República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-53213641-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 27 de Mayo de 2022

Referencia: Viac. IVA. 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° 33.237-I, caratulada: "**VIAC S.A** s/apelación-".-

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 114/132 se interpone recurso de apelación contra las resoluciones de la AFIP-DGI, fechadas el 27 de abril 2009, emitidas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Comodoro Rivadavia. Mediante la **resolución N°31/09 (DV RRCR)** se determinó en forma parcial el impuesto al valor agregado, por los períodos fiscales 07/2004 a 04/2006; por la **resolución N° 32/09 (DV RRCR)**, se determinó la obligación fiscal de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, por los períodos fiscales 2005 y 2006 y se determinó de oficio en forma parcial el Impuesto a las Ganancias; en la **resolución N° 33/09 (DV RRCR)** se determinó la obligación correspondiente al impuesto a las ganancias - salidas no documentadas, por los periodos fiscales 2005 y 2006. En todos los casos se liquidaron intereses resarcitorios.

En primer término, informa que la firma fue constituida el 07 mayo de 1990 con el objeto de dedicarse por cuenta propia o de terceros, a la realización de toda clase de obras civiles, de arquitectura y/o ingeniería, sean nacionales, provinciales, municipales o particulares, a través de la elaboración de proyectos, construcción y dirección de dichas obras. Asimismo, informa que se dedica a las actividades inmobiliarias; comerciales y de consultoría.

Destaca que mediante la orden de intervención número 201.591 de fecha 09 febrero de 2007, se notificó la fiscalización respecto de la legitimación del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado que fueron computados a operaciones con los proveedores: Dardo Nelson Contreras (CUIT 20-10561162-6); Jean Claude Caucigh (CUIT 24-92011016-5); Mace S.R.L. (CUIT 30-70887159-8); y Cerro Negro S.H. (CUIT 30¬69108284-5) por los períodos fiscales 07/2004 a 06/2006 y en el Impuesto a las Ganancias respecto los periodos fiscales 2005 y 2006.

No obstante, advierte que el 19 octubre de 2007 fue notificado del F.8400/L por medio del que se le hizo un

ajuste proyectado de $1.438.730,92 para el Impuesto a las Ganancias y $1.740.864,41 en concepto de Salidas No Documentadas. Asimismo, mediante F.8400/L, se proyectó un ajuste de $862.044,65 para el I.V.A.

Asevera que ni las actas mencionadas, ni los papeles elaborados por el Organismo Fiscal indicaron el fundamento legal por el cual habrían procedido a efectuar los supuestos ajustes proyectados, sino tan sólo dio un plazo de cinco (5) días para consideración y/o conformación de estos.

Sin embargo, previo a producirse aquel vencimiento, solicitó una suspensión y prórroga del plazo, en atención a la existencia de una causa judicial caratulada "*MACRO BUILDER SRL c/ VIAC SA s/ cumplimiento de contrato, daños y perjuicios* (Expte. N° 135-2006) que tramita ante el Juzgado Civil y Comercial N° 2 de la Ciudad de Trelew. Como dicho juzgado se encontraba vacante se demoró la homologación del acuerdo transitorio celebrado en el mismo y la puesta a disposición de la documentación por el Tribunal correspondiente a los periodos cuestionados.

Frente a ello destaca que nunca se notificó de ninguna resolución concediendo o denegando la pretensión alegada, sino por el contrario fueron dictadas las resoluciones por las cuales se confirieron vista en los términos del artículo 17 de la Ley 11.683 que concluyeron en las determinaciones de oficio.

A su turno, la recurrente plantea la nulidad de las resoluciones apeladas por cuanto, entiende, que se omitió cumplir con el procedimiento de prevista establecido en el artículo a continuación del artículo 36 de la Ley 11.683.

Alega que como derivación de los principios constitucionales de defensa en juicio previsto en el artículo 18 de la Constitución Nacional; economía y simplicidad administrativa (conf. art. 10 de la ley 19.549), el procedimiento tributario reconoce en el artículo mencionado ut supra - la "Prevista" - que durante "*...el transcurso de la verificación y a instancia de la inspección actuante, los responsables podrán rectificar las declaraciones juradas oportunamente presentadas, de acuerdo a los cargos o créditos que surgieran de la mismo.*

En tales casos, no quedarán inhibidas las facultades de la Administración Federal de Ingresos Públicos para determinar la materia imponible que en definitiva resulte..."

Bajo esa tesis, sita el art 49 de la ley 11.683 en cuanto refiere que "*…si un contribuyente rectificare sus declaraciones juradas antes de corrérsele las vistas del artículo y no fuere reincidente en las infracciones del artículo 46 ni en la del artículo agregado a su continuación, las multas de estos últimos artículos y de la del artículo 45 se reducirán a un tercio (1/3) de su mínimo legal...*".

Ello así, afirma que el contribuyente bajo inspección puede rectificar las declaraciones juradas presentadas con relación a los periodos fiscalizados cuando la AFIP -a su instancia- le notifique los ajustes proyectados a través de los denominados "papeles de trabajo".

No obstante, señala que si bien dichos papeles de trabajo no constituyen técnicamente un acto administrativo en los términos del artículo 7 de la ley 19.549, responde igualmente a los supuestos especialmente previstos por el artículo 39 del decreto reglamentario de dicha ley y por la tanto debe ser notificada fehacientemente al contribuyente. Por lo tanto, insiste que, a partir del dictado de la ley 26.044 quedó plasmada en la Ley 11.683 la notificación al contribuyente de la Prevista como exigencia legal para la Administración. En efecto, entiende, que la omisión o defectuosa notificación constituye un vicio esencial en el procedimiento administrativo llevado adelante por la Inspección actuante.

Señala que a pesar de haber solicitado expresamente -ante la notificación de la Prevista- la suspensión de plazos, prórroga y vista de las actuaciones, la administración fiscal decidió proseguir con el trámite y dar inicio al procedimiento de determinación de oficio.

Bajo ese razonamiento, estriba que las actuaciones llevadas adelante por el organismo recaudador adolecen de un vicio insalvable, dado que se ha omitido cumplir con el procedimiento de la Prevista y con ello la oportunidad legal de conformar o no los supuestos ajustes intentados pero, sobre todas las cosas, la chance o posibilidad de eximirse u obtener una disminución de posibles sanciones.

Por su parte, como fundamento de su pretensión, explica el régimen jurídico de las nulidades procesales.

Sostiene que la administración sólo procedió a impugnar la existencia de sus operaciones, sin que haya controvertido la obtención, mantenimiento y conservación de la fuente, conforme los art. 17, 37 y 80 de la ley de impuesto a las ganancias.

Agrega, que adquirió y contrató las prestaciones de servicios de, movimientos de suelos y zanjeo; alquiler de equipos - motoniveladora y excavadora -; fletes; mano de obra; construcción de veredas; cunetas; distintos materiales sanitarios – azulejos y tanques de agua -; hierros; caños de gas y de PVC para cloacas, entre muchos otros. Asimismo, asevera que respecto a un proveedor contrató sus servicios al solo efecto de configurar y poner a punto el sistema informático de la Empresa. Manifiesta que en dichas operaciones de compraventa de bienes y/o prestación de servicios intervinieron como proveedores MACE SRL; Caucigh, Jean Claude; Cerro Negro S.H.; Contreras, Dardo Nelson; y Rio Azul S.A, circunstancias que intenta probar con la prueba documental que adjunta en esta instancia.

Respecto a las operaciones realizadas, explica el proceso de inscripción de las personas de existencia física y jurídica, conforme lo establece la resolución general de la A.F.I.P N° 10/1997.

En lo que aquí interesa, remarca que todos los proveedores discutidos, se encontraban –al momento de realizar las operaciones - debidamente inscriptos ante la Administración Tributaria, que ahora desconoce dichas operaciones, sobre la base de meros indicios recogidos de las propias manifestaciones de los proveedores; de sistemas informáticos; notificaciones fallidas; etc.

Considera que el accionar fiscal resulta arbitrario toda vez que no sólo contradice sus propias normas sino que adopta actitudes diferentes en una misma operación comercial según sea el sujeto que se trate.

Bajo esa tesis sostiene que no tuvo obligación de controlar la veracidad de los datos consignados en las facturas impugnadas, por lo que el órgano recaudador no ha iniciado acción alguna contra los proveedores quienes serían los autores de las supuestas irregularidades en debate.

Explica que las facturas – aquí cuestionadas – fueron emitidas legítimamente por los proveedores, toda vez que cumplen con las reglamentaciones vigentes cuya supremacía normativa no puede ser desconocida por la propia Administración. Ello es así – según entiende - no sólo por su alcance general y obligatorio, sino por ser la propia AFIP, quien las dictó.

En ese entendimiento asevera que tiene derecho a computar los gastos realizados frente al Impuesto a las Ganancias como así también el crédito en el Impuesto al Valor Agregado, pues se acreditaron fehacientemente la existencia de todas las operaciones denunciadas.

Asimismo, afirma que adquirió bienes y contrató servicios con contribuyentes debidamente inscriptos ante la AFIP-DGI, recibió los bienes comprados para la afectación de las obras públicas denunciadas, como también los servicios contratados; todos los proveedores emitieron las facturas de acuerdo con las disposiciones vigentes en materia de registración y facturación; pagó el precio de la mercadería y de los servicios contratados mediante los medios de pago contemplados por la legislación de fondo - Código Civil -.

Insiste, que tal como surge de la verificación realizada y de las constancias probatorias acreditadas en las actuaciones administrativas, todas las operaciones cuestionadas se encuentran registradas en los libros de la Empresa, los que están debidamente rubricados, llevados en legal forma y respaldados por la siguiente documentación: facturas emitidas por los proveedores; contratos de obra pública donde fueron prestados los servicios y/o utilizados los bienes adquiridos; y los extractos bancarios donde constan los medios de pago utilizados.

Agrega que la administración sólo basó sus argumentos en supuestos indicios obtenidos de sistemas informáticos; correspondencia postal; o simples manifestaciones realizadas por algunos proveedores que habrían desconocido las operaciones realizadas, omitiendo el valor probatorio de la documentación presentada y de sus respectivos libros comerciales.

En ese sentido, ampara su postura en los artículos 163 inciso 5) del CPCCN y 116 de la ley 11.6831, en cuanto afirma que para que sea admisible la prueba de presunciones es indispensable que los indicios en que se basa sean *"reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeren convicción"*.

En particular, expresa que la aplicación de la prueba presuncional se supedita a que los indicios sean unívocos y que solo puedan conducir a una conclusión y no a otras. A tal fin cita respetada jurisprudencia y doctrina.

Solicita se declare la nulidad de las resoluciones en tanto entiende que se ha violado su derecho de defensa.

No obstante, pone de relieve que la Administración hizo hincapié en que los domicilios de los proveedores denunciados no concuerdan con los que surgen de su base de datos, ni del intercambio postal hecho ni de la investigación fiscal. Pero entiende no estar obligado a constatar la veracidad de la información que cada proveedor brinda, como así tampoco cada uno de los domicilios denunciados.

Asimismo, destaca haber cumplido con cada uno de los requisitos previstos en las normas aplicables a la especie. Y por ello, insiste en que no se le puede endilgar la obligación de constatar el domicilio de cada uno de los agentes con quien opera. Menos aun cuando dicha obligación no encuentra asidero normativo. Igualmente, relata que la falta de localización o discordancia en los domicilios fiscales informados no puede ser una cuestión sustancial que por sí sola permita la impugnación del gasto en el impuesto a las ganancias y el crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

En otro orden de ideas, advierte que la Resolución 67 resolvió liquidar el impuesto a las ganancias por erogaciones no documentadas respecto de los períodos fiscales 2005 y 2006. Sobre esa base, destaca que la liquidación y sus fundamentos resultan absolutamente improcedentes por lo que solicita se deje sin efecto.

Remarca que la administración enumeró una serie de operaciones respecto de las cuales consideró de aplicación el instituto consagrado en el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias, entiende – según su criterio – que tal circunstancia resulta improcedente por cuanto no se cumplen los presupuestos legales que hacen aplicable dicho instituto al tema en prístina.

Ello así, informa que la apelada resolvió *"… Que de lo anterior se infiere que la responsable efectuó erogaciones cuyo sustento documental es apócrifo, encuadrado en el tratamiento de salidas no documentadas, previsto en los artículos 37 de la Ley del presente gravamen y 55 de su decreto reglamentario, debiendo efectuar el pago de la tasa correspondiente sobre el total de las erogaciones consideradas 'salidas no documentadas'..."*

Sigue relatando que la administración procedió en forma totalmente arbitraria proyectando de oficio una suma absolutamente improcedente, sin sustento normativo y basándose tan sólo en meros "indicios".

Bajo esa tesis, afirma que no corresponde la aplicación de tal instituto en los supuestos en que no esté acabadamente comprobada una salida de dinero ya que esta debe ser concreta; expuesta; y además exteriorizada mediante declaraciones juradas que reproducen la materia imponible.

Puntualiza que el citado art. 37 dispone como requisito esencial, que la erogación "carezca de documentación", situación que no se da en la especie en tanto en las resoluciones en crisis se reconoce la existencia de documentación emitida por cada uno de sus proveedores. En definitiva, sostiene que no se da en el caso de autos el presupuesto legal que habilite la procedencia de la figura o instituto de salidas no documentadas.

Analiza que en la especie se equipara la falta de autenticidad de la documentación con la ausencia a fin de aplicar el instituto de las salidas no documentadas.

Se agravia que en las resoluciones que confirieron vista se produjo una ruptura del nexo causal entre los elementos probatorios recabados y las conclusiones a las que arribó el Fisco Nacional.

Por todo ello, y ante la existencia de respaldo documental de sus operaciones, el que no ha sido controvertido, no procede su impugnación.

Indica que la inspección actuante debió reunir todos elementos que llevasen a la conclusión indubitable respecto la efectiva inexistencia de las operaciones, ya sea porque los proveedores no las realizaron, o bien por su inexistencia e incluso, respecto a la imposibilidad de que los mismos hayan realizado las operaciones denunciadas. Más, por el contrario -aclara- solo se limitó a reunir una serie de elementos para demostrar los incumplimientos fiscales de los proveedores, lo que equivale a decir – según su criterio - que reunió una serie de pruebas que acreditan su propia impericia en fiscalizar ciertos contribuyentes, prefiriendo apuntar sus investigaciones hacia aquellos contribuyentes que llevan una contabilidad prolija y transparente.

Manifiesta que la no localización de los proveedores en los domicilios fiscales informados a la AFIP nos es una cuestión que por sí sola permita concluir que las facturas emitidas sean apócrifas, ni puede arribarse a tal conclusión por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, circunstancias éstas que le resultan ajenas.

Por otra parte, sostiene que no surgen de las actuaciones labradas por la inspección elementos que lleven a cuestionar el pago de tales operaciones ni la existencia de las mercaderías, como tampoco logran acreditar las inconsistencias entre las actividades de los presuntos proveedores.

Se agravia que los actos impugnados acreditan que a la administración no le interesa que los proveedores pudieran haber existido como contribuyentes y tener facturas formalmente válidas pues no es ése el punto central de la Litis sino por el contrario, solo se enfoca en probar *"la sustantividad de las operaciones contenidas en los comprobantes impugnados"*.

Con relación al proveedor CERRO NEGRO S.H., destaca que, de la investigación llevada a delante, se desprende

que un dependiente de dicha firma denunció el extravío de numerosas facturas, circunstancia que llevo a la administración a incluirlo en la base e-apoc. No obstante, según entiende, tal circunstancia resulta insuficiente para tildar de apócrifas las operaciones realizas. Asimismo, pone de relieve, que algunos de los socios de dicho proveedor estuvieron vinculados a otras operaciones también observadas por el organismo recaudador.

En cuanto al proveedor MACE S.R.L., informa que el Fisco Nacional solo contempló el cobró de dos cheques emitidos. Ello porque los cheques restantes fueron endosados por los gerentes de la empresa lo que llevó a la apelada a no tenerlos en cuenta como medio de pago de las operaciones cuestionadas.

Asimismo, dice que lo propio ocurre con el proveedor CAUCIGH, toda vez que sólo dos cheques fueron cobrados por el proveedor y los restantes fueron dados en pago por éste, previo endoso.

Con respecto al proveedor CONTRERAS, asevera que el Fisco determinó que los pagos fueron depositados en una Caja de Ahorros del proveedor los que fueron endosados por un apoderado de éste de nombre Jorge Sosa, el que casualmente era dependiente de José Carlos Castro Blanco uno de los socios de CERRO NEGRO S.H. circunstancia que le resulta ajena.

Agrega que la determinación en crisis considera que el Sr. Sosa poseía otra caja de ahorro cuyo apoderado es Carlos Manuel Castro Blanco, otro de los socios de CERRO NEGRO S.H., quien realizó en tal carácter las extracciones en efectivo de lo que fue debidamente abonado por las operaciones aquí cuestionadas, contingencia que debe ser tomada – según su entendimiento – como forma de pago a los proveedores por los servicios prestados, mas allá de que éstos no tributaron por tales operaciones. Alega que, tal circunstancia da plena fe de que los servicios - que no fueron desconocidos por el Fisco- efectivamente se prestaron como surge de la pericia técnica y que por tales servicios se emitieron los comprobantes correspondientes.

Ofrece prueba y hace reserva federal.

II. Que a fojas 150/161 contesta el Fisco Nacional, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita que se confirmen las resoluciones apeladas. Hace reserva del caso federal.-

III. Que a fojas 166 se abrió la causa a prueba, a fojas 173 se dio por decaído el derecho a producir la prueba testimonial y a fojas 181 se elevan los autos a consideración de la Sala A y posteriormente se llaman los autos para dictar sentencia.-

IV. Que en primer lugar corresponde expedirse respecto del planteo de nulidad formulado por la recurrente con fundamento en que el acto apelado resulta nulo porque entiende que se violó la garantía de defensa en juicio.-

Preciso es recordar que la ley establece que el procedimiento de determinación de oficio se inicie con un acto administrativo por el que se confiere vista de las actuaciones, acto destinado a que el contribuyente pueda tomar conocimiento del accionar fiscal y de los cargos e impugnaciones que se formulan a fin de garantizar el derecho de defensa. Dicho procedimiento debe respetar el derecho del administrado de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión del acto, de ofrecer las pruebas y también solicitarlas, y debe concluir con una resolución que haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto resulten conducentes a la solución del caso.

Sentado ello, los argumentos invocados no resultan procedentes en atención a que la pre-vista no tiene carácter obligatorio, al ser facultad de los inspectores actuantes disponer o no su otorgamiento, al no constituir determinaciones de oficio las liquidaciones que los mismos practiquen durante el curso de la

verificación.

V. Que así ello, cabe advertir que el derecho de defensa de la recurrente no resultó lesionado debido a que se cumplió con la vista (vide fs 215/231) que dispone el art. 17 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), se le otorgó la prórroga peticionada (fojas 246 y ss); tuvo acceso a las actuaciones (vide acta fojas 254) y presentó en tiempo el respectivo descargo (vide fs. 255/265). Asimismo, se hizo lugar a la prueba que ofreciera otorgándose también una prórroga para su producción. En efecto, aquí no se advierte que se haya encontrado en un estado de indefensión. (Cpo. Gacias N° 2 de las actuaciones administrativas).-

Por lo expuesto, no habiéndose encontrado vicios de procedimiento que afecten la legalidad y toda vez que no se ha visto agraviada la garantía del debido proceso adjetivo, corresponde el rechazo de la defensa de nulidad opuesta en autos, con costas.

VI. Que corresponde ahora 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:

MACE SRL: De la consulta de la base datos del organismo fiscal surge que: - Domicilio fiscal en Rawson 218 –Trelew- Chubut; cargado en base E-Apoc el 16/5/05 con la condición “Usina Empresa Desactivada” ; Integrantes de la sociedad, Norma Beatriz Correa y Yamila Ramos; Actividad económica declarada “Venta al por mayor de lanas, cueros en bruto y productos afines”; Domicilio comercial impreso en las facturas coincide con el domicilio fiscal declarado; el teléfono que figura allí pertenece a Editorial Jornada; Actividad facturada, “movimiento de suelos, fletes, excavación y alteo de caminos, rellenado de obras, entroncado de Río Azul, etc.; no posee personal en relación de dependencia. (vide fs. 01, 12, 284, 158, 178 a 198, 277 a 282 Cpo. Anexo).-

Mediante Acta F 017 N° 0034229 del 9/2006 labrada en el domicilio fiscal declarado, perteneciente a Norma B. Correa, el Sr. Ardeti Alfredo L.E. N° 4462078 manifestó: *“que allí residía la Sra. Norma Correa, con otra persona de sexo masculino, en carácter de inquilinos”…”Que hace aproximadamente un (1) año se fueron del domicilio citado…*” De la consulta al Veraz (vide fs. 20/21 Cpo. Anexo) se observa que el Sr. Montofarno Alejandro Ramón N° CUIT 20-12778454-0, es cónyuge de la nombrada y en la base de información figura con baja en sus impuestos y cargado en base E-Apoc el 16/02/01, quién fue impugnado como proveedor en otras inspecciones (vide fs 156 y 285 Cpo. Anexo).-

En relación con Yamila Ramos, ésta mediante acta F 017 N° 0034102 del 4/6/2006 labrada en su domicilio fiscal sito en calle Roberto Gómez N° 36 de la ciudad de Puerto Madryn “*…Que desconoce a la contribuyente M.A.C.E. SRL*”, que no es socia y/o accionista de sociedad alguna, que no participa en ente societario alguno y que desconoce a Norma Correa CUIT 27-16060599-7”, se desempeña como empleada en relación de dependencia desde el año 1996 y que desde mediados del año 2003 hasta mediados del año 2004 explotó un local comercial destinado a Polirrubro, Kiosco. (vide fs. 157 Cpo. Anexo).- Los comprobantes cuestionados fueron imputados contablemente a cuentas de gastos, tales como “Movimiento de suelos”, “Fletes” y “Servicios de Terceros”, registrados en el libro IVA-Compras de la recurrente en los meses de diciembre de 2004 a marzo de 2006 (vide fs. 100 a 104 Cpo IVA y 180 Cpo. Anexo)

Asimismo, atento la circularización efectuada, el Banco Chubut-Rawson envió copia de anverso y reverso de los cheques pertenecientes a la Cta Cte N° 310011-2 emitidos, según la contribuyente para cancelar las facturas cuestionadas, observándose que tales instrumentos fueron librados en algunos casos a la orden de M.A.C.E. SRL, la mayoría de ellos no fueron cruzados conforme lo exige la RG 1547.-(vide fs. 174 y 175, 201 a 230 Cpo. Anexo).- Otros cheques estaban emitidos al portador o a nombre de Contreras, Dardo Nelson (proveedor observado) o Vial Hidráulica del Noroeste SA y endosados por Río Azul SA o Toyota Argentina SA o a nombre de Everado Garcés Gallardo o al portador y endosados por Antonio Arza.-

Los referidos instrumentos fueron endosados por la Sra Correa (socia) o por Alejandro Monose (apoderado) y un segundo endoso, tiene la firma de MAC SRL o José Carlos Castro Blanco en carácter de presidente de Galicia SA o Cristina Castro Blanco o Galicia SA..-

De la información acompañada por el Banco Nación –Suc Trelew, respecto de la cta cte N° 52400337/24, se obervó:

a) Los cheques Nros.51877826; 51877827-; 51877828; 51877829; 51877830, todos por la cantidad de $ 20.000.- cada uno, fueron emitidos a la orden de MACE SRL, endosados por la Sra. Correa (socia gerente de dicha firma y cobrados en su mayoría por Central Médica SRL, Procampo SRL, Erico SRL (vide fs 231 a 236 y 259 Cpo. Anexo); b) El cheque N° 46752760 por $ 45.000.- fue emitido al portador y cobrado el 18/3/2005 por María Fernanda Mendez CUIL 27-22025168-9, con domicilio en Pasaje Serralea N° 37 de la ciudad de Trelew, empleada en relación de de dependencia de VIAC SA (fs 237 y 245 a 250 Cpo Anexo), y c) Los cheques Nros. 46752763 por $ 30.000.-; 46752764 por $ 10.000.- y 46752765 por $ 10.000.-, fueron emitidos al Sr. Roberto Matias Ibarba, con domicilio en Cacique Chiquichano 1863, Trelew (integrante de las firmas VIENTOS SA., domicilio fiscal en Avda San Juan 823, p. 3 –Capital Federal- y VIALSUR SRL, con el mismo domicilio que el Sr. Ibarbia, quién los endosa y un segundo endoso lo realiza el Sr. Adolfo Carlos Maza con domicilio en Roca 262, Trelew, quien integra la firma MAC SRL, domiciliada en A.P. Bell 714, Trelew, empresa cargada en base E.poc el 30/6/2005. (vide fs. 239 a 243 y 305; 255 a 258 Cpo. Anexo).-

Es decir, que de los cheques supuestamente librados para cancelar las operaciones con el proveedor, sólo dos fueron cobrados por MACE SRL.-

GAUCICH JEAN CLAUDE: De la consulta al sistema de información surge: Domicilio fiscal en Chacra 105, Trelew, Chubut: Domicilio legal/real, Capitán Murga s/n°, Trelew; Actividad declarada: Fabricación de Productos de Madera NCP; cargado por la AFIP en la base E-Apoc como “Usina Duplicadora de Faturas”. El domicilio comercial inserto en las facturas, coincide con el domicilio fiscal declarado; la recurrente aportó detalle de la forma de pago indicando número de cheque e importe del mismo; las operaciones facturadas pertenecen al período comprendido entre 05/05 a 01/06 e imputadas contablemente a cuentas de gastos: “Gastos Generales” y “Materiales Varios”, registrados en el libro IVA-Compras; los conceptos facturados fueron: “madera”, “ladrillos macizos chicos”, “ladrillos huecos”, “alquiler cargadora” y “alquiler topadora fiat para movimiento de suelo”, “alquiler autoelevadora Toyota” y “Porfido Piedra púrpura”. (vide fs 67 a 76 Cpo. Anexo y 101 a 104 Cpo IVA).-

Las observaciones que surgieron son: a) Del libro IVA-Ventas, no surgen operaciones de venta realizadas con la firma VIAC SA; b) Por Acta al Sr. Jean Claude Caucigh, éste manifiesta no haber realizado operaciones con la actora (vide reverso fs. 224 Cpo Anexo); c) Las facturas de venta Ntos. 0001-003651 a 0001-003675, contabilizada (la compra y pago) por Viac SA, manifiesta que extravió el talonario que contiene esas facturas y no realizó exposición policial (vide fs. 224 Cpo Anexo); d) El Banco Chubut – Trelew y Banco de la Nación Argentina Suc. Trelew, enviaron copia del anverso y reverso de los cheques utilizados para cancelar las

obligaciones de la que surge: - que fueron emitidos a la orden, pero no cruzados, incumpliendo la RG 1547/2003; y – endosados por Caucigh Jean Claude y cobrados por Jorge Sosa DNI 20973052; Casa Teixera SA, Hotelería Argentina, Soto Guillermo DNI 23998676, Síntesis Química SA; Interdiseño SRL (varios de estos beneficiarios cobraron también cheques emitidos, según VIAC SA, al proveedor MACEC SRL). Se advirtió que los valores nunca fueron cobrados por el proveedor aquí analizado.-

CERRO NEGRO SH de José Carlos Castro Blanco, Carlos Manuel Castro Blanco y Asunción Llamas: De la consulta al sistema de información del ente fiscal surge: Domicilio fiscal sito en Mitre 250, Trelew, Chubut; Actividad declarada en padrón: "Producción de Lana"; Integrante de la sociedad: José Carlos Castro Blanco, Carlos Manuel Castro Blanco y Asunción Llamas; Domicilio Comercial "Establecimiento Rural Cerro Negro" a 800 km de la ciudad de Trelew.

En respuesta a requerimiento, el proveedor manifiesta: No cuenta con bienes registrables; no posee cuentas a su nombre, opera con la cuenta corriente del Banco Río de la Plata, Suc. Trelew N° 286355172/7 a nombre de Castro Blanco José Carlos y Llamas Asunción Beatriz; Actividad desarrollada: Explotación agropecuaria, ganadería ovina para la producción de lanas.-

La recurrente no pone a disposición las facturas de compras efectuadas a este proveedor, a pesar de los reiterados requerimientos efectuados. Posteriormente manifiesta mediante Multinota que las citadas facturas se encuentran en Tribunales, en virtud del juicio llevado a cabo por la firma Macro Builder SA.; la imputación contable de las compras es a la cuenta de gastos "servicios de terceros"; no aportó detalle de pagos de las operaciones supuestamente realizadas con este proveedor, pero informa a través de hoja de trabajo y exterioriza en los estados contables el saldo de estos proveedores para los ejercicios involucrados; se verificó en IVA-Compras, la registración de facturas emitidas por Cerro Negro entre julio de 2004 a agosto de 2005 (vide fs. 72 Cpo Anexo y folio 101 a 104 Cpo IVA).-

Se detectaron las siguientes irregularidades: a) la firma manifiesta mediante formulario F 206/I de fecha 23/4/2007 que no ha realizado operaciones con VIAC SA (fs. 99 Cpo Anexo III) y b) El Sr. José Sosa DNI 20973052 empleado de este proveedor denuncia ante escribano, que le fueron sustraídos talonarios en blanco tipo "A" números 0001-00000101 al 150 y tipo "B" Nros. 0001-0000001 al 0001-00000050. Asimismo, indica que los talonarios tipo "A" desde el N° 0001-00000001 a 0001-00000100 se encuentran también sin utilizar y no fueron encontradas (Fs 93 y 95 Cpo. Anexo).- El mencionado empleado hasta el 9/06 fue integrante de Cumbres Construcciones SRL, fecha en que transfieren las cuotas sociales a favor de Pedro Martín Santos Chaile y Mariana Santos Chaile, hijos del Presidente de VIAC SA (Pedro Jsó Javier Santos) a quien esta última cede y transfiere los derechos que tiene sobre el Instituto Provincial de la Vivienda y Desarrollo Urbano" (vide fs 108 a 111 Cpo Anexo y Gcias).-

En el libro IVA-Ventas de la firma no se encuentra registrada operación con la actora (vide fs 81 a 88 Cpo Anexo).- Por otra parte, debido al potencial riesgo generado por los comprobantes extraviados (no emitidos) la firma Cerro Negro SH fue incorporada preventivamente en base E-Apoc por la Dirección Regional.-

CONTRERAS DARDO NELSON: De la consulta surge que: el Domicilio fiscal San Martín 843,Trelew es inexistente; la Actividad principal declarada es "Operaciones de Intermediación de Lanas, Cuero y Productos Afines de Terceros" y Actividad Secundaria "Preparación y Venta de Comidas para llevar"; la cotitular de cuentas es la Sra. Marquez Violeta Lilia; Bienes declarados: una pick up F 100 adquirida en el año 2000 y vendida al año siguiente, no posee inmueble; no tiene personal en relación de dependencia declarado; presentó ddjj de IVA por los períodos 7/2003 a 2/04, no presentó DDJJ por impuesto a las ganancias; no realizó pago

alguno de los citados impuestos ni de seguridad social; está incluido en la base de datos sobre facturas apócrifas, inicialmente bajo la condición “Con resistencia a la fiscalización” en razón de no haber sido localizado y del incumplimiento a requerimientos efectuados, registrándose en forma definitiva bajo condición “sin capacidad económica”. Luego de varios intentos por localizarlo, en dos domicilios, en Acta del 27/4/2005 se dejó constancia de la inexistencia de la numeración 955 en la calle Ameghino en Trelew y en la Comisaría de la Policía informaron que se desconocía la numeración de la citada calle y que Dardo Nelson Contreras vivió en esa localidad unos meses, su ocupación era alambrador, se fue del pueblo y se desconocía su actual domicilio. También se libró requerimiento al domicilio legal que consta en Sistemas de la AFIP –Alsina 40- de Trelew, siendo devuelto por el correo por inexistente.- Posteriormente, ante una inspección realizada el 13/2/2007 en el domicilio fiscal declarado en San Martín 843, no se halló a persona alguna en el lugar. Ante ello fue consultado una persona que no se identificó y se encontraba en el local comercial denominado “Trelew Muebles” sito en San Martín 835 y manifestó desconocer al Sr. Contreras y que el inmueble pertenece al Sr. Carlos Oca, residiendo en el mismo su hijo el Sr. Pablo Oca de aproximadamente dos años.- Se inspeccionó el domicilio laboral de aquél (hijo) quien manifestó no conocer al Sr. Contreras, que no lo tuvo como cliente y que desde el año 2004 estuvo como Secretario de Hacienda de la Municipalidad de Trelew y no tuvo actividad independiente.-

También se solicitó información al Ministerio de Industria Agricultura y Ganadería de la Provincia de Chubut, quien informó mediante nota N° 016/07 del 11/4/07 que no obra en Registros de Acopiadores de Productos Pecuarios –Leu 2341- y en virtud de ello no obran antecedentes, en relación a los remitos para el traslado de productos pecuarios, los mismos se otorgan únicamente a sujetos inscriptos, no siendo éste el caso.-

El Registro de la Propiedad Inmueble de la provincia de Chubut informó que no existen inmuebles registrados a nombre del Sr. Contreras.-

La fiscalizada no aportó copia de facturas y forma de pago. La imputación contable de estas operaciones es a la cuenta de gastos “servicios de terceros” de acuerdo a lo manifestado mediante acta (vde fs. 153 Cpo. Anexo).- Posteriormente manifiesta que la documentación fue presentada en sede judicial en la causa “Macro Builder SRL c/Viac SA s/Medidas Cautelares” en el Juzgado Civil y Comercial N° 2. Ante ello, se tomó vista del expediente, pudiendo verificarse que no se encontraban las facturas supuestamente emitidas por Contreras que fueran registradas en el Libbro IVA-Compras y Libro Diario General del inspeccionado (vide fs. 140 a 141 Cpo Anexo).- Las operaciones registradas corresponden al período comprendido entre marzo de 2005 a julio del mismo año.-

Este proveedor, a su vez, es el principal proveedor de Caucigh Jean Claude y de Cerro Negro SH, a la vez proveedores de Viac, ambos cuestionados.-

Posee una caja de ahorro en el Banco HSBC, siendo su apoderado el Sr. Jorge Sosa, quien es empleado en relación de dependencia de Castro Blanco José Carlos, se verificó la firma de aquél como segundo endoso en cheques emitidos a nombre de Caucigh Jean Claude.- Posee también una caja de ahorro en el Banco Pcia de Chubut SA (suc Gaiman) cuyo apoderado con poder especial es el Sr. Carlos Manuel Castro Blanco socio de Cerro Negro SH.- (vide fs. 156 a 167 Cpo Anexo).-

Tras varias irregularidades con el domicilio del Sr. Sosa, se concluyó que se encuentra aparentemente vinculado con los otros proveedores observados y con los Sres. Castro Blanco Manuel y José Carlos. Además fue integrante de la sociedad Cumbres Construcciones SA.-

RIO AZUL S.A.: De la consulta surge: Domicilio fiscal, calle Los Fresnos B – Los Prof 62, ciudad Santiago del

Estero; Actividad declarada: Servicios Forestales de extracción de maderas; integrantes de la firma: Rodriguez Sergio Carlos Gregor y y Giusti Griselda Carla; no posee propiedades; ni maquinarias agrícolas; posee una Pick Up Dominio EKC 076, un automóvil Chevrolet Sedan Dominio EKC 075, un automóvil Citroen Sedan Dominio EXW 264; cargado en Base E-poc por "sin capacidad económica". Del informe que resultó de la consulta a otras Direcciones, de la Dirección Regional Tucumán surge que el Sr. Rodriguez en carácter de vicepresidente de Río Azul SA manifestó mediante acta: -la Sra. Griselda Giusti no integra más la sociedad; - la firma realiza actividades en la ciudad de Neuquén y en Santiago del Estero; -no tiene Bienes afectados a la actividad; -que deben cambiar el domicilio fiscal a calle Independencia N° 125, segundo piso de la ciudad de Santiago del Estero, lugar donde funcionan las oficinas; - los trabajos viales los contrata dado que no tiene bienes afectados a la actividad.-

En una inspección al domicilio del Sr. Rodriguez Sergio, se constató que la numeración existe.-

Mediante acta de fecha 9/10/2007 su asesor contable indica que lo fue hasta hace 2 años y medio y se desvinculó de la firma y que no tenía documentación alguna de esa empresa.-

De la información brindada por la recurrente surge que: -los conceptos facturados corresponden a la adquisición de los Bienes de Uso –Mini Pala Marca Case Modelo 1846, Serie JAF 202 33333, Motor Marca Cumming; Mini Pala Marca Bobcat 863, Serie N° 514441463, Motor Marca Deutz, N° 328553 y –Retropala Marca Caterpillar, Modelo 416 C Serie N° 5 y N 18828, Motor N° 9 RM 04238; - la imputación contable es a la cuenta "Maquinarias" con alta de Bienes de Uso y exteriorizada en los Estados Contables cerrado al 30/6/2006; -el Banco de la Nación Argentina Suc Trelew, envió copia de anverso y reverso de los cheques pertenecientes a la Cta. Cte. N° 52400337/24 librados, según la contribuyente, para cancelar las facturas cuestionadas, observándose que cheques emitidos a Río Azul SA y otros a la orden de Gases Eberardo; -los recibos de pago los firma el SR. Sergio Carlos Rodriguez, quien emite cheques al portador y los endosa a favor de Florasi e Hijos SA para cancelar la compra de un automóvil a su nombre (Factura tipo "B" 0004-00007346/0001-00003489.- (vide fs 61 y ss Cpo. Anexo, 81 y 82 Cpo. Anexo X).-

Con motivo de las tareas realizadas, en virtud de las irregularidades detectadas se impugnó el gasto deducido en ganancias, períodos fiscales 2005 y 2006, asimismo se impugnó el crédito fiscal computado en IVA por los períodos fiscales 07/2004 a 04/2006 y se determinó Ganancias -Salidas No Documentadas- período fiscal 2005 y 2006.

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 de algunos proveedores de la recurrente que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones impugnables.

Resulta pertinente destacar que la defensa de la actora a lo largo de su escrito recursivo consiste –fundamentalmente- en sostener que las operaciones se realizaron, que se pone en cabeza de los contribuyentes controles que sólo puede ejercer la administración fiscal así como que le resultan inoponibles las pretendidas irregularidades de sus proveedores y que no pudo participar en los cuestionamientos efectuados por el ente fiscal.

Sobre el particular, como viene sosteniendo la suscripta, 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, tales como la no localización de alguno de los proveedores, falta de capacidad operativa de los mismos, la falta de acreditación del circuito financiero, etc, elementos que en su en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

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.

VII.- Que con relación a las operaciones cuestionadas respecto a los proveedores observados, cabe señalar que su impugnación resulta razonablemente efectuada. En efecto, tal como se desprende de los hechos relatados en el informe de inspección, el fisco nacional ha demostrado suficientemente que las facturas eran apócrifas, sustentando su pretensión objetiva a través de hechos externos y razonables, como la no localización de las empresas y contribuyentes en sus domicilios, los testimonios que afirman desconocer a las firmas, inexistencia de bienes registrables y cuentas bancarias, la falta de presentación de declaraciones juradas y pago de impuestos, que lo llevaron a sostener fundadamente que aquellos no pudieron desarrollar la actividad económica alegada.

Ello así, del texto del artículo 12 de la ley del I.V.A. y normas complementarias, resulta necesario a los fines de que se pueda computar el crédito fiscal que éste sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al I.V.A. y que las operaciones que originan crédito fiscal

hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

A su vez, en todos los casos, la norma exige que se hubiera perfeccionado el hecho imponible respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios.-

En tal sentido, cabe traer a colación la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en numerosos pronunciamientos (vid. por todos "Impulso S.A.", 27/3/98), en la que se sostuvo que "de la de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la "doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal". En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Dicho criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal en la causas "ADM Argentina SA" y "Molinos Rio de la Plata S.A." de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció que "...a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente".

En ese contexto y de acuerdo con el relato efectuado, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal -tal como se dijo- pudo comprobar serias y concretas irregularidades de los proveedores de la recurrente que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones inexistentes.

En atención a lo expuesto, el *thema decidendum* 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 y ello es así porque descriptas las irregularidades, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, independientemente de la identidad del presunto proveedor.

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 virtud de lo expuesto, debe destacarse que la actora si bien ofreció prueba, ante su inactividad, a fojas 173 se dio por decaído su derecho a producirla. En efecto, no aportó probanza alguna para acreditar la existencia de las operaciones impugnadas, limitándose a efectuar afirmaciones dogmáticas desprovistas de todo respaldo, pese a contar con amplias posibilidades para su prueba ante esta instancia.

Que con relación a la prueba producida en la instancia administrativa, cabe señalar que con relación a la prueba testimonial, los testigos ofrecidos, Carlos Manuel Castro Blanco y Jean Claude Caucich (proveedores cuestionados) no asistieron a las audiencias.- Con respecto a las pericias contable y técnica, ambas tampoco resultan idóneas y contundentes para derribar los ajustes efectuados. La primera de ellas porque el experto solamente efectúa un informe en base a la documentación aportada por la recurrente y la segunda, porque lo que aquí se cuestiona no son las obras efectuadas, sino la simulación de operaciones de compra, por lo que dicha prueba resulta inconducente.-

En tal sentido, preciso es recordar lo sostenido por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Romane S.A. c/DGI s/recurso directo de organismo externo", de fecha 29/10/2015, donde señaló 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).-

Por ello y en orden a lo expuesto, corresponde confirmar la determinación de oficio en el impuesto al valor agregado, con costas; 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 costas.-

VIII. Que corresponde ahora analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, períodos fiscales 2005 y 2006.-

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.

IX. Que bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme lo dicho, la impugnación de las facturas vinculadas con las operaciones de los proveedores MACE SRL. CAUCIGH JEAN CLAUDE, CERRO NEGRO SH y CONTRERAS DARDO NELSON, 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.-

X. Que en mérito a ello, voto por: 1) Rechazar la defensa de nulidad planteada por la recurrente; 2) Confirmar la resoluciones apeladas en todas sus partes; y 3) Costas a la vencida.-

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere a la solución propiciada al voto de la Dra. Guzmán.- 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 la defensa de nulidad planteada por la recurrente.- Con costas.-

2) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes.-Con Costas.-

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: 2022.05.27 15:15:02 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.27 15:58:00 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.27 15:58:01 -03:00