República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-44613251-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 5 de Mayo de 2022

Referencia: Nein S.A. Sentencia. Apoc

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

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 2da Nominación) y Rubén Marchevsky (Vocal Titular de la 3era. Nominación), a efectos de resolver la causa **N° 30778-**I caratulada: "**NEIN SA** s/recurso de apelación y sus acumulados Nros 30.779-I y 31.964-I. de igual carátula.-

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 75/97, 200/221 y 333/360 se interpone recurso de apelación contra las resoluciones de la AFIP-DGI, las dos primeras con fecha 16/11/2007 y la restante con fecha 28/5/2008 mediante las cuales se determinó la obligación tributaria de la recurrente frente a los impuestos al valor agregado, períodos fiscales 05/02 a 11/04; a las ganancias, períodos fiscales 2002 y 2003 y ganancias –salidas no documentadas- período fiscal 11/02; con más intereses resarcitorios y se le aplicó multa de conformidad con el artículo 46 de la ley 11.683, correspondiente a los períodos 05 a 10/2002; 01 a 09/2003 y 03 a 11/2004 (IVA) y período 2002 (Ganancias).-

Comienza su escrito abordando la situación de cada uno de los proveedores cuestionados por el ente fiscal. En ese sentido, afirma que el hecho que no cumplan con sus obligaciones fiscales no puede ser tomado en contra suyo.-

Explica que la inspección, a partir de los elementos acompañados por su asesor contable, elaboró planillas por los años 2002 y 2003, se estimó el consumo de alimentos partiendo de la cantidad de aves informadas por la empresa y la cantidad diaria promedio que ingiere cada ave, con la constancia que dicho promedio fue efectuado por el inspector actuante.-Se obtuvo un número, 60 grs diarios por ave, pero que éste no refleja la realidad ya que, dice, como se expuso, conforme el informe acompañado por el Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria, las gallinas ponedoras consumen 115 gramos por día y las pollas (para postura) 51 gramos por día.-

Evidencia una contradicción entre el informe de inspección y lo informado por el inspector referido a que en uno se menciona que el ajuste se efectuó sobre base cierta mientras que aquél da a entender que se realizó sobre base presunta.-

Expresa que la inspección promedia el consumo total de alimento por el número de aves sin tener en cuenta qué tipo de ave es la que consume (de recría, de postura o en replume), llegando a calcular un consumo menor al declarado.-

Se agravia del método presuntivo utilizado por entender que en su caso el organismo fiscal cuenta con todos los elementos necesarios para determinar el tipo de ave y el consumo conforme ese tipo de ave.-

Añade que las presunciones contenidas en la ley carecen de toda eficacia para fundar la aplicación de sanciones por su naturaleza penal.-

Manifiesta que el contribuyente no puede transformarse en una especie de agente fiscalizador “ad hoc” controlando el debido cumplimiento de sus proveedores a sus obligaciones fiscales, ya que dicha actividad fiscalizadora sólo corresponde al ente fiscal. Al respecto, invoca la aplicación de la teoría de la apariencia del derecho.

Alega asimismo, la teoría de los actos propios, por cuanto la legislación tributaria impide que el contribuyente recabe datos fiscales del proveedor por aplicación del art. 101 de la ley 11683, y por otro lado, el mismo fisco impugna comprobantes por omisiones imputables al proveedor.-

Plantea la nulidad de las actuaciones, con sustento en la ausencia de motivación.-

Efectúa una relación entre la teoría de la apariencia del derecho con la utilización de determinados medios de pago a fin de demostrar la veracidad de las operaciones.-

En cuanto a la multa aplicada, afirma que no hay ardid o engaño ya que acreditó la veracidad de las operaciones y por cuanto el ajuste reclamado surgió de su contabilidad y de los elementos que aportó a la inspección.- En todo caso, dice, se debería ordenar un cambio de encuadre legal en los términos del art. 45 de la ley procedimental.-

Ofrece prueba, cita jurisprudencia y doctrina. Hace reserva de la cuestión federal.-

II. Que a fojas 107/124, 284/301vta y 367/381 contesta el Fisco Nacional, quien por las razones de hecho y derecho que expone solicita se confirmen las resoluciones apeladas. Hace reserva de la cuestión federal.-

III. Que a fojas 389 obra la sentencia que ordenó la acumulación de las causas Nros. 30.779-I y 31.964-I de igual carátula a la de referencia.-

A fojas 401 se abre la presente causa a prueba y a fojas 440 se clausura el período probatorio y se elevan las actuaciones a consideración de la sala “A”. Asimismo, se ponen los autos para alegar, haciendo uso de su derecho el Fisco Nacional a fojas 443/445, no así la recurrente.-

A fojas 447 se llaman los autos para dictar sentencia.-

IV. Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde analizar el planteo de la recurrente

dirigido a obtener la declaración de nulidad de las resoluciones venidas en recurso con sustento en la ausencia de causa y motivación.

A fin de definir la causa –cuya ausencia alega la recurrente para obtener la declaración de nulidad de la resolución determinativa impugnada- encontramos dos corrientes doctrinarias, los subjetivistas y los objetivistas. Los primeros entienden que la causa del acto administrativo está constituida por la "voluntad" del sujeto que emite el acto, en tanto para los objetivistas aquella está formada por los antecedentes de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Nuestro legislador adscribió a ésta última corriente, definiendo a la causa como "los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo", los que deben existir o concurrir en el momento de su emisión como requisito de validez del mismo. Como señala Hutchinson, "la apreciación que de tales circunstancias haga la autoridad administrativa, puede afectar la validez de la decisión –por apartase de los hechos o el derecho realmente aplicable- y también es susceptible de comprometerla con los vicios de error y dolo" (conf. Hutchinson, Tomás; "Ley Nacional de Procedimientos Administrativos", Ed. Astrea, Tº I, pag. 154).

En ese contexto, los argumentos esgrimidos por el recurrente deben ser rechazados pues sustentan la ausencia de causa y motivación en discrepancias con respecto a la interpretación de los hechos y el derecho. Es menester destacar que el acto apelado expone claramente cuáles fueron los hechos y el derecho en el que reposa y en definitiva la discrepancia con las conclusiones a las que arriba el juez administrativo en cuanto a la valoración de los hechos y la interpretación del derecho, no afectan la validez del acto sino que hacen al fondo mismo de la cuestión.

En consecuencia corresponde rechazar el planteo de nulidad esbozado por la recurrente.-

V. Que corresponde analizar la procedencia del ajuste efectuado por el organismo fiscal, que se encuentra circunscripto a la impugnación de facturas de ciertos proveedores de la actora, lo que fue el soporte de las determinaciones de oficio de las obligaciones frente a los impuestos al valor agregado, a las ganancias y a las salidas no documentadas.

A los fines de un mejor entendimiento, resulta oportuno efectuar una descripción de la actividad de la fiscalización de cada proveedor en particular:

1) ALVAREZ, Jorge Urbano: presenta domicilio fiscal en calle Córdoba 256 - de la localidad de Gral. Baldissera, provincia de Córdoba y la actividad declarada consiste en Venta al por mayor de máquinas, equipos y materiales conexos.

La firma presenta, durante el período fiscalizado una serie de 4 facturas entre los meses de mayo a julio de 2004. Según estos comprobantes, las operaciones responden a compras de harina de maíz, soja, etc. (Fs. 100 y 101 Cuerpo IVA).

De la documentación aportada por la firma se puede apreciar que ha realizado pagos a este proveedor, en su mayoría, con cheques de su cuenta en el Banco Francés y también con cheques de terceros, aplicando en algunos casos retenciones de impuesto a las Ganancias (Fs. 1 a 10 Anexo doc. aportada por el contrib.).

Con relación a estos pagos, se solicitó a la mencionada entidad bancaria que aporte anverso y reverso de los cheques informados por la contribuyente, a lo que responde que debido a problemas de tipo operativo, no ha localizado los cheques solicitados (Fs. 6 a 8 Anexo Circularizaciones).

Se remitió circularización al domicilio fiscal del contribuyente, la que fue recibida y respecto de la cual respondió que no ha tenido ninguna operación con la fiscalizada (Fs. 95 a 98 Anexo Circularizaciones).

Complementariamente se le solicitó al Sr. Alvarez que aporte copia de los comprobantes aportados por la fiscalizada. En este sentido se puede apreciar que las operaciones realizadas por este proveedor con NEIN S.A. responden a venta de repuestos a diversos sujetos y por montos significativamente inferiores a los registrados por la firma (Fs. 99 a 104 Anexo Circularizaciones).

Consultado en la base APOC de esta Administración Federal, no se encontró registro de este contribuyente. Respecto de la validez de comprobantes, no se observaron anomalías (Fs. 1 a 17 Anexo Consulta Sistema).

Conclusión: se trata de facturas de compras que responden a un contribuyente existente a quien se le ha fraguado su documentación. En virtud de lo descripto precedentemente, no se puede concluir la existencia misma de las operaciones, en consecuencia se impugna el IVA Crédito fiscal facturado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la ley de I.V.A.

2) BOCCHIMUZZI, Pedro Roberto: presenta domicilio fiscal en calle Carlota Gomez de Plaza 451 de la localidad de Carlos Casares, de la provincia de Buenos Aires la actividad declarada consiste en Servicio de transporte de mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna.

La firma presenta, durante el período fiscalizado una serie de operaciones durante el mes de agosto de 2003, emitidas bajo el punto de venta N° 0002 y guardando correlatividad entre si y otra serie, emitida bajo el punto de venta N° 0003, entre marzo y septiembre de 2004, que también guarda correlatividad entre si, que corresponden en todos los casos a la adquisición de servicios de transporte (Fs. 104 y /5 Cuerpo IVA).

De la documentación aportada por la firma se puede apreciar que ha realizado pagos a este proveedor, con un cheque propio de su cuenta en el Banco Francés, también en efectivo, sin aplicar retencion en ningún caso (Fs. 15 a 43 y 252 a 267 Anexo doc. aportada por el contrib.)

Se remitió circularización al domicilio fiscal del contribuyente, la que fue recibida y reiterada en virtud de no hacer obtenido respuesta de la misma (Fs. 109 a 112 Anexo Circularizaciones).

De la consulta a los sistemas de información se puede observar que el contribuyente, en dicho período, ha presentado sus DDJJ de IVA declarando un importe de IVA débito fiscal superior al monto de impuesto facturado, sin haber dado cumplimiento a la presentación de la DDJJ de Impuesto a las Ganancias. Por su parte, solo se pudo verificar un pago en concepto de impuesto a las ganancias período, fiscal 2001. Además se pudo observar que no registra personal en relación de dependencia durante el período analizado y si bien existe información de bienes registrables inscriptos a su nombre, aparecen también dados de baja por lo que no demuestra un capital propio que le haya permitido desarrollar las operaciones. Por su parte se detectaron 2 cuentas bancarias a nombre del Sr. Bochimiuzzi, las mismas aparecen sin movimiento durante el período analizado. Consultado en la base APOC de esta Administración Federal, se encontró un registro de este contribuyente originado por el reconocimiento de una empresa que ha hecho uso de los comprobantes. Respecto de la validez de comprobantes, no se observaron anomalías (Fs. 37 a 60 Anexo Consulta Sistema).

Conclusión: se trata de un contribuyente del que no se pudo obtener confirmación que haya realizado operaciones con la fiscalizada, que no registra un pleno cumplimiento de sus obligaciones tributarias, que no registra actualmente rodados inscriptos a su nombre que le permitan prestar el servicio facturado ni tampoço presenta personal en relación de dependencia y además se encuentra incluído en el item "Facturas apócrifas" de la base E-

fisco originado por el reconocimiento de una empresa que ha hecho uso de los comprobantes, con operaciones de las cuales no se pudo verificar su real existencia ni el pago de las mismas.

En virtud de lo descripto precedentemente, no se puede concluir la existencia misma de las operaciones, en consecuencia se impugna el IVA Crédito fiscal facturado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la ley de I.V.A.

3) BREPPE, Walter Neri: presenta domicilio fiscal en avda. Bartolomé Castro 170 de San Fernando del Valle de Catamarca, de la provincia de Catamarca y la actividad declarada consiste en Venta al por menor de artículos nuevos, cámaras, cubiertas, etc.

La firma presenta, durante el período fiscalizado cuatro operaciones durante los meses de abril y mayo de 2003, que corresponden a la compra de cubiertas y repuestos (Fs. 108 y 109 Cuerpo IVA). Si bien la contribuyente no posee rodados inscriptos a su nombre, para su actividad resulta necesario su utilización. En este sentido, el Sr. Pedro Masso manifestó, mediante acta, que la sociedad tiene celebrado contratos de alquiler consigo y con su padre, por los cuales cede el uso de 2 rodados respectivamente. Posteriormente, mediante nota, expresa que no se trata de alquiler, sino que los rodados que utiliza la firma fueron aportados por los socios al momento de constituir la sociedad (Fs. 26 Y 31 Cuerpo IVA).

De la documentación aportada por la firma se puede apreciar que ha pagado con dinero en efectivo todas estas operaciones, de las cuales 3 son por importes superior a $ 10.000, por lo que no da cumplimiento a lo establecido en la R.G. 151/98, sin haber aplicado retenciones de ningún tipo (Fs. 48 a 54 Anexo doc. aportada por el contrib.).

Se remitió circularización al domicilio fiscal del contribuyente, la que fue devuelta al remitente por no haber sido reclamada (Fs. 117 a 118 Anexo Circularizaciones).

De la consulta a los sistemas de información se puede observar que el contribuyente, en dicho período, ha presentado sus DDJJ de IVA declarando un importe de IVA débito fiscal superior al monto de impuesto facturado, y también ha dado cumplimiento a la presentación de la DDJJ de Impuesto a las Ganancias. Además se pudo observar que registra personal en relación de dependencia durante el período analizado. Con respecto a los bienes registrables, se informa que existen bienes inscriptos a su nombre. Por su parte se detectaron cuentas bancarias a nombre del Sr. Breppe, que, si bien registra acreditaciones significativas en el año 2001, no reflejan movimientos a partir del año 2003. Consultado en la base APOC de esta Administración Federal, no se encontró información sobre este contribuyente. Respecto de la validez de comprobantes, no se observaron anomalías (Fs. 84 a 111 Anexo Consulta Sistema).

Conclusión: se trata de un contribuyente que no ha sido localizado, con el cual ha realizado operaciones de las cuales no se pudo verificar su real existencia ni el pago de las mismas.

En virtud de lo descripto precedentemente, se concluye que no se puede probar que la operación se haya realizado con el emisor del comprobante, en consecuencia se impugna el IVA Crédito fiscal facturado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la ley de I.V.A.

4) CUENCA, Oscar: presenta domicilio fiscal en calle Belisario Roldán 59 de Río Cuarto, de la provincia de Catamarca y la actividad declarada consiste en Venta al por mayor de aves, huevos y productos de granja.

La firma presenta, durante el período fiscalizado, nueve operaciones durante los meses de marzo a julio de 2003, que corresponden a la compra de maíz y poroto de soja (Fs. 110 y 111 Cperpo IVA).

De la documentación aportada por la firma se puede apreciar que ha realizado pagos a este proveedor, con cheques propios de su cuenta corriente en el Banco Credicoop, cheques de terceros y transferencia, a quien le aplicó retenciones de IVA e impuesto a las ganancias. (Fs. 55 a 86 Anexo doc. aportada por el contrib.).

De la consulta formulada al Banco Credicoop, donde la fiscalizada posee cuenta corriente, se pudo verificar que 2 de los cheques aplicados al pago de este proveedor aparecen endosados por una persona de nombre José Bina. En otro caso, si bien el cheque ha sido emitido a su nombre, la firma estampada al dorso, no coincide con la que aparece en la nota enviada por el Sr. Cuenca en respuesta a la circularización que se le enviara a su domicilio (Fs. 89 a 92 y 123 Anexo Circularizaciones).

En dicha respuesta, este proveedor aporta información coincidente con la suministrada por la fiscalizada (Fs. 119 a 134 Ane, circularizaciones).

De la consulta a los sistemas de información se puede observa que el contribuyente, en dicho período, ha presentado sus DDJJ de IVA declarando un importe de IVA débito fiscal superior al monto de impuesto facturado reflejando también un importe de crédito fiscal muy similar, razón por la cual nunca resulta saldo a favor de la AFIP. También ha dado cumplimiento a la presentación de la DDJJ de Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2003, en la cual se puede apreciar que se declara una muy significativa cifra de ingresos y un importe muy similar de gastos y deducciones, de lo que se desprende una impuesto insignificante, que constituye junto con el del año 2002 los únicos pagos de obligaciones tributarias que aparecen registrados. Además se pudo observar que no registra personal en relación de dependencia durante el período analizado. Con respecto a los bienes registrables, se informa que no encontraron bienes inscriptos a su nombre. Tampoco se detectaron cuentas bancarias a nombre del Sr. Oscar Cuenca. Consultado en la base APOC de esta Administración Federal, no se encontró información sobre este contribuyente. Respecto de la validez de comprobantes, no se observaron anomalías (Fs. 112 a 144 Anexo Consulta Sistema).

Conclusión: se trata de un contribuyente que no presenta un cumplimiento fiscal satisfactorio, que no registra personal en relación de dependencia ni bienes registrables inscriptos a su nombre, con el cual la fiscalizada ha realizado operaciones de las cuales no se pudo verificar su real existencia ni el pago.

En virtud de lo descripto precedentemente, no se puede concluir la existencia misma de las operaciones, en consecuencia se impugna el IVA Crédito fiscal facturado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la ley de I.V.A.

5) LEANIZ, Victor Hugo: presenta domicilio fiscal en calle Mitre 691, de la localidad de Moldes, provincia de Córdoba y la actividad declarada consiste en Cultivo de girasol.

La firma presenta, durante el período fiscalizado, cinco operaciones entre los meses de mayo a julio de 2004, que corresponden a la compra de soja y maíz (Fs. 114 y 115 Cuerpo IVA).

De la documentación aportada por la firma se puede apreciar que ha realizado pagos a este proveedor, con cheques propios de su cuenta corriente en el Banco Francés y también cheques de terceros, a quien le aplicó retención de Impuesto a las ganancias (Fs. 92 a 109 Anexo doc. aportada por el contrib.).

Se remitió circularización al domicilio fiscal del contribuyente, la que fue devuelta al remitente en virtud de no haber sido recibida por el destinatario (Fs. 141 y 142 Anexo Circularizaciones).

De la consulta a los sistemas de información se puede observar que el contribuyente, en dicho período, ha

presentado sus DDJJ de IVA y de Impuesto a las Ganancias sin declarar operaciones. Por consiguiente tampoco ha formulado pagos con relación a obligaciones tributarias. Además se pudo observar que no registra personal en relación de dependencia durante el período analizado. Con respecto a los bienes registrables, se informa que no se encontraron bienes inscriptos a su nombre y tampoco se detectaron cuentas bancarias a nombre del Sr. Victor Leaniz durante el período que mantuvo operaciones con la fiscalizada.

Consultado en la base APOC de esta Administración Federal, se informa que se encontró un registro de este contribuyente, por tratarse de un contribuyente existente que no posee capacidad operativa. Respecto de la validez de comprobantes, no se observaron anomalías (Fs. 172 a 200 Anexo Consulta Sistema).

Conclusión: se trata de un contribuyente que no ha sido localizado, que no reviste un cumplimiento fiscal satisfactorio, que no registra ni personal en relación de dependencia, ni bienes registrables inscriptos a su nombre, ni cuentas bancarias, que se encuentra incluído en el sistema E-fisco dentro del item "Facturas apócrifas" por tratarse de un contribuyente existente sin capacidad operativa, con el cual la fiscalizada ha realizado operaciones de las cuales no se pudo verificar su real existencia ni el pago de las mismas.

En virtud de lo descripto precedentemente, no se puede concluir la existencia misma de las operaciones, en consecuencia se impugna el IVA Crédito fiscal facturado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la ley de I.V.A.

6) MAURY, Jorge Sebastián: presenta domicilio fiscal en calle W. Nuñez 721, de la localidad de Rivadavia, provincia de Mendoza y la actividad declarada consiste en Venta al por menor de semillas, abonos, fertilizantes y otros productos de vivero.

La firma presenta, durante el período fiscalizado, cuatro operaciones entre los meses de mayo y junio de 2002, que corresponden a la compra de maíz (Fs. 116 y 117 Cuerpo IVA).

De la documentación aportada por la firma se puede apreciar que ha realizado pagos a este proveedor con cheques de terceros, a quien le aplicó retención de IVA solamente, habiendo efectuado algunos pagos mínimos en efectivo a fin de redondear los importes consignados en las facturas (Fs. (Fs. 110 a 119 Anexo doc. aportada por el contrib.).

Se remitió circularización al domicilio fiscal del contribuyente, la que fue devuelta al remitente en virtud de resultar desconocido el destinatario en dicho domicilio (Fs. 143 y 144 Anexo Circularizaciones).

De la consulta a los sistemas de información se puede observar que el contribuyente, en dicho período, ha presentado sus DDJJ de IVA sin consignar movimientos, omitiendo la presentación correspondiente a Impuesto a las Ganancias. Por otra parte, solo registra un pago en concepto de I.V.A. por una suma de $ 28,31 en el año 2000. Además se pudo observar que no registra personal en relación de dependencia durante el período analizado. Con respecto a los bienes registrables, se informa que se encontraron bienes inscriptos a su nombre los cuales en su mayoría ya ha transferido y si bien se detectó una cuenta bancaria a nombre del Sr. Jorge Maury, la misma aparece informada con posterioridad al período en que mantuvo operaciones con la fiscalizada. Consultado en la base APOC de esta Administración Federal, no se encontró información sobre este contribuyente. Respecto de la validez de comprobantes, no se observaron anomalías (Fs. 201 a 223 Anexo Consulta Sistema).

Conclusión: se trata de un contribuyente no localizado, que no presenta un cumplimiento fiscal satisfactorio, con el cual la fiscalizada ha realizado operaciones de las cuales no se ha podido verificar su real existencia ni el pago de las mismas.

En virtud de lo descripto precedentemente, no se puede concluir la existencia misma de las operaciones, en consecuencia se impugna el IVA Crédito fiscal facturado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la ley de I.V.A.

7) ROCHA GONZALEZ, Julio: presenta domicilio fiscal en calle Gral. Paz 1177, de la localidad de Río Cuarto, provincia de Córdoba y la actividad declarada consiste en Venta al por menor de artículos para plomería e instalaciones de gas y venta de sanitarios.

La firma presenta, durante el período fiscalizado, una operación en el mes de septiembre de 2003, que corresponden a la compra de poroto de soja (Fs. 118 y 119 Cuerpo IVA).

De la documentación aportada por la firma se puede apreciar que ha realizado un pago a este proveedor con un cheque propio de su cuenta corriente del Banco Francés, habiendo efectuado algunos pagos mínimos en efectivo a fin de redondear los importes consignados en las facturas (Fs. 120 a 121 Anexo., doc. aportada por el contrib.).

Se remitió circularización al domicilio fiscal del contribuyente, la que respondió negando algún tipo de vinculación comercial con la fiscalizada. Complementariamente con esta información, se le solicitó al Sr. Rocha que aporte copia del comprobante aludido por la firma bajo verificación.

En respuesta a esta solicitud, se recibió. correspondencia del Sr. Rocha Gonzalez conteniendo copia del comprobante solicitado, el que refleja un importe, concepto y diseño totalmente distinto al que aportara oportunamente la fiscalizada (Fs. 301 a 313 Anexo Circularizaciones)

De la consulta a los sistemas de información se puede observar que el contribuyente, en dicho período, ha presentado tanto sus DDJJ de IVA como de Impuesto a las ganancias. También se pudo observar que registra personal en relación de dependencia durante el período analizado. Con respecto a los bienes registrables, se informa que se encontraron bienes inscriptos a su nombre y también se detectaron cuentas bancarias a nombre del Sr. Julio Rocha Gonzalez. Consultado en la base APOC de esta Administración Federal, no se encontró información sobre este contribuyente. Respecto de la validez de comprobantes, no se observaron anomalías (Fs. 228 a 251 Anexo Consulta Sistema).

Conclusión: se trata de facturas de compras que responden a un contribuyente existente a quien se le ha fraguado su documentación.

En virtud de lo descripto precedentemente, no se puede concluir la existencia misma de las operaciones, en consecuencia se impugna el IVA Crédito fiscal facturado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la ley de I.V.A.

8) RODRIGUEZ, Héctor Rubén: presenta domicilio fiscal en calle Primera Junta 190, de la localidad de Moldes, provincia de Córdoba y la actividad declarada consiste en Servicios de transporte de mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna.

La firma presenta, durante el período fiscalizado, seis operaciones entre los meses de julio y octubre de 2004, que corresponden a la compra de poroto de soja y maíz (Fs. 12Q4 121 Cuerpo IVA).

De la documentación aportada por la firma se puede apreciar que le ha realizado un pago a este proveedor mediante cheques de terceros y cheques propios de su cuenta corriente del Banco Francés, practicando algunas retenciones en el IVA e Impuesto a las ganancias y habiendo efectuado algunos pagos mínimos en efectivo a fin

de redondear los importes consignados en las facturas (Fs. 123 a 149 Anexo doc. aportada por el contrib.).

Se remitió circularización al domicilio fiscal del contribuyente, la que fue devuelta al remitente en virtud de resultar desconocido el destinatario en dicho domicilio (Fs. 314 y 315 Anexo Circularizaciones).

De la consulta a los sistemas de información se puede observar que el contribuyente, en dicho período, no ha dado cumplimiento a la presentación de sus DDJJ tanto de IVA como de Impuesto a las ganancias. Por otra parte, solo registra un pago correspondiente a una cuota como responsable monotributista, condición que reviste desde 08/2005. También se pudo observar que no declara personal en relación de dependencia durante el período analizado. Con respecto a los bienes registrables, se informa que no se encontraron bienes inscriptos a su nombre ni tampoco se detectaron cuentas bancarias a nombre del Sr. Héctor Rodriguez. Consultado en la base APOC de esta Administración Federal, no se encontró información sobre éste contribuyente. Respecto de la validez de comprobantes, no se observaron anomalías (Fs. 252 a 277 Anexo Consulta Sistema).

Conclusión: se trata de un contribuyente que no ha sido localizado, que no reviste un cumplimiento fiscal satisfactorio, que no registra ni personal en relación de dependencia, ni bienes registrables inscriptos a su nombre, ni cuentas bancarias, con el cual la fiscalizada ha realizado operaciones de las cuales no se pudo verificar su real existencia ni el pago de las mismas.

En virtud de lo descripto precedentemente, no se puede concluir la existencia misma de las operaciones, en consecuencia se impugna el IVA Crédito fiscal facturado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la ley de I.V.A.

9) ROJAS, Walter Amilcar: presenta domicilio fiscal en calle M. Güemes 29, de la localidad de Las Higueras, provincia de Córdoba y la actividad declarada consiste en Venta al por mayor de aves, huevos y productos de granja y de la caza y también venta al por mayor de cereales.

La firma presenta, durante el período fiscalizado, una operación en el mes de diciembre de 2003, que corresponden a la compra de soja (Fs. 122 y 123 Cuerpo IVA).

De la documentación aportada por la firma se puede apreciar qué le ha realizado un pago a este proveedor mediante cheques de terceros y un cheque propios de su cuenta corriente del Banco Francés, practicando una retención en el Impuesto a las ganancias (Fs. 150 a 153 Anexo doc. aportada por el contrib.).

Se remitió circularización al domicilio fiscal del contribuyente, la que fue devuelta al remitnte con la leyenda "Se mudó - Al remitente" (Fs. 316 y 317 Anexo Circularizaciones).

De la consulta a los sistemas de información se puede observar que el contribuyente, en dicho período, no ha dado cumplimiento a la presentación de sus DDJJ de tanto de IVA como de Impuesto a las ganancias, ni registra pagos efectuados por ningún concepto. También se pudo observar que no declara personal en relación de dependencia durante el período analizado. Con respecto a los bienes registrables, se informa que no se encontraron bienes inscriptos a su nombre, habiéndose detectado una cuenta bancaria a nombre del Sr. Walter Rojas con acreditaciones significativas. Consultado en la base E-fisco, item "Facturas apócrifas" de esta Administración Federal, no se encontró registro de este contribuyente. Respecto de la validez de comprobantes, no se observaron anomalías (Fs. 278 a 294 Anexo Consulta Sistema).

Conclusión: se trata de un contribuyente que no ha sido localizado, que no reviste un cumplimiento fiscal satisfactorio, que no registra ni personal en relación de dependencia, ni bienes registrables inscriptos a su nombre,

con el cual la fiscalizada ha realizado operaciones de las cuales no se pudo verificar su real existencia ni el pago de las mismas.

En virtud de lo descripto precedentemente, no se puede concluir la existencia misma de las operaciones, en consecuencia se impugna el IVA Crédito fiscal facturado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la ley de I.V.A.

10) ROSALES, Juan Anián: presenta domicilio fiscal en ruta 7 km. 1040 0, de la localidad de Palmira, provincia de Mendoza y la actividad declarada consiste en Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías.

La firma presenta, durante el período fiscalizado, tres operaciones en el mes de setiembre de 2003, de las cuales dos corresponden a la compra de maíz y una se refiere a servicio de flete (Fs. 124 y 125 Cuerpo IVA).

De la documentación aportada por la firma se puede apreciar que le ha realizado pagos a este proveedor mediante 3 cheques propios de su cuenta corriente del Banco Francés, no habiendo practicado retención de ningún tipo (Fs. 154 a 157 Anexo doc. aportada por el contrib.).

Se remitió circularización al domicilio fiscal del contribuyente, la que fue devuelta al remitente con la leyenda "Domicilio insuficiente" (Es. 318 y 319 Anexo Circularizaciones).

De la consulta a los sistemas de información se puede observar que el contribuyente, en dicho período, ha presentado su DDJJ de IVA consignado un importe de IVA débito fiscal muy inferior al monto que surge de los comprobantes, Con respecto a la DDJJ de Impuesto a las ganancias no ha realizado presentación. Tampoco se observaron pagos realizados en concepto de obligaciones tributarias. También se pudo observar que no declara personal en relación de dependencia durante el período analizado. Con respecto a los bienes registrables, se informa que no se encontraron bienes inscriptos a su nombre en la actualidad, ni tampoco se detectaron cuentas bancarias a nombre del Sr. Juan Rosales. Consultado en la base E-fisco, item "Facturas apócrifas" de esta Administración Federal, no se encontró información sobre este contribuyente. Respecto de la validez de comprobantes, no se observaron anomalías (Fs. 295 a 325 Anexo Consulta Sistema).

Conclusión: se trata de un contribuyente que no ha sido localizado, qué no reviste un cumplimiento fiscal satisfactorio, que no registra ni personal en relación de dependencia, ni bienes registrables inscriptos a su nombre, ni cuentas bancarias, con el cual la fiscalizada ha realizado operaciones de las cuales no se pudo verificar su real existencia ni el pago de las mismas.

En virtud de lo descripto precedentemente, no se puede concluir la existencia misma de las operaciones, en consecuencia se impugna el IVA Crédito fiscal facturado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la ley de I.V.A.

11) SANCHEZ, Esteban Horacio: presenta domicilio fiscal en calle Salta 1423 piso 1 - depto. D, de la localidad de Mendoza, provincia de Mendoza y la actividad declarada consiste en Servicios ncp.

La firma presenta, durante el período fiscalizado, una operación en el mes de setiembre de 2002, que corresponde a la compra de núcleo vitamínico mineral (Fs. 126 y 127 Cuerpo IVA).

De la documentación aportada por la firma se puede apreciar que ha cancelado esta operación con fecha 10/10/2002 mediante la aplicación de bonos tipo lecop-petrom, formando parte del pasivo al cierre del ejercicio

(Fs. 269 y 270 Anexo doc. aportada por el contrib.).

Se remitió circularización al domicilio fiscal del contribuyente, la que fue devuelta al remitente en virtud de no haber sido recibida por el destinatario (Fs. 320 y 321 Anexo Circularizaciones).

De la consulta a los sistemas de información se puede observar que el contribuyente, en dicho período, no ha dado cumplimiento con la presentación tanto de sus DDJJ de IVA como las de Impuesto a las ganancias. Tampoco se observaron pagos realizados en concepto de obligaciones tributarias. También se pudo observar que no declara personal en relación de dependencia durante el período analizado. Con respecto a los bienes registrables, se informa que no se encontraron bienes inscriptos a su nombre, y si bien se detectaron cuentas bancarias a nombre del Sr. Esteban Sanchez, las mismas carecen de movimientos. Consultado en la base E-fisco, item "Facturas apócrifas" de esta Administración Federal, se encontraron 4 registros, de los cuales 2 informan que este contribuyente no ha sido localizado. Respecto de la validez de comprobantes, no se observaron anomalías (Fs. 326 a 340 Anexo Consulta Sistema).

Conclusión: se trata de un contribuyente que no ha sido localizado, que no reviste un cumplimiento fiscal satisfactorio, que no registra ni personal en relación de dependencia, ni bienes registrables inscriptos a su nombre, ni cuentas bancarias, que se encuentra incluido en el sistema E-fisco dentro del item "Facturas apócrifas" por tratarse de un contribuyente existente sin capacidad operativa, con el cual la fiscalizada ha realizado operaciones de las cuales no se pudo verificar su real existencia ni el pago de las mismas.

En virtud de lo descripto precedentemente, no se puede concluir la existencia misma de las operaciones, en consecuencia se impugna el IVA Crédito fiscal facturado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la ley de I.V.A.

12) SIMON, Carlos Alejandro: presenta domicilio fiscal en calle LaJ1Ieja 1375, de la localidad de Córdoba Norte, provincia de Córdoba y la actividad declarada consiste en Venta al por mayor en comisión o consignación de cereales y también en acopio y venta de prod. ganad. no clasif..

La firma presenta, durante el período fiscalizado, una gran cantidad de operaciones a lo largo de todo el período fiscalizado, resultando el principal proveedor de todos los observados. Dichas operaciones corresponden a la compra de máíz, poroto, etc. (Fs. 128 y 129 Cuerpo IVA).

De la documentación aportada por la firma se puede apreciar que le ha realizado los pagos a este proveedor, en su gran mayoría, mediante bonos lecop, utilizando además algunos cheques de 3ros y también cheques propios de sus cuentas en el Banco Credicoop y en el Banco Francés, habiendo practicado, solamente en 3 casos retención de impuesto a las ganancias (Fs. 158 a 233 Anexo doc. aportada por el contrib.).

Con respecto a los cheques emitidos por la firma a los efectos de la cancelación de operaciones con este proveedor, se pudo verificar, a partir de la respuesta de circularizaciones enviadas a ambas entidades bancarias, que uno de los cheques emitidos con cargo a la cuenta Banco Credicoop nunca fue cobrado. Por otra parte, con relación a uno de los cheques emitidos con cargo a la cuenta del Banco Frances, por un importe de $ 40.643,68, si bien aparece endosado por una persona de nombre Carlos Simon, sin mayor identificación, aparece también endosado por una persona de nombre Juan M. Gimenez quien, según consulta al sistema de información de esta AFIP, no registra inscripción como contribuyente (Fs. 6 a 11 Anexo Circularizaciones).

Se remitió circularización al domicilio fiscal del contribuyente, la que fue devuelta al remitente en virtud de no haber sido recibida por el destinatario (Fs. 322 y 323 Anexo Circularizaciones).

De la consulta a los sistemas de información se puede observar que el contribuyente, en dicho período, ha presentado las respectivas DDJJ de IVA consignando un importe de IVA débito fiscal, generalmente mayor al que surge de los comprobantes examinados y también ha dado cumplimiento a la presentación de sus DDJJ de Impuesto a las ganancias. No se observaron pagos realizados en concepto de obligaciones tributarias También se pudo observar que no declara personal en relación de dependencia durante el período analizado. Con respecto a los bienes registrables, se informa que no se encontraron bienes inscriptos a su nombre y, si bien se detectó una cuenta bancaria a nombre del Sr. Carlos Simón, la misma carece de movimiento. Consultado en la base E-fisco, item "Facturas apócrifas" de esta Administración Federal, no se encontró información sobr9 este contribuyente. Respecto de la validez de comprobantes, no se observaron anomalías (Fs. 341 a 389 Anexo Consulta Sistema).

Conclusión: se trata de un contribuyente que no ha sido localizado, que no reviste un cumplimiento fiscal satisfactorio, que no registra ni personal en relación de dependencia, ni bienes registrables inscriptos a su nombre, ni cuentas bancarias que presenten movimientos, con el cual la fiscalizada ha realizado operaciones de las cuales no se pudo verificar su real existencia ni el pago de las mismas.

En virtud de lo descripto precedentemente, no se puede concluir la existencia misma de las operaciones, en consecuencia se impugna el IVA Crédito fiscal facturado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la ley de I.V.A.

13) TAZZIOLI, Alfredo: presenta domicilio fiscal en calle Marcos Lloveras 1271, de la localidad de Río Cuarto, provincia de Córdoba y se encuentra inscripto en diversas actividades tales como Cultivo de cereales, ventas de cereales, etc

La firma presenta, durante el período fiscalizado, una operación durante el mes de mayo de 2004, que corresponde a la compra de maíz, poroto, etc. (Fs. 130 y 131 Cuerpo IVA).

De la documentación aportada por la firma se puede apreciar que le ha realizado los pagos a este proveedor con dos cheques de su cuenta propia en el Banco Francés, habiendo practicado, solamente en 3 casos retención de impuesto a las ganancias (Fs. 234 a 236 Anexo doc. aportada por el contrib.).

Se remitió circularización al domicilio fiscal del contribuyente, la que fue devuelta al remitente en virtud de no haber sido recibida por el destinatario (Fs. 356 y 357 Anexo Circularizaciones).

De la consulta a los sistemas de información se puede observar que el contribuyente, en dicho período, ha presentado las respectivas DDJJ de IVA consignando un importe de IVA débito fiscal, generalmente mayor al que surge de los comprobantes examinados y también ha dado cumplimiento a la presentación de sus DDJJ de Impuesto a las ganancias. No se observaron pagos realizados en concepto de obligaciones tributarias También se pudo observar que no declara personal en relación de dependencia durante el período analizado. Con respecto a los bienes registrables, se informa que no se encontraron bienes inscriptos a su nombre. Además se detectaron 3 cuentas bancarias a nombre del Sr. Alfredo Tazzioli con movimientos significativos. Consultado en la base E-fisco, item "Facturas apócrifas" de esta Administración Federal, se encontró un registro de este contribuyente por tratarse de un contribuyente existente sin capacidad operativa.

Respecto de la validez de comprobantes, no se observaron anomalías (Fs. 396 a 424 Anexo Consulta Sistema).

Conclusión: se trata de un contribuyente que no ha sido localizado, que no reviste un cumplimiento fiscal satisfactorio, que no registra ni personal en relación de dependencia, ni bienes registrables inscriptos a su nombre, que se encuentra incluído en el sistema E-fisco dentro del item "Facturas apócrifas" por tratarse de un

contribuyente existente sin capacidad operativa, con el cual la fiscalizada ha realizado operaciones de las cuales no se pudo verificar su real existencia ni el pago de las mismas.

En virtud de lo descripto precedentemente, no se puede concluir la existencia misma de las operaciones, en consecuencia se impugna el IVA Crédito fiscal facturado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la ley de I.V.A.

14) TRANSMEC S.A.: presenta domicilio fiscal en calle Monroe 3081 P.4 A de la Capital Federal y se encuentra inscripto en la actividad de Recolección, reducción y eliminación de desperdicios.

La firma presenta, durante el período fiscalizado, cuatro operaciones durante los meses de agosto y octubre de 2004, que corresponde a la compra de soja, afrechillo y trigo (Fs. 132 y 133 Cuerpo IVA).

De la documentación aportada por la firma se puede apreciar que le ha realizado los pagos a este proveedor mediante cheques de terceros y también con dos cheques de su cuenta propia en el Banco Francés, habiendo practicado en un caso retención de impuesto a las ganancias (Fs. 237 a 243 Anexo doc. aportada por el contrib.).

Se remitió circularización al domicilio fiscal de la contribuyente, la que fue respondida informando que la misma no ha realizado operación alguna con la fiscalizada. Asimismo se le remitió nuevamente correspondencia a la firma a fin de solicitarle aporte copia de los comprobantes que aportara oportunamente la firma bajo verificación (Fs. 358 a 363 Anexo Circularizaciones).

De la consulta a los sistemas de información se puede observar que el contribuyente, en dicho período, ha presentado tanto sus DDJJ de IVA como de Impuesto a las ganancias. También se pudo observar que registra personal en relación de dependencia durante el período analizado. Con respecto a los bienes registrables, se informa que se encontraron bienes inscriptos a su nombre y también se detectaron diversas, cuentas bancarias a nombre de esta sociedad con acreditaciones significativas. Consultado en la base APOC de esta Administración Federal, no se encontró información sobre este contribuyente. Respecto de la validez de comprobantes, no se observaron anomalías (Fs. 425 a 453 Anexo Consutla Sistema).

Conclusión: se trata de facturas de compras que responden a un contribuyente existente a quien se le ha fraguado su documentación.

En virtud de lo descripto precedentemente, no se puede concluir la existencia misma de las operaciones, en consecuencia se impugna el IVA Crédito fiscal facturado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la ley de I.V.A.

15) YÑIGUEZ, Pedro Juan: presenta domicilio fiscal en calle Sarmiento 221, de la localidad de La Carlota, provincia de Córdoba y la actividad declarada consiste en Venta al por menor de carnes rojas y Cultivo de soja.

La firma presenta, durante el período fiscalizado, una operación en el mes de octubre de 2002, que corresponden a la compra de soja (Fs. 134 y 135 Cuerpo IVA).

De la documentación aportada por la firma se puede apreciar que le ha pagado a este proveedor, con bonos lecop y una pequeña parte en efectivo (Fs. 250 y251 Anexo doc. Aportada por el contrib.).

Se remitió circularización al domicilio fiscal del contribuyente, la que fue devuelta al remitente, informando que el destinatario ha fallecido (Fs. 364 y 365 Anexo Circularizaciones).

De la consulta a los sistemas de información se puede observar que el contribuyente, en dicho período, ha presentado sus DDJJ de IVA y de Impuesto a las Ganancias declarando un volumen de operaciones mayor al que surge del comprobante examinado. No se observaron pagos realizados en concepto de obligaciones tributarias. Además se puede observar que no registra personal en relación de dependencia durante el período analizado. No se encontraron bienes inscriptos a su nombre ni cuentas bancarias. Consultado en la base Apoc se hallaron varios registros de este contribuyente, de los cuales se observa en uno de ellos que se originó por tratarse de un contribuyente existente sin capacidad operativa. No se encontraron anomalías respecto a la validez de los comprobantes.

Conclusión: no se puede probar la existencia misma de las operaciones con este proveedor; si bien se trata de la adquisición de un bien que resulta necesario para la realización de la actividad gravada, existen resgistrados otros proveedores de los mismos productos que no son observados. Asimismo, surge que las cantidades presuntamente adquiridas son excesivas para la producción de alimento de las aves que la firma manifiesta tener en su establecimiento. Por tal razón se considera improcedente la inclusión de las compras como parte integrante del costo de elaboración de bienes de cambio según el art. 80 de la ley de ganancias.-

A continuación se exponen los aspectos cuestionados por el organismo fiscal que son parte integrante del informe de inspección correspondiente al impuesto a las ganancias, períodos 2002 y 2003.-

Con respecto a los comprobantes observados, con excepción de Bochimuzzi y Breppe, la mayoría responden a la adquisición de productos que guardan estrecha vinculación con la elaboración del alimento balanceado utilizado en la alimentación de las aves que resultan la fuente principal de la ganancia gravada, tales como soja, trigo, maíz, afrechillo, etc; sin embargo, ante la existencia de otros proveedores que le suministran a la actora los mismos tipos de productos que contienen los comprobantes impugnados, el organismo fiscal procedió a llevar a cabo un análisis tendiente a determinar la magnitud en la que dichos gastos resultan necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente de renta gravada.-

Con motivo de ello, le requirió a la actora que aporte algún elemento que permita determinar que los bienes y/o servicios adquiridos cumplen con la finalidad antes referida.- En razón de ello, aquélla aporta nota con detalle de los comprobantes indicados, mencionando el concepto incluido en los mismos, pero ningún otro elemento esclarecedor.-

Posteriormente y ante un nuevo requerimiento, la firma aporta detalle de todas las compras de insumos relacionados con la alimentación de las aves, informa la cantidad de aves con la que arrancó la empresa, cantidad aproximada de alimento diario, producción diaria de cada animal y también informa la venta de huevos, expresada solamente como ingresos por ventas (vide fojas 124/136).- Se verificó con el libro IVA Compras a fin de comprobar la inclusión de todos los comprobantes.-

De los elementos aportados, la inspección determinó para el año 2002, que del total de compras de insumos para alimentación de pollos, hay una cantidad de 281.014,80 kg no necesarios para la alimentación de las aves. Esa cantidad representa un 28% del total de las compras en concepto de alimento para aves, dicho porcentaje trasladado a los importes de compras reflejan una suma de $ 87.777,87.- Para el período 2003, determinó que hay un total de 1.372.794,51 kg de alimento que no es necesario para la alimentación. Esa cantidad representa un 44% del total de alimento adquirido y en función de los montos de compras realizados asciende a un total de $ 420.469,85.-

Por otra parte, a partir de la información mensual de venta de huevos, se procedió a determinar

la cantidad de huevos vendidos en ambos períodos fiscales a fin de determinar el grado de razonabilidad que posee las cantidades de aves informada por la actora.-

Se partió de la cuantificación del precio promedio ponderado del precio de venta unitario del huevo para los años 2002 y 2003, compulsándose los comprobantes de ventas y así se estimó la cantidad de huevos que comercializó la firma. Dicha cifra resulta inferior a la cantidad de huevos determinada de acuerdo a los porcentajes de rendimiento informados. Dicho análisis se hizo en función de consultas sobre estudios del sector, arrojando una diferencia mayor aún entre la cantidad de huevo estimada que ha vendido la actora y la que debiera haber producido la planta de aves afectada a la producción según su propia información, de lo que se infiere que la cantidad de aves podría ser menor o que las ventas de huevos debieron ser mayores.-

En síntesis la impugnación se sustenta en la falta de capacidad operativa, en el consumo por ave calculado por el inspector actuante y en la cantidad de aves y/o ventas de huevos.-

Con motivo de las tareas realizadas, en virtud de las irregularidades detectadas se impugnó el gasto deducido en ganancias, períodos fiscales 2002 y 2003, asimismo se impugnó el crédito fiscal computado en IVA por los períodos fiscales 05/2002 a 11/2004 y se determinó Ganancias -Salidas No Documentadas- período fiscal 11/02.

VI. Que resulta pertinente destacar que parte de la defensa de la actora a lo largo de su escrito recursivo consistió en sostener que se pone en cabeza de los contribuyentes controles que sólo puede ejercer la administración fiscal ya que la legislación tributaria impide que el contribuyente recabe datos fiscales del proveedor.-

Con relación a la aplicación en la especie de la teoría de la apariencia, cabe señalar que, 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 ese contexto debe destacarse que de los propios testimonios de algunos proveedores, entre ellos, Alvarez Jorge Urbano, Rocha González Julio y Transmec SA; surge que afirmaron desconocer a la firma por lo que nunca habían operado con ella, asimismo al requerirle a dichos proveedores copia de los comprobantes aportados por la fiscalizada, ninguno coincidía, ya sea con relación al importe, conceptos facturados y diseño, concluyéndose que se trataba de documentación fraguada.-

Con relación a los proveedores Bochimuzzi; Cuenca; Maury; Rocha Gonzalez; Rosales; Sanchez; Simón e Iñiguez, no revisten las condiciones operativas necesarias para haber realizado efectivamente las operaciones que describen los comprobantes presentados por la actora.- Es decir, que además de no haber sido localizados, cabe advertir que se evidenció una ausencia total de capacidad operativa, económica y financiera para llevar a cabo las operaciones facturadas.

Sumado a una serie de inconsistencias, como cuentas bancarias sin movimiento durante el período fiscalizado; dos cheques aplicados para el pago del proveedor –Cuenca Oscar- aparecen endosados por una persona de nombre Jose Bina y en el otro documento la firma estampada al dorso no coincide con la que aparece en la nota enviada por el Sr. Cuenca; respecto al principal proveedor Simon Carlos Alejandro, se constató

que uno de los cheques emitidos con cargo a la cuenta Banco Credicoop nunca fue cobrado; asimismo, el cheque emitido con cargo a la cuenta del Banco Francés, si bien aparece endosado por una persona de nombre Carlos Simon, aparece también endosado por una persona de nombre Juan M Gimenez, quien no registra inscripción como contribuyente. En el caso de Yñiguez Pedro se observó que las cantidades presuntamente adquiridas son excesivas para la producción de alimento de las aves que la firma manifiesta tener en su establecimiento.-

Descriptas algunas de las irregularidades, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, independientemente de la identidad del presunto proveedor.

En efecto, toda vez que el tema en debate ha quedado delimitado a una cuestión de hecho y prueba destinado a establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, ello nos lleva –necesariamente- al análisis de las probanzas arrimadas.

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.

VII. Que ello sentado, corresponde ahora que este Tribunal aprecie el elenco probatorio obrante en los presentes autos con el objeto de verificar si logran conmover las conclusiones a las que arribó el ente fiscal.

En ese sentido, es dable señalar que el testimonio brindado por Roxana Gaby Quagliariello, empleada del INTA, resulta falto de toda certeza y precisión como aporte a los agravios de la actora.-

En efecto, luego de describir cómo debe componerse un plantel de gallinas destinado a la producción de huevos y el promedio de consumo de alimentos según el tipo de ave o gallina o cual es el porcentaje de desecho o pérdida de alimento, al ser interrogada si visitó el establecimiento avícola Nein y que emita su opinión respecto de si las condiciones eran las adecuadas para cumplir con los promedios informados y la cantidad y tipo de aves que pudiera albergar, responde que no ha visitado el establecimiento y que solo le han solicitado un informe sobre estimaciones de consumo de las aves. Lo mismo ocurre con el oficio del INTA.

VIII. Que corresponde considerar los agravios referidos a la supuesta colisión de normas entre la ley Antievasión y el artículo 34 de la ley 11683.

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el Fallo "Mera, Miguel Ángel" de fecha 19/03/2014 dispuso -en consonancia con lo resuelto en la instancia anterior- *"Que ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345, máxime cuando...la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada."*

"Que por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos:

312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada".

Frente a ello, surge de manera clara que el incumplimiento a los medios de pago dispuestos por la ley de "prevención de la evasión fiscal" no puede provocar la impugnación de los respectivos créditos fiscales y gastos, si no se encuentra en discusión la veracidad de las operaciones.

Ello así, teniendo en cuenta las consideraciones reseñadas, cabe colegir que lo que el organismo fiscal cuestiona en la presente litis, no se limita únicamente al incumplimiento de los medios de pago, sino que los ajustes se sustentan en diversas irregularidades que fueron detectadas a los proveedores cuestionados, como se describió en cada caso en particular.

IX. Que no obstante ello, en el caso particular del proveedor Breppe Walter, cabe advertir que las operaciones impugnadas no han sido adecuadamente ponderadas por el organismo fiscalizador, toda vez que no se aprecia que haya dado adecuado sustento a su pretensión fáctica.

En efecto, resulta palmario que la impugnación se basó -casi exclusivamente- en la falta de ubicación y la supuesta falta de capacidad operativa del mismo, sin indagar la cuestión puntual de las operaciones entre la recurrente y este proveedor

X. Por ello y en orden a lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado en el impuesto al valor agregado y en atención a que la determinación de oficio del impuesto a las ganancias, reposa en la inexistencia de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados, corresponde que la misma sea confirmada, pues como quedó dicho, no se ha logrado probar la veracidad de las operaciones, con la salvedad dispuesta en el Considerando IX.-

XI. Que corresponde ahora analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, por las erogaciones efectuadas en el mes de noviembre de 2002.-

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 –en su enjundioso trabajo – 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, 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.

XII. 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 Carlos Alejandro Simón, 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.

XIII. Que corresponde ahora tratar las sanciones aplicadas, que el ente fiscal subsume en el artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones.-

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 las sanciones aplicadas en el impuesto al valor agregado y a las ganancias, las que –por otra parte- se advierte han sido correctamente cuantificadas, salvo en la proporción que se revoca – Proveedor Breppe-.-

XIV. Que por todo lo expuesto, voto por: 1) Rechazar el planteo de nulidad incoado por la actora; 2) Confirmar las resoluciones correspondientes al impuesto al valor agregado y a las ganancias, con la salvedad dispuesta en el Considerando IX.; 3) Confirmar en todas sus partes la resolución que determinó el impuesto a las ganancias –Salidas No Documentadas-.; y 4) Las costas se imponen según los respectivos vencimientos.-

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Dra. Guzmán, votando en su mismo sentido.En mérito a la brevedad, corresponde remitirse a las conclusiones vertidas en la causa caratulada: "ARRE BEEF S.A. s/recurso de apelación -impuestos a las ganancias, al valor agregado y a las ganancias -salidas no documentadas-" (Exp. N° *35.9454,* TFN Sala A, sentencia de fecha 21/09/2018).

Por ello, **SE RESUELVE:**

1) Rechazar el planteo de nulidad incoado por la actora.

2) Confirmar las resoluciones correspondientes al impuesto al valor agregado y a las ganancias, con la salvedad dispuesta en el Considerando IX.-

3) Confirmar en todas sus partes la resolución que determinó el impuesto a las ganancias –Salidas No Documentadas-.-

4) Las costas se imponen según los respectivos vencimientos.-

5) Ordenar al Fisco Nacional, que en el término de treinta (30) días de notificado la presente, practique la respectiva liquidación, de conformidad con lo resuelto en el punto 2) del resolutorio, poniéndose a su disposición las actuaciones administrativas por idéntico plazo, haciéndole saber que las mismas se encuentran a su disposición en la Mesa de entradas de este Tribunal.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1º Nominación (art. 184 de la ley 11.683.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.05 13:02:16 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.05 16:02:54 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.05 16:02:54 -03:00