República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-135543675-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 16 de Diciembre de 2022

Referencia: Barensi. IVA. GCIAS y SALIDAS. APOC. RET

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O´Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el expediente N° 34714-I, caratulado: “**BARENSI SA** s/apelación-“.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 40/56vta se interpone recurso de apelación contra cuatro resoluciones de fecha 28/02/2011 mediante las cuales se determinó la obligación tributaria de la recurrente frente a los impuestos al valor agregado, períodos fiscales 9/2005 a 8/2008 y 12/2008 a 6/2009; a las ganancias, períodos fiscales 2005 y 2006 y ganancias –salidas no documentadas- períodos fiscales 5/2005 a 11/2005; con más intereses resarcitorios.- Asimismo, con relación al IVA, períodos fiscales 11/2005 a 10/2006 se le aplicó una multa de conformidad con los arts. 46 y 47 inciso b) de la ley 11683, no así respecto de los restantes conceptos y períodos, habiéndose diferido la aplicación de sanciones de conformidad con el art. 20 de la ley 24769.-

En primer término, la recurrente aclara que realizaba tres tipos de operaciones comerciales diferentes, a saber: servicio de acopio de las materias primas en sus propias instalaciones e intermediación en la venta de porotos de granos y a través de corredores; servicio de facón mediante la tercerización con la firma Kruger SA y el servicio de venta final del subproducto en forma directa y mediante corredores entre los que se incluye Agrocereales del Plata SA, entre varios.-

A continuación expresa agravios por cada una de las resoluciones apeladas. Ello así, con relación a las Nros 46/11 y 47/11 manifiesta que la existencia o no de las facturas apócrifas en el mercado es pura y exclusiva responsabilidad del organismo fiscal y no puede trasladar su obligación de controlar al contribuyente.

En ese sentido, nombra las distintas disposiciones a los fines de ejercer un efectivo contralor, como la

RG N° 100/98 que implementó el registro fiscal de imprentas a los fines de habilitar a los sujetos que eventualmente confeccionan las mismas; la RG 1575/03 que estableció la obligación a todo sujeto que procure la facturación de un acto, de informar determinados supuestos de solidez.

Sostiene que el Fisco tiene derecho a cobrar un solo tributo por el mismo hecho imponible, que en el caso de los sujetos apócrifos, no fue cumplido, pero ello, dice, no implica que aquél no haya percibido el impuesto, ya que precisamente fue ella quien lo pagó como agente de retención.

Luego explica el criterio adoptado para la aceptación de los ajustes según el porcentaje de retención practicada.-

Concluye que las retenciones no constituyen un nuevo impuesto sino un pago a cuenta del impuesto al valor agregado que grava en cada etapa las transacciones correspondientes, por lo que el Fisco tiene derecho a percibir un solo tributo y no aspirar a cobrar dos veces.

Continúa sus agravios con relación a las resoluciones Nros 48/11 y 49/11 en virtud de las cuales el organismo fiscal catalogó de inexistentes las operaciones realizadas con la firma HCDA INTERNATIONAL SA. Explica los orígenes de las disposiciones que regulaban las Cartas de Porte como formulario para documentar el transporte automotor de granos y subproductos. En tal sentido, afirma que debe exigirse a Kruger S.A. que acompañe el mencionado documento y que se le pida informe al recibidor de mercadería en la planta, Sr. Bragnado. Para ello ofrece informativa. En punto a los pagos, agrega que los realizó con cheques de terceros por lo que no pasaban por sus cuentas bancarias, acusando nuevamente de negligente la actuación del Fisco y que la falta de capacidad operativa del proveedor impugnado no le resulta oponible.

Afirma que existe una contradicción fiscal, ya que por un lado niega la existencia de la mercadería y sus pagos por compensaciones, pero al mismo tiempo no disminuye el débito fiscal originado por la venta de los mismos productos.-

Por último, sostiene que su conducta no puede ser enmarcada en los términos de los arts. 45, 46 ni 48 de la ley 11683.-

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.-

II. Que a fojas 70/87 contesta el Fisco Nacional y por las razones de hecho y derecho que expone solicita se confirmen los actos venidos en recurso. Con costas. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas de la causa y hace reserva del caso federal.

III. Que a fojas 94 se abre la causa a prueba. A fojas 101 se tiene a la actora por desistida de la prueba. A fojas 104 se elevan los autos a consideración de la sala “A” y a fojas 105 se llaman los autos para dictar sentencia.-

IV. Que conforme surge de las actuaciones administrativas (vide 1044/1092; 1196/1200 cpo I de IVA), la División Fiscalización N° 1 de la Dirección Regional La Plata, mediante la O.I. N° 376.914, inició la verificación del cumplimiento dado por la actora a las obligaciones tributarias. Su actividad declarada consiste en “Venta al por mayor en comisión o consignación de cereales”, con cierre de ejercicios comerciales el 31 de octubre de cada año.

V. Que del informe de fiscalización se desprende que la contribuyente resulta usuaria de facturas de

compras atribuidas prima facie a usina de facturas apócrifas detectadas en el marco de la causa N° 528/2008 excluidos y/o suspendidos del Registro Fiscal de Operadores de Granos.

La actora aporta a la fiscalización, copia de documentación relacionada con los proveedores Cooperativa Agricola Ganadera Union Ltda, Agro Argentina SRL, Agro Santa Isabel SRL, Kalma Cereales SA, Santo Tomaso SRL, Pleitavino Juan Alberto, Heredia Raúl Oscar, Huespe Omar Rodolfo, Agricola 5 de Enero SA, El Cardo Cereales SA, Establecimiento Cerro Sur Srl, Tecnificación Agricola SRL, Cereales y Oleaginosas SA, Ferreyra Ceferino Alejandro (vide fojas 67/450 y 1144/1194); copia del Libro de IVA Compras; asimismo, de la base de datos del organismo fiscal se extrajeron ddjj presentadas; acogimiento al plan de facilidades de pago por parte de la verificada; consulta base e-apoc y retenciones efectuadas por aquélla.

En punto a la relación entre la actora y sus proveedores, se circularizó a éstos, y no hubo respuesta alguna. Asimismo, obra copia de los cheques utilizados atribuidos a operaciones de compra de bienes, que fueran aportados por el Banco de la Pcia de Buenos Aires.

A partir de la información colectada, la auditoría efectúa una serie de observaciones a las operaciones celebradas con aquellos proveedores. Luego, y durante el transcurso de la fiscalización, la actora presenta ddjj rectificativas con fecha 31/8/2009 por los períodos fiscales 9/2005 a 3/2007, 5/2007 a 12/2007; con fecha 8/4/2010, períodos fiscales 9/2005, 11/2055 a 6/2006, 4/2007, 6/2007 a 8/2008 y con fecha 11/5/2010, períodos fiscales 11/2007, 3 y 4/2008 y 6/2008; exteriorizando saldos en el IVA a favor del Fisco Nacional que incluye en un plan de facilidades de pago (vide fojas 482/484 y 521/524).

Del análisis de las mencionadas ddjj se observa que la contribuyente disminuye el crédito fiscal en el importe equivalente al crédito fiscal vinculado a las operaciones que fueran cuestionadas restado del monto de retenciones practicadas por aquélla. Asimismo, del análisis de aquéllas se comprobó que el monto de crédito fiscal rectificado es coincidente con la diferencia entre el crédito fiscal facturado, por cada proveedor involucrado.

Ello así, el organismo fiscal procedió a impugnar el cómputo de dichas retenciones por considerar que se trata de importes que revisten el carácter de pago a cuenta del IVA de los verdaderos responsables de la operación de venta, no del agente de retención.-

VI. Que en primer término, se advierte que la cuestión a resolver consiste en analizar si le asiste razón a la actora de poder computar a su favor, al momento de determinar el saldo de impuesto a favor del Fisco, las retenciones efectuadas a los proveedores en cuestión.

En tal sentido, cabe tener en cuenta que el derecho a repetir previsto en la ley procesal confiere legitimidad a los contribuyentes y responsables del gravamen que hubieren soportado el tributo, circunstancia que no se da en la especie, pues la recurrente actuó como agente de retención, ingresando el impuesto de otro (Vid. voto de la suscripta en la causa “Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso Ltda”, 24/8/2018 y sus citas).

A su vez, resulta más que oportuno reseñar que nuestro Máximo Tribunal abonó esta postura en un reciente pronunciamiento recaído in re “Compañía General de Granos S.A. c/AFIP-DGI”, de fecha 11/3/2021 en donde, en lo que aquí interesa, sostuvo*: “… rechazar el argumento atinente a que las retenciones ingresadas por la empresa resultarían incausadas por no corresponder a operaciones de venta que hayan generado el correspondiente crédito fiscal, toda vez que, como quedó comprobado en autos, el ajuste fiscal no se fundó en la declaración de inexistencia de las operaciones sino en la impugnación del cómputo del crédito fiscal originado en ellas*…”. Para, en el considerando 16 afirmar que “*cabe aclarar que la solución que aquí se adopta se*

compadece con la normativa legal vigente y con los hechos comprobados en la causa, de manera que una solución contraria que hiciese lugar a la demanda de repetición significaría un enriquecimiento sin causa de la empresa aquí actora pues incrementaría su patrimonio en la medida de las sumas retenidas en concepto de IVA que gravaron efectivamente las transferencias onerosas de cereales a CAGSA, y cuya titularidad pertenece a los proveedores a quienes en definitiva corresponda adjudicar las respectivas ventas, se trate de los productores fictos o de los ocultos, según la tesis fiscal. Por tal motivo, carece de sustento el planteo de la actora dirigido a señalar que el eventual rechazo de su pretensión pueda conducir a una injusta falta de aprovechamiento del IVA retenido e ingresado por sujeto alguno, dando así lugar a un enriquecimiento sin causa del Estado Nacional, pues nada impediría a los referidos productores que se consideren con derecho para comparecer por la vía pertinente a fin de demostrar que son quienes efectivamente soportaron las retenciones y a quienes correspondería efectuar la imputación de su pago de acuerdo con las previsiones legales correspondientes (confr. arg. doctrina de Fallos: 306:1548)" (CSJN "*Compañía Argentina de Granos SA c/AFIP (DGI) s/contencioso administrativo – varios*", sentencia del 1/03/2021).

En mérito a lo expuesto, corresponde rechazar los argumentos vertidos por la actora y confirmar el ajuste efectuado en el impuesto al valor agregado en su totalidad. Con costas.

VII. Que corresponde ahora expedirse acerca del ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias.

Del informe de inspección (vide Ganancias, Cpo. N° 3, fojas 412/460 y 493/497) surge que en el marco de la causa *"Di Biase Luis Antonio y Otros s/Asociación Ilícita"* (Expte 1705/05 en trámite ante el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 1 de CABA, donde se investiga a la firma HCDA International SA por la creación y comercialización de facturas apócrifas, se verificó que la actora era usuaria de dichas facturas.

Asimismo, se inició la causa "Barensi SA s/Infración Ley 24769" en el Juzgado Federal de Dolores.

De la documentación auditada a la firma HCDA International SA surgió:

- De las actas de directorio y de asamblea se desprende que los Sres. Camacho Olivera, Ferreyra Ramón Héctor y Fernandez Celso Francisco, ocuparon el cargo de Presidente del Directorio de la firma durante los años 2004, 2005 y 2006; y el Sr. Fernandez Eduardo el de Director titular durante el año 2004. Se constató que el domicilio fiscal del Sr. Camacho corresponde a un edificio de departamento, labrándose acta a través de la cual el portero manifiesta que no conoce persona alguna con ese nombre y apellido. Se labra acta en el domicilio alternativo en la que consta que consultados vecinos del lugar manifestaron desconocer a esa persona; se concurrió también al domicilio fiscal del Sr. Ferreyra Ramón Héctor, labrándose acta en la cual una vecina del lugar expresa que hace años vivia un Sr. Ferreyra con dos socios más, que dejaron el departamento y hoy funciona allí un estudio jurídico. Asimismo, se concurre al domicilio fiscal del Sr. Fernández Celso donde nadie atendió, informando el encargado del edificio que allí vive esa persona. Luego concurren a la calle Acuña de Figueroa 1274 donde funciona una remisería en la cual trabaja el Sr. Fernández, quien manifiesta que conoce a la firma HCDA International SA y que en realidad era un prestanombre, renunciando al cargo de presidente en el año 2005. Añade que fue convocado por su hermana, al igual que su hermano, su prima y una amiga de su hermana y el hijo de esta última para conformar sociedades a cambio de una retribución mensual que rondaría los $ 300.- También informa que el verdadero titular o dueño de la empresa era un señor llamado Carlos Romero a quien nunca vio personalmente, aportando un número telefónico para ubicarlo, que firmó una chequera de cincuenta cheques que entregó a su hermana y que además firmó poderes. Luego entrega documentación suscripta por él, consistente en: Poder como Presidente, estatuto constitutivo de esa firma, escritura a través de la que se protocoliza su designación como tal, así como también brinda datos sobre la cuenta abierta en el Banco Francés; asimismo,

visitado el Sr. Fernández Eduardo, manifiesta mediante acta que desconoce a la firma y que se dedica a la reparación de lavarropas. Por otra parte, se visita el domicilio fiscal de la firma y se constata que allí funciona un estudio contable perteneciente al Cr. Carlos Ramos.- También se visitó al Sr. Puebla Francisco Antonio quien actuó como contador de dicha firma durante los años 2003 y 2004, no siendo localizado. Mediante Acta los vecinos manifestaron no conocerlo.

- Los titulares de las imprentas encargadas de la confección de facturas de HCDA International SA manifestaron que el pago era en efectivo.

- A su vez la Sra Fernández quien figuraba como apoderada de la firma, manifestó desconocer a aquélla y que nunca tuvo vinculación.

- Consultada las bases de datos del Organismo se detecta que HCDA INTERNATIONAL SA, presenta declaraciones juradas en el impuesto al valor agregado hasta 09/2007 con saldo a favor del contribuyente en todos los períodos. Con respecto al impuesto a las ganancias presenta declaraciones juradas hasta el período 2005 siempre con saldo a favor del contribuyente

- La sumatoria de débitos fiscales declarados -según ddjj presentadas denotan un total de ingresos muy superior al monto de acreditaciones bancarias informadas al Organismo, para los mismos períodos fiscales: 2004, 2005 y 2006 (papel de trabajo de fs.484/489).

-Se encuentra incorporado en la base apoc del organismo, no posee bienes registrables. Alquila una planta de acopio a la firma INCOMCER SA en la ciudad de Chacabuco. Solamente registró movimientos en los meses 04 y 06/2006, estando en alquiler esta planta desde el 07/2005 - según recibos -.

- No tiene en la planta de acopio personal en relación de dependencia. De acuerdo a información aportada por la firma INCOMCER SA en dicha planta solo se verifica la presencia de una sola persona, que asiste cuando hay movimiento de granos: Sr. Bagnado Raúl, Legajo N° 24 -. Consultada la base de datos del organismo reviste la calidad de monotributista.

Con respecto a la operatoria que la recurrente sostiene haber celebrado con HCDA INTERNATIONAL SA se observó:

De acuerdo a documental aportada al Juzgado, la firma informa que a través de la corredora AGROCEREALES DEL PLATA S.A., actuó como intermediario en el servicio de elaboración de los aceites de harina que realizaba 'KRUGUER S.A para la firma HCDA International SA..

En virtud del contrato de molienda celebrado con la firma KRUGUER SA, BARENSI SA provee de porotos de soja a la primera para que ésta realice el procesamiento a los fines de obtener el producto final de aceite y pellets.

Con sustento en la documental aportada al Juzgado la firma KRUGUER S.A. factura a BARENSI SA en concepto de servicios de fazón de soja y ésta le factura en concepto de aceite crudo. Según recibos aportados — emitidos por KRUGUER SA que se estima no están en su totalidad - dicha facturación se compensa, es decir no hay movimiento de dinero.

Por otra parte BARENSI SA refactura a HCDA INTERNATIONAL SA en concepto de servicio de fazón y a veces por aceite crudo y esta última factura a BARENSI SA por pellet de soja y aceite crudo. Según

recibos emitidos por HCDA INTERNATIONAL SA algunas veces esta facturación se compensa y otras BARENSI SA cancela a través de efectivo, cheques y "Varios".

De la base de datos del Organismo surge que por aquellas cancelaciones de operaciones celebradas con HCDA y facturada por ésta en concepto de pellet y aceite de soja, que no se efectuaron por compensación, la actora no actuó como agente de retención (fs. 337/341). Dichas operaciones están denunciadas por la recurrente ante el fisco. Idéntica situación por los servicios de fasón *(fs.3731385)*

Según contrato de molienda el recibidor actuante de BARENSI SA sería el Sr. Raúl Bagnado y su colaborador Quartero Santiago. De la consulta a la base de datos del Organismo no se detecta vinculación alguna de estas personas con la firma BARENSI SA. (fs.180/207)

Además, no se documenta el traslado de los bienes ni la cancelación de los precios.

Se concluye que no se ha probado capacidad operativa en quien alega ser el proveedor de materia prima, catalogando las operaciones celebradas con la actora como inexistentes; impugnándose el costo atribuído a esa documental.

En el marco de la fiscalización que se le iniciara en el impuesto al valor agregado, cabe señalar que ha presentado declaraciones juradas rectificativas en el impuesto al valor agregado en las cuales disminuye el crédito fiscal declarado en un monto equivalente al crédito fiscal con origen en las operaciones que la vinculan con HCDA INTERNATIONAL SA.(fs. 1112 cpo de IVA).

A partir de las supuestas irregularidades detectadas se procedió a impugnar el costo computado con origen en las operaciones vinculadas al proveedor HCDA International SA por los períodos fiscales 2005 y 2006.-

VIII. Que de acuerdo con el relato efectuado en autos, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades del proveedor HCDA INTERNATIONAL que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones inexistentes e impugnables.

En efecto, se vislumbra, a saber: la no localización en el domicilio fiscal ni alternativos de personas que según actas de directorio y de asambleas desempeñaban el cargo de Presidente y Director suplente de la firma; solamente se localiza al Sr.Fernandez Celso F. que también detentó el cargo de Presidente y manifiesta haber sido un prestranombre, convocado - junto con otras personas que identifica - para la conformación de sociedades a, cambio de una retribución mensual; - localizada la apoderada de la empresa cuestionada (según base de datos del Organismo Sra Fernandez Isabel) manifiesta desconocer a la firma; - no identificación de las personas que encargaban los trabajos de impresión; - declaraciones juradas presentadas siempre con saldo a favor del contribuyente; - ingresos declarados muy superiores a la sumatoria de las acreditaciones bancarias; - no se registra personal en relación de dependencia en - la planta de acopio de cereal; - se verifican pocos movimientos de cereales en dicha planta durante los períodos 2005 y 2006; - falta de documental que acredite el traslado de los bienes comercializados y la cancelación de las operaciones.

Todas estas irregularidades, llevan a la convicción de ausencia de capacidad operativa de la firma HCDA INTERNACIONAL; sumado a que no hay prueba de traslado de los bienes involucrados, ni de pagos regulares ni de los bienes/servicios que intervinieron en la compensación. Por otra parte, no se exterioriza actividad fiscal.

A ello, se puede añadir, como un elemento más, la presentación de declaraciones juradas rectificativas en el impuesto al valor agregado en relación al cómputo improcedente del crédito fiscal (cuestión resuelta anteriormente).-

IX. Que en atención a lo expuesto, el tema en debate queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

Resulta oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

En esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que *"... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012)*"

Y, agregó, que *"....no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento", del 3-7-12; y "Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)"*.

Por último, no puede dejar de mencionarse un reciente pronunciamiento de la Sala V del mencionado Tribunal el cual resulta sumamente esclarecedor sobre el tema en cuestión, donde se puntualizó que *"...para negar completamente la veracidad de las operaciones impugnadas, no resulta suficiente que el Fisco se remita a las conclusiones de los inspectores que fiscalizaron las actividades de los proveedores objetados sin valerse de mayores argumentos ni de otros medios de prueba; ni el resultado de esta fiscalización lo autorizaba a trasladar de modo mecánico, y enteramente, la carga de la prueba sobre la parte actora. Ello es así porque la actividad de la administración fiscal y, en particular, la del juez administrativo, debe estar guiada por el principio de la verdad material, ya que el procedimiento en materia impositiva tiende a concretar la voluntad de la ley que crea el impuesto y hacer efectiva la obligación tributaria, o la exención del impuesto, nacida a partir de la realización de los hechos previstos en las normas materiales aplicables..."* (conf. CNACAF Sala V "Noble Argentina S.A. c. EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva" de fecha 23/05/18).

X. Que es menester poner de manifiesto que los argumentos y exposición de motivos objeto de su defensa se limitan –fundamentalmente- a sostener que las operaciones se realizaron y que se coloca en cabeza de los contribuyentes controles que sólo puede ejercer la administración fiscal. Asimismo, afirma que la documental aportada en la fiscalización iniciada es vasta y suficiente para acreditar la existencia de su postura. Sobre el

particular, si bien de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones con ciertos proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes.

En esa inteligencia, cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re "Vialbo Construcciones S.A.", 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que *"…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés*".

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes destinadas a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales o de gastos, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

XI. Que asi las cosas, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales con el proveedor observado.

En base a lo expuesto, cabe advertir que la recurrente no aportó elementos que pudieran destruir los fundados y probados hechos tenidos en cuenta por el ente fiscal en el acto en crisis. En efecto, en su escrito si bien ofrece prueba a fin de acreditar el retiro y entrega de mercaderia y demás cuestiones observadas durante la inspección, cabe remarcar que a fojas 94 se ordenó abrir la causa a prueba, posteriormente, ante la inactivad de la recurrente, se la intimó para que promueva su producción sin que lo haya cumplido, lo que motivó que se la tenga por desistida de dicho medio probatorio.

En esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que "*... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de*

virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGIY, agregó, que "....no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento", del 3-7-12; y "Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)".", *del 29/11/2012)*".

XII. Que en orden a todo lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado en el impuesto a las ganancias, periodos fiscales 2005 y 2006.-Con costas.-

XIII. Que corresponde ahora analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, periodos fiscales 05/2005 a 11/2005.-

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 presume que los pagos han sido efectuados b) cuando la Dirección General Impositiva presuma que 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 señalar que cuanto la norma se refiere a la carencia de documentación, ello 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 -al 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.

XIV. Que bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme lo dicho, la impugnación de las facturas vinculadas con las operaciones del proveedor HCDA INTERNACIONAL SA, corresponde confirmar lo resuelto por el ente fiscal en cuanto sustentó adecuadamente su pretensión objetiva y encuadró dichas erogaciones en las previsiones del precitado artículo 37 de la ley del gravamen, máxime cuando se descarta la presencia de los supuestos previstos en el régimen legal para excluir esa obligación de pago. Con costas.

XV. Que corresponde ahora tratar la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en el artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), correspondiente al impuesto al valor agregado, períodos fiscales 11/2005 a 10/2006.

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).

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y de acuerdo a lo expuesto en los Considerandos precedentes entiendo que se encuentra acreditado en la litis el elemento material de la infracción achacada.

En cuanto al elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, éste surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba suficiente 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, corresponde confirmar la sanción aplicada en el impuesto al valor agregado, la que –por otra parte- se advierte ha sido correctamente cuantificada. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I. Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.-

II. Que con relación a la sanción aplicada en el impuesto al valor agregado comparto los argumentos expuestos por la Vocal preopinante en cuanto confirma la multa aplicada, no obstante, no surge del Informe Final de Inspección ya mencionado en este decisorio que la recurrente presentara antecedentes infraccionales, lo cual conduce a reducir la sanción a su mínimo legal en dos tantos del gravamen dejado de ingresar en su justa medida, con costas en la proporción que se confirma y por su orden en la que se reduce.-

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

En mérito a ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas en todos sus términos. Con costas.-

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.15 18:33:45 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.16 09:54:58 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.16 13:08:18 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.16 13:08:19 -03:00