. Solo se limitó en su recurso a efectuar una crítica genérica sobre la improcedencia de la sanción, que ya sido saldada en la jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que no basta con la introducción de cualquier incertidumbre sobre la culpabilidad o buena fe del imputado, sino que en esos casos la prueba debe ser eficiente y no debe arrojar ninguna duda de que con ella ha procedido aquél (Fallos: 313:235).

En los períodos fiscales que aquí importan ya estaba en vigencia la RG N° 893/2000 que dispuso las formas en que debió ser ingresado este gravamen, por ende no existen obstáculos a la imposición de la pena aplicada por el juez administrativo en ambas Resoluciones.

Por lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 141/2017 y 142/2017 en todas sus partes, inclusive en las sanciones aplicadas, con costas.

La Dra. Laura Amalia Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos y al Considerando V del Voto de la Dra. O'Donnell.

Con respecto al planteo de nulidad articulado por el recurrente, adhiero en lo sustancial a lo resuelto por la Vocal Instructora, pero disiento en la imposición de costas. En efecto, entiendo que las costas deben ser soportadas por

la excepcionalidad toda vez que los argumentos que sustentan su defensa están dirigidos a obtener expresamente la declaración de nulidad prevista en el artículo 171, inc. h) de la ley de rito, pues reposan -como quedó dicho- en la falta de causa del acto, agravio que acarrea inexcusablemente aquélla declaración. Asimismo, su planteo mereció réplica concreta por parte de la apelada, por lo que no advierto razones para apartarme de la aplicación del artículo 68 del C.P.C.C.N.

Resulta oportuno recordar que como señalara la C.S.J.N. in re "Bolland y Cía. S.A." la exención de costas procede cuando el planteo -de haber prosperado- hubiese implicado la revocación de la pretensión fiscal, supuesto no es el de autos.

En definitiva, el tratamiento de cuestiones incidentales como la de autos no puede encontrarse exentas de las consecuencias procesales que hacen a su rechazo.

II.- Que resta tratar los agravios vinculados con la determinación de impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, y si bien adhiero a las conclusiones de la Vocal Instructora, entiendo pertinente efectuar algunas consideraciones.

En principio, cabe tener presente que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto, que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las disposiciones legales y reglamentarias exigen, además, que la erogación considerada como gasto este respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

En ese sentido, el artículo 37 de la ley del gravamen establece que: *“Cuando una erogación carezca de documentación y no se prueba por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35 %) que se considerará definitivo”*.

A su turno, el artículo 38 del mismo texto legal dispone que *“No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados b) cuando la Dirección General Impositiva presuma los pagos -por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario”*.

Es menester destacar que tanto la doctrina como la jurisprudencia han delineado el instituto de las salidas no documentadas.

Así, nos enseña el Profesor Reig, "Esta es una de las excepciones que hace nuestra legislación al carácter subjetivo del tributo, sobre el importe de las salidas no documentadas. De modo que allí no interesa la calidad de sujeto si se trata de persona física, cuáles son sus cargas de familia; si se trata de persona jurídica, si es una empresa nacional o extranjera, etc; simplemente el hecho de ser una salida no documentada y no justificable, está dispuesto que se deba tributar el impuesto como si el desconocido beneficiario se hallare en la escala máxima del tributo" (Reig, Enrique J y otros, "Impuesto a las Ganancias", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2006, pág. 408).

Por su parte, el Dr. Torres explica que la disposición en estudio, consiste en una presunción *"iuris tantum"* que la erogación es íntegramente ganancia neta gravada para el beneficiario oculto, con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas, configurándose un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota máxima en todos los casos. "Consecuencia de ello es, también, que el impuesto a ingresar por éste concepto lo sea en forma de *pago definitivo*, que lo configura así como un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota marginal

máxima para todos los casos" (cfr. Torres, Agustín, "Salidas no documentadas", DTE, X, pág. 5 y 6).

Asimismo, cabe entender que ante una salida indocumentada, se presume "iuris tantum" que el gasto no es necesario, quedando en cabeza del sujeto que efectuó la erogación la carga de la prueba.

Conforme lo ha señalado la doctrina y receptado la jurisprudencia, la finalidad de la norma no es otra que poder gravar en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de la documentación, no puede localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal. En esa dirección, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que "... 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" (C.S.J.N., Radio Emisora Cultural S.A., 9/11/2000).

En el mismo sentido, el Más Alto Tribunal ha dicho que *"...para que el contribuyente pueda deducir un gasto no documentado y eximirse del pago del impuesto a los réditos sobre el monto correspondiente a este gasto, debe probar no sólo que la erogación tuvo que ser efectuada para obtener, mantener y conservar réditos, sino quien recibió realmente el pago, de donde la posibilidad de que probado lo primero sin llegar a demostrarse lo segundo, la exención del pago del impuesto no sea admitida a pesar de reconocerse la deducibilidad..."*.

Y, agrega, *"..de las verificaciones pertinentes y posibles impugnaciones con los consecuentes efectos en su caso, la documentación de un gasto permite comprobar, por de pronto, la realidad de la erogación y apreciar si por su naturaleza corresponde al concepto del artículo 5º de la ley de réditos, como asimismo individualizar al beneficiario para controlar si éste cumplió con las obligaciones impositivas que le incumben a raíz del pago recibido"* (cfr. Fallos T 262:518. Cons. 4º y 5º).

Ahora bien, cabe agregar que cuanto la norma se refiere a la carencia de documentación, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando éstos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

En efecto, como lo aclaró la C.S.J.N. in re "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", de fecha 26/8/2003, *"18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- 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 -el tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario"* y *"21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta -en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las "salidas no documentadas" ha sido 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 al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente)*. Criterio éste que fuera ratificado más recientemente por el Alto Tribunal in re "Interbaires S.A.", de fecha 27/9/2011.

En ese contexto, ante las pautas legales citadas y teniendo en consideración las conclusiones a las que se arribara

supra, cabe concluir que le asiste razón al ente fiscal. En efecto, como ha quedado dicho, la inspección detectó la existencia de erogaciones efectuadas por la responsable, carentes de documentación respaldatoria que permita acreditar la real existencia de las operaciones que le dieran origen, habida cuenta que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones.

Ha quedado comprobada la existencia de actos y emisión de documentación carente de sinceridad, ignorándose cuál ha sido la operación económica realizada por la recurrente y quienes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios para ella.

Al ser ello así, correspondía que el actor, en ejercicio de su derecho de contradicción acreditar la verdad de sus dichos, esto es, demostrar que las erogaciones de fondos fueron efectuadas para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada e identificado debidamente a los beneficiarios de dichos pagos. A pesar de que el apelante contó en esta instancia con amplias facultades para comprobar sus dichos, ello no ha ocurrido, pues como ya quedó dicho, no acompañó prueba capaz de descalificar las conclusiones del ente fiscal.

Por lo hasta aquí expuesto, corresponde confirmar la determinación de oficio en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, con costas.

III.- Que con respecto a la sanción aplicada en el impuesto al valor agregado, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, incisos a) y b), adhiero a las conclusiones que arriba la Dra. O'Donnell, votando en el mismo sentido.

En efecto. Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes. En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo, corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, *"el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada"*. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación. Y ello es así toda vez que *"El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas."* (conf. Damarco, Jorge H. (Director) "Tratado Jurisprudencial y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones' Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Ello así, y teniendo en consideración lo resuelto ut supra, se desprende que el accionar del Fisco resultó ajustado a

derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante en las previsiones del artículo 47, incisos a y b de la Ley N° 11.683 pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones juradas inexactas con el objeto de ocultar el impuesto que correspondía como consecuencia de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados, por lo cual no ingresó el impuesto debido. De allí, se extrajo la conclusión que cometió el ilícito en cuestión.

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y en atención a los elementos de juicio tenidos en cuenta en los Considerandos precedentes, cabe concluir que se encuentra acreditado en la *litis* tanto el elemento material como el elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, lo que surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario. En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra en ambos casos, corresponde confirmar las sanciones aplicadas, por los conceptos confirmados. Con costas.

IV.- Que resta entonces tratar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que se sustenta -como quedó dicho- en el artículo 46 y 47, inciso b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998), la que -se adelanta- a mi criterio debe ser revocada.

Ello en el entendimiento que no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descrito en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósitos contempladas para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el artículo 46 requiere.

Ello así por cuanto para nuestro sistema tributario, la declaración jurada es aquella que efectúa el contribuyente o el sujeto obligado a declarar, mediante la cual realiza una operación de interpretación de 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 (conf. Jarach, Dino; “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Abeledo-Perrot, pág. 432 y sgtes). Es así, que como con justeza lo dice el Profesor Giuliani Fonrouge, la declaración tributaria es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. Es el medio por el cual el contribuyente fija el monto del impuesto, mientras no sea impugnada, regula la existencia y medida de la obligación tributaria. (conf. CNACAF, Sala I, "MOUKAREL S.A.C.I. y F", 20/5/94).

En definitiva, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta, definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

En ese contexto, y más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893 del 11/9/2000, que si bien contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta -a mi criterio- una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos -según se vio- es distinta. (vid. doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, "Gaseosas La Tablada S.A.").

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11683. En efecto, de consuno con dicho precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los artículos 39, 45 y 46 de la LPT, las boletas de depósito, deben cumplir con los siguientes elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, v 2) con datos que él mismo aporte” (conf. CNFED. CONT. ADM., Sala I; "Smurfit Kappa de Argentina S.A.", 17/5/2016).

Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que aquellos fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

A mayor abundamiento, debe tenerse presente que la multa se aplica con relación a la salida documentada en sí misma y no en función del impuesto a las ganancias o al valor agregado que pudiera haber omitido la actora en virtud de la deducción indebida en su respectiva declaración jurada. (conf. Entre otros, T.F.N., Sala A, "Vaccaro, Néstor J", 17/12/2003).

Por ello, voto por: Rechazar la defensa de nulidad planteada, confirmar las resoluciones apeladas, en cuanto determinan impuesto al valor agregado y a las ganancias -a las salidas no documentadas- y aplica multa en los impuestos al valor agregado y revocarla en cuanto aplica multa en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Pablo Alejandro Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. O'Donnell.

Por ello, por mayoría **SE RESUELVE:**

Confirmar las Resoluciones 141/2017 y 142/2017, en cuanto determinaron capital, intereses y multa, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.