Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-101982223-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 31 de Agosto de 2023

Referencia: SENTENCIA. EXPTE N° 37.412-I PCC S.R.L.

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 37.412-I –y su acumulado Expte. N° 37.413-I- caratulada: **“PCC S.R.L. s/recurso de apelación”.**

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 169/250vta. y 427/492vta. la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 188/2012 (DV RNEU) y 189/2012 (DV RNEU) mediante las cuales se determinaron las obligaciones tributarias relativas al Impuesto a las Ganancias –períodos fiscales 2006 a 2008- Impuesto al Valor Agregado –períodos fiscales 10/2006 a 07/2007, 09/2007 a 06/2008 y 08/2008 a 12/2008- e Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas –períodos fiscales 2007 a 2009-. Asimismo, se aplicaron multas en el Impuesto a las Ganancias y Salidas No Documentadas –ambos en el período fiscal 2006- equivalente a tres (3) veces el tributo presuntamente evadido, con sustento en los artículos 46 y 47 –inc. b)- de la Ley 11.683. A su vez, se difirió el juzgamiento de la conducta imputable al resto de los impuestos y períodos enunciados, de acuerdo al artículo 20 de la ley 24.769.

En primer lugar, expone que su empresa tiene por objeto -mediante la participación de licitaciones públicas nacionales, provinciales y municipales- la construcción de viviendas, trabajos de movimientos de suelo, construcción de edificios residenciales y no residenciales, y todo tipo de obras relacionadas con la construcción.

Dice que bajo los períodos fiscalizados realizó como obras principales, las siguientes: a) varios contratos con la Agencia de Desarrollo Urbano Sustentable (ADUS) las que se han centrado en grandes urbanizaciones realizadas conjuntamente entre los estados provincial y nacional en la denominada Cuenca XV; b) contratos celebrados en Cooperativas de Viviendas, a través del Ministerio de Planificación Federal, tanto en las ciudades de Junín de los Andes como en la ciudad de Neuquén capital; c) obras contratadas con el Ente Provincial de Agua y Saneamiento (EPAS) de la provincia de Neuquén; d) obras desarrolladas con el Ministerio de Educación de la Nación, referidas a diversas implementaciones de modificaciones edilicias en escuelas, desarrollando áreas de informática de éstas, realizadas en Neuquén, Piedra Águila, etc.; e) obras efectuadas para empresas privadas particulares, tales como

OBRAR S.R.L., SERVIAIKE S.R.L., etc.; f) obras de ampliaciones de escuelas, de salas de informática y construcción de ellas, en diferentes ámbitos de la provincia; g) obras contratadas por la Municipalidad de Neuquén.

Relata que durante los años 2006 a 2008, resultaba muy difícil obtener en la ciudad de Neuquén y alrededores maquinarias destinadas al trabajo sobre suelos, ya que se encontraba en auge la industria petrolera que competía directamente con las empresas constructoras. Bajo estas circunstancias, alega que muchas empresas del sector debieron contratar maquinaria en las condiciones en que se encontraran, aún estacionadas en rotondas típicas de la ciudad (Rotonda Centenario) y con proveedores de menor escala.

En consecuencia, y dada la cantidad de obras asumidas por la firma, manifiesta que procedió a la contratación de terceros, o subcontratación de otras empresas, actuantes en el medio, sin las cuales hubiera resultado imposible, tanto económica como técnicamente, su cumplimiento.

En otro orden de ideas, plantea que el acto administrativo por el cual se corriera vista de las actuaciones, resulta nulo por carecer el Juez Administrativo que la suscribió de competencia e independencia. Explica que de las propias actuaciones surge que la auditoría fiscal fue llevada a cabo por el entonces Jefe de División Fiscalización Externa N° 1, quien luego suscribió la vista corrida en su carácter de juez administrativo, produciéndose una falta de independencia y contralor en el acto administrativo.

Observa –como prueba de su postura- la copia casi literal del informe de inspección en la vista corrida, como si la misma hubiera sido escrita por la misma persona o funcionarios actuantes.

Desde su perspectiva, esta actitud del Fisco Nacional viola la independencia de criterios entre el área proponente de determinado ajuste, del área receptora de dicha pretensión, que está llamada a evaluar y merituar la pretensión primera.

Concluye que en estas actuaciones se han confundido los roles, y estos han sido ejercidos por el mismo funcionario, cuestión que aleja la cuestión de un sano criterio de objetividad y búsqueda de la verdad objetiva que deben contener todas las actuaciones del Fisco Nacional.

Sin perjuicio de ello, aduce que el acto administrativo resulta nulo por falta de motivación, causa y arbitrariedad, pues la Administración pretende desacreditar a los proveedores utilizando meras manifestaciones carentes de sustancia sin invocar causa o motivación alguna para arribar a tales conclusiones.

Arguye que el ente fiscal indistintamente emplea eufemismos, catalogando a los proveedores como carentes de “capacidad económica”, como si tal latiguillo tuviera sustento legal, jurisprudencial o reglamentario, ignorando que, por otra parte, promueve demandas fiscales de cobro contra quienes acusa como carente de “capacidad económica”, u otorga permisos de impresiones de facturas de tipo “A”, aún con posterioridad a haber catalogado a un proveedor como “emisor de facturas apócrifas e incluirlo en la base E-apoc.”

Argumenta que las empresas cuestionadas, en la actualidad, se encuentran en condiciones válidas para operar en las actividades en que se han registrado, y que las mismas pueden ser objeto de contrataciones por terceros y recibir pagos, ya que figuran inscriptas en las consultas a la página web del organismo recaudador.

Seguidamente, describe que el fisco utiliza como forma de impugnación de cada proveedor, un relato sobre éste; sus condiciones tributarias; sus antecedentes en cuanto a la tenencia o no de empleados en relación de dependencia; los cita en algunos casos; en otros les envía requerimientos –que todos contestan-; y entre todos los

diferentes hechos –probados o no- puntualiza que la auditoría fiscal concluye en la incapacidad técnica, económica y financiera de dichos sujetos. No obstante, alguno de ellos poseer bienes, mantener cuentas bancarias e inclusive depósitos en plazo fijo.

Continua su idea aseverando que también se utilizan frases tales como *"… no fue posible localizar a los supuestos proveedores en sus domicilios fiscales o legales, ni en domicilios alternativos"* pero en aquellos casos en los que sí fueron hallados, la autoridad fiscal desestimó a la empresa bajo consideración en atención a que no se observó actividad comercial alguna en el lugar; circunstancias que en su conjunto –tras ser analizadas desde su punto vista- resultan falsas y dogmáticas.

Hace hincapié en la arbitrariedad de los inspectores actuantes al realizar las actas de constatación con información y testimonios de los proveedores rechazados, vecinos, empleados de éstos, o terceros. Puesto que –a su criterio- en aquellos casos en que los testimonios resultan positivos para impugnar un proveedor, les otorgan a dichos testimonios el carácter de "verdad inalterable" y los utilizan a fin de lograr el objetivo de impugnar a cierto proveedor, porqué ya ha sido incluido en determinada base o porqué les resulta dificultoso cobrar las deudas fiscales que detentan. Sin embargo, cuando los testimonios de los proveedores o terceros aseveran haber realizado trabajos, haber contado con personal, haber cobrado los cheques emitidos, etc., los actuantes niegan esas manifestaciones y basan sus presunciones en otros hechos menores y de poca identidad (por ejemplo, la habilitación del carnet para conducir del empleado de Salgado, etc.).

En la misma línea, reitera que se desconocen los juicios promovidos contra los proveedores objetados, ignorando toda la información recabada; ya sea está provista por la empresa, como requerida a terceros.

Afirma que no puede ser que las empresas sean totalmente operativas para el Fisco y sus dependencias; y en iguales períodos no posean capacidad operativa, técnica y económica para sus clientes, lo que demuestra –una vez más- la contradicción y arbitrariedad en el análisis de los hechos efectuado por la inspección.

En idéntico sentido, opina que los funcionarios no verificaron la relación entre los gastos incurridos por PCC SRL, y las obras realizadas, lo que hubiera culminado con la coherente deducción que se trata de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las ganancias y/o ingresos declarados. A tales efectos, acompaña informe pericial técnico realizado por ingeniero independiente, en prueba documental.

Destaca que se aplica retroactivamente la realidad fáctica de las empresas, cuestionadas en el día de hoy, para actos realizados tres, cuatro y hasta cinco años atrás; sin hacer siquiera una mención a como consideraba las empresas objetadas el Fisco en ese entonces.

Como corolario, asegura que se han violado las prescripciones establecidas en el artículo 7° de la ley 19.549 de Procedimientos Administrativos, atento a que la resolución atacada carece de causa y motivación, conforme lo establecido en los incisos b) y e) del referido artículo, lo que torna nulo todo lo actuado de conformidad con el artículo 14 de dicho cuerpo legal.

Por otro lado, menciona que se ha incurrido en presunciones y sobre ellas se ha elaborado un andamiaje determinativo, de carácter dogmático y potencial; y en función de ellas se catalogaron a todos los proveedores mediante frases tales como "carentes de capacidad económica y financiera", "…suponer capacidad técnica", "…no reunir las condiciones mínimas que le permitan operar como sujeto empresa…" o "…no haber demostrado los proveedores en forma irrefutable las operaciones facturadas…". Al respecto, razona que dichas frases fueron utilizadas en muchos sentidos, y ante premisas y consideraciones diversas, las que analiza en extenso por cada proveedor, junto con las pruebas que llevaron a la inspección a calificar de apócrifos a las operaciones en debate.

A continuación, pone de relieve que la administración debe aplicar las presunciones o índices con sentido de razonabilidad, y que además debe responder a la posibilidad económica, física y técnica de los hechos; cuestión que –a su juicio- no se observa en las presentes actuaciones.

Agrega que no se han priorizado las manifestaciones verbales y testimoniales de todos los proveedores que reconocen expresamente haber efectuado los trabajos facturados, ya sea a través de ellos mismos o mediante la subcontratación de terceros.

Deduce que, de acuerdo al análisis pormenorizado efectuado por su parte, no se ha demostrado la relación de dependencia necesaria entre los indicios y lo presumido.

Remarca que en el caso de marras los indicios que utiliza el Juez Administrativo no son indubitables, y en muchos casos pretende llegar a la certeza de un hecho con otros indicios de dudosa existencia, y en consecuencia el procedimiento deductivo lógico resulta viciado de nulidad.

Señala que las facturas que se pretende impugnar e invalidar para el cómputo de crédito fiscal IVA y el gasto en el Impuesto a las Ganancias, cumplen extrínsecamente con las Resoluciones generales vigentes y sus modificaciones, para los periodos en que las operaciones fueron perfeccionadas (RG 100/1998 AFIP y RG 1620/2004 AFIP).

Indica que todos los argumentos de la AFIP, en cuanto a si el proveedor no cumplió con sus obligaciones de naturaleza sustancial, falseo datos o comprobantes, cambio su domicilio fiscal o legal, tienen o no cuentas bancarias, poseen bienes registrables o no, posee o no teléfono; no pueden recaer sobre la responsabilidad de PCC SRL.

Sobre este punto, precisa que en manera alguna puede aceptarse que la administración fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control, a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias facultades; por lo que no existe un deber de contralor por quien adquiere servicios de sujetos con quien habitualmente los comercia.

En definitiva, recalca que la no localización de los proveedores en los domicilios fiscales informados a la AFIP; o que estos no prueben en forma irrefutable sus operaciones; no es una cuestión que por sí sola permita concluir que las facturas a ellos atribuidas sean apócrifas, ni puede arribarse a tal conclusión por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, circunstancia ésta que también resulta ajena a su parte. En función a ello, discierne que la Administración no acreditó con prueba directa y fehaciente la inexistencia de las operaciones, o que se infiera un grado de incertidumbre sobre su legitimidad.

Pone de resalto que al momento de efectuadas las operaciones comerciales, las empresas no se encontraban incluidas en la base de datos APOC; de tal manera que no tenía forma de saber, a dicho momento, cuál sería el comportamiento posteriori de esas mismas empresas proveedoras.

En otro orden de cosas, subraya que los proveedores observados por la actuación fiscal han realizado servicios, provisión de materiales, movimientos de suelos, y construcciones, los que se impugnan sin siquiera haber efectuado un control de los gastos incurridos, limitándose a presumir la inexistencia de los trabajos, basado en presunciones e indicios no representativos de las obras efectuadas.

Aclara que el Fisco Nacional cuestiona las facturas de compras, gastos, servicios, obras, etc., sin tener en cuenta que dichas adquisiciones fueron necesarias e imprescindibles para la generación de los débitos fiscales y facturas

de obras emitidas por PCC SRL, y por las que abonó los respectivos impuestos. Y que constituyen gastos necesarios para la obtención del rédito gravado.

En este aspecto, efectúa un detalle de los conceptos facturados y las obras realizadas –consignando montos que valorizan cada proyecto- a fin de exponer su correlación, y el cumplimiento de las condiciones que habilitan a restar tales erogaciones de su balance fiscal. Asimismo, informa que los cheques emitidos para cancelar las operaciones fueron debitados de su cuenta bancaria, quedando así demostrado la disposición de fondos a favor de los proveedores.

Sostiene que cualquier impugnación de dichas adquisiciones a su vez significa lisa y llanamente, la imposibilidad técnica, material y económica de poder generar las operaciones y el cumplimiento de las locaciones de obras declaradas, y por ende los débitos fiscales exteriorizados –extremos probados con la pericia técnica y contable producida-; arribándose así a presupuestos de rentabilidad que no se condicen con las obtenidas por empresas del rubro que efectúan obras a entes y organismos públicos.

A fin de respaldar sus dichos, dice que acompañó un trabajo de apropiación de los costos y gastos incurridos, teniendo en cuenta las fojas de mediciones de las principales obras realizadas, que dan origen al cómputo de los gastos de diversa índole, todos ellos denominados en la jerga de esta actividad como “movimientos de suelos”, los que fueron valuados de acuerdo a las previsiones de los entes públicos contratantes.

Explica que las fojas de medición constituyen la radiografía de la obra que sirve para presupuestar la misma, y a su vez para verificar el grado de avance de éstas; al presentar los contratistas los certificaos de obras para luego ser aprobados y/o rechazados.

En cuanto al instituto de Salidas No documentadas, reitera los argumentos referidos a la necesidad del gasto, su efectiva existencia y la acreditación de los pagos efectuados, junto con el análisis de las pruebas arrimadas en las presentes actuaciones.

Acota que el aludido instituto tiende a gravar todas las erogaciones en las que no se pueda identificar a los verdaderos receptores de los fondos; cuestión que está muy lejos del caso de autos, ya que el Banco Provincia del Neuquén ha incorporado como prueba documental los dorsos de los cheques, donde se puede verificar que los valores o bien fueron cobrados por los proveedores observados, o bien fueron entregados por estos a distintas financieras –lo que se corrobora con los dichos vertidos en las actas testimoniales labradas por cada uno de los proveedores-. Acabando de esta manera con la presunción fiscal de falta de identificación de los perceptores de los fondos.

Respecto a la multa aplicada, reitera que al ser el ajuste totalmente presuntivo la sanción aplicada carece de fundamento legal.

Plantea que el argumento empleado carece de hechos y antecedentes que le sirvan de causa, ya que el Fisco Nacional se basó parcialmente en la escasa documentación aportada, sin hacer hincapié en el elemento subjetivo para saber si se actuó o no con dolo, engaño o ardid.

Recalca que las operaciones existieron, fueron certificadas por Organismos Licitantes, los conceptos facturados fueron declarados por la pericia técnica como coherentes, guardan relación con los trabajos desarrollados, las facturas emitidas por los proveedores estaban autorizadas por la AFIP, y fueron canceladas mediante cheques –los que fueron cobrados por los beneficiarios-; no correspondiendo sanción alguna, máxime cuando no existió –de acuerdo a su criterio- intención de actuar frente a la Administración con una maniobra engañosa.

Considera que, en cuanto al juzgamiento de las infracciones, no se cumplió con lo dispuesto por la Instrucción 6/2007.

Afirma que el Fisco no ha demostrado la relación causal que debe existir entre los hechos existentes en autos, y el motivo que lo llevó a presuponer que actuó defraudándolo.

En esa misma dirección, dice que el ente fiscal recurre a una presunción del artículo 47 de la ley procedimental sin sustentarla con una actividad fiscalizadora responsable que permita demostrar el aspecto subjetivo de la sanción.

En base a los argumentos vertidos por nuestro más Alto Tribunal in re “Generoso Mazza”, advierte que no se ha probado en forma fehaciente el soporte fáctico de la presunción de dolo que debe mediar, así como tampoco la existencia de dolo en su accionar, limitándose el acto recurrido a citar la presunción prevista en el artículo 47 de la ley de rito; temperamento que a su parecer resalta simplista e insuficiente para aplicar la sanción pretendida.

Cita jurisprudencia y doctrina que entiende apoyan su postura.

Finalmente, ofrece prueba documental, informativa, pericial técnica y pericial contable. Hace Reserva del caso federal y solicita se revoquen los actos apelados, con costas.

II.- Que a fs. 259/285 y 498/521 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos que oportunamente le fueran conferidos, y por las razones de hecho y derecho que expone solicita se rechacen, confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa. Hace reserva del Caso Federal.

III.- Que, a fs. 525 se resolvió acumular el Expediente N° 37.413-I a las presentes actuaciones; a fs. 541 se abrió la causa a prueba; a fs. 631 –punto 1°)- y 783 se dio por decaído el derecho de la actora a producir la prueba informativa dirigida a Obrar SRL, Jorge González, Jorge Bugane y Jorge López y el informe contable, respectivamente; en atención al tiempo transcurrido desde el auto de apertura a prueba, mediante la PV-2023-66720142-APN-VOCIII#TFN se dio por decaído el derecho de la recurrente a producir el resto de la prueba informativa oportunamente ofrecida y el informe técnico, se declaró cerrado el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “A”; con el IF-2023-69414324-APN-VOCIII#TFN se pusieron las presentes actuaciones a disposición de las partes a fin de que se produzcan sus respectivos alegatos, obrando solamente a fs. 828/830vta. el alegato del Fisco Nacional. Finalmente, en el IF-2023-96765643-APN-VOCIII#TFN se pasaron los autos a sentencia.

IV.- Que previo a tratar la cuestión de fondo es necesario atender el planteo referido al método empleado para determinar la materia imponible. Sobre el particular, se debe recordar que la ley de rito en sus artículos 16 y 18 establece que ante la falta de elementos ciertos que permitan conocer la existencia y magnitud de la obligación tributaria, el Fisco Nacional puede determinar la materia imponible sobre base presunta empleando para ello hechos y circunstancias conocidas vinculadas con el hecho imponible que posibilitan, en casos particulares, inducir su existencia y medida a través de un método lógico deductivo. A contrario sensu, la determinación de oficio sobre base cierta implica que el ente fiscal conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, y ello sólo es posible cuando el ente recaudador dispone de libros, registros y comprobantes llevados por el contribuyente en legal forma, lo que permite establecer con exactitud el monto de su obligación impositiva.

La regla es la determinación sobre base cierta, si es que el organismo encargado de realizarla dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que suscita la obligación tributaria, tanto con relación a su

existencia como en cuanto a su significación económica.

Sobre esta última premisa y método -base cierta- reposa el acto administrativo apelado, cuyo sustento se encuentra en la propia documentación acompañada por la actora durante el proceso de fiscalización. En atención al argumento expuesto, corresponde rechazar el agravio articulado por el recurrente sobre el método utilizado por el Fisco Nacional en la determinación de oficio y la aplicación de la doctrina vertida en el fallo “Mazza Generoso”.

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

En lo que se refiere a la supuesta carencia de causa y motivación en las resoluciones apeladas, debe recordarse que la discrepancia con los hechos y normas en las que se basó el organismo fiscal, no resulta fundamento válido para la defensa de nulidad, puesto que la apreciación de los hechos que realice el juez administrativo, es una valoración subjetiva, que puede o no compartirse, lo que podrá dar lugar a la confirmación o no de la resolución apelada, pero nunca a su anulación.

En este sentido, no se observan agravios específicos contra los supuestos defectos o vicios de los actos atacados, ni se han demostrado perjuicios concretos como consecuencia de éstos, por lo que este Tribunal no observa que se haya violentado el derecho de defensa de la actora.

Sentado el carácter restrictivo para la procedencia de las nulidades, cabe precisar que respecto a lo estrictamente formal, las resoluciones discutidas, en cuanto al acto administrativo en sí, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos establecidos por el artículo 7º de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo.

En la misma dirección, debe rechazarse el argumento relativo a la falta de competencia e independencia del juez administrativo -Contador Carlos Walter Sala- por haber actuado también en el proceso de fiscalización como Jefe de División. En efecto, de los informes finales de inspección –obrantes a fs. 218/265 y 3050/3097 de los Cuerpos de IVA N°2 y Ganancias N° 19, respectivamente- se desprende que quien ostentaba dicho cargo a ese momento -17/09/2010- era la Contadora Marcela Rodríguez, no habiendo participado de las conclusiones o resultados del proceso de fiscalización el mencionado profesional.

En definitiva, se observa que los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que hace al fondo mismo de la cuestión sometida a decisión de este Tribunal y excede el marco de la nulidad planteada. Por todo lo expuesto corresponde rechazar los agravios de nulidad articulados por la apelante, sin costas atento que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (conf. CSJN, “Bolland y Cía S.A.”, 21/2/13).

VI.- Que, tal como quedaron planteados los hechos, la cuestión a resolver en autos radica en concluir, sobre la caracterización como apócrifos de ciertos documentos emitidos por los proveedores Miguel Ángel Salgado,

David Ariel Soto, Néstor Vecchi, Miguel Cristian Camargo, Diament S.A., Fernando Villarreal, Cristian Javier Villarreal, Servicios y Construcciones Patagónicas S.R.L. y S&S S.R.L.

Ante tal problemática, este Tribunal ha centrado su atención y análisis, en la actividad desplegada por el Fisco, en el convencimiento que a él le corresponde, en primer lugar, el control de la verificación. En otras palabras, el Fisco debe sustentar su pretensión impugnativa a través de elementos concretos y razonables, lo que le permite suponer el carácter apócrifo de las facturas. Frente a dicha impugnación, la cuestión fáctica queda desplazada al contribuyente, que en ejercicio de su derecho de contradicción debe acreditar la verdad de sus dichos, esto es, la veracidad de las operaciones.

Sobre las inconsistencias detectadas con relación a los proveedores referidos, puntualmente, se destaca que: a) la actividad declarada por los mismos no coincide con los conceptos facturados –en algunos casos-; b) los mismos no fueron localizados en ninguno de los domicilios declarados; c) se presentaron contratos de servicios y comodato –en los casos de Fernando Villareal y Cristian Villareal, respectivamente- con diversas irregularidades (entre las que se puede mencionar, la falta de individualización de los bienes objeto del acuerdo, ausencia de fecha cierta y datos personales que no se corresponden con los individuos que intervinieron en el acto); d) los cheques -en su mayoría- fueron descontados en financieras, siendo imposible probar el ingreso del dinero al patrimonio de los supuestos proveedores; y e) no poseen capacidad económica para desarrollar la actividad consignada en las facturas cuestionadas, atento no verificarse la titularidad de bienes registrables –o la subcontratación de los mismos- ni acreditaciones bancarias –que aún en el caso de presentarse, no resultan consistentes con los montos facturados- o empleados en relación de dependencia.

Además, se registra en ciertos proveedores una baja relación débito/crédito en las declaraciones juradas del IVA, mientras que en otros dichas declaraciones no fueron presentadas, al igual que en el caso del Impuesto a las Ganancias y el SUSS. A su vez, de la base de datos del ente fiscal no surgen pagos en los distintos impuestos donde se encuentran inscriptos los presuntos proveedores.

Asimismo, el Organismo recaudador dejo asentado mediante distintas actas las declaraciones efectuadas por cada proveedor, en el marco de un requerimiento o citación cursada por la fiscalización, de cuya lectura surge que la maniobra de evasión fiscal fue aceptada por los propios declarantes, o bien la operatoria descripta por ellos no encuentra sustento en documentación que permita avalar sus dichos. A continuación, a los efectos de una mejor ilustración, se procede a transcribir o exponer las distintas circunstancias correspondientes a cada proveedor:

MIGUEL ÁNGEL SALGADO: en acta F 8400/L 028 N° 0075371 el señor Miguel Ángel Salgado manifestó que: *"…1) Consultado acerca de las operaciones efectuadas con la firma PCC SRL CUIT 30-70932742-5, en el período 01/2007 a 03/2008, manifiesta: que los servicios prestados a la firma consistieron en movimiento de suelos, emparejamiento, compactación de terreno en la cuenca 15 de la ciudad de Neuquén; que no tiene bienes registrables muebles ni inmuebles, que las maquinarias que utilizó para prestar el servicio fueron alquiladas, y que el Sr. Rubio Andrés, su ex asesor contable, quien se domiciliaba en la calle Candelaria no recuerda el número de casa, de la ciudad de Neuquén, fue quien intermedió en la contratación de maquinarias y de mano de obra… Que no recuerda cuánto pagó por este servicio de maquinaria y mano de obra, que le entregó al Sr. Rubio, Andrés el dinero en efectivo para realizar el pago, y que los recibos le fueron entregados al Sr. Rubio... Que no tiene documentación respaldatoria del servicio prestado a la firma PCC SRL, ya que manifiesta haber extraviado parte de ella y que la documentación respaldatoria restante quedó en poder del Sr. Rubio Andrés, quien era su asesor contable, de quien no recuerda otros datos, y a quien no pudo localizarlo más y que tiene conocimiento que ya no vive más en la ciudad de Neuquén. Que firmó un contrato con PCC SRL para la prestación del servicio en la Cuenca 15, pero que no lo tiene en su poder, que le iba facturando a PCC SRL a*

medida que se efectuaba el servicio, que PCC SRL le efectuó los pagos con cheques del Banco Provincia del Neuquén, que fueron cobrados por ventanilla. Que no tiene documentación de las facturas emitidas, ni de los recibos, como tampoco comprobantes de la subcontratación de maquinarias y mano de obra. Consultado el Sr. Salgado, sobre sus principales proveedores y clientes en el período 01/2007 a 03/2008: manifiesta que no recuerda quienes fueron sus principales proveedores y que respecto de los clientes sólo recuerda haber prestado servicios a PCC SRL y a RIBEIRO SRL… Respecto de los comprobantes de retenciones de ganancias manifiesta también que quedaron en poder de su ex asesor contable el Sr. Rubio, Andrés." (ver fs. 1166/1173 Cuerpo del proveedor).

DAVID ARIEL SOTO: con fecha 05/05/2010 el señor David Ariel Soto se presentó en la oficina de la División Fiscalización N° 1 de la Dirección Regional Neuquén dejando constancia en acta F. 8400/L 0028 N° 105508 -obrante a fojas 2509 del c.p.- de lo siguiente: *"…al preguntar si tiene o tenía maquinarias civiles o viales responde que NO… al preguntar si tiene o tuvo empleados administrativos o empleados operativos, responde que NO… al preguntar si tiene o tuvo alguna oficina o base de operaciones para sus actividades responde que NO… consultado sobre los talonarios de ventas impresos a su nombre manifiesta que no posee ningún tipo de documentación de ventas en su poder ya que los talonarios impresos desde el año 2007 se los entregó al señor Mario Buamscha… consultado acerca de su vinculación con Mario Buamscha expresa que lo conoció cuando tenía la gomería que a fines del año 2006, Buamscha le propuso participar de la realización de negocios en los cuales él tenía que encargarse de facturarlos. Para ello, solicitó la impresión de talonarios de facturas tipo A y remitos, y comenzó a llenar los comprobantes con los datos que le proporcionaba Buamscha… preguntado si alguna vez pudo presenciar personalmente la realización de los trabajos que facturaba por encargo de Buamscha responde que no... al preguntar cual es o fue su vinculación con la firma PCC S.R.L. CUIT N° 30-70932742-5 responde que a dicha firma le confeccionaba las facturas, remitos y recibos a pedido del Sr. Mario Baumscha, quien en una hoja le traía escrito lo que debía consignar en dicha documentación. Manifiesta que también le endosaba los cheques que BUAMSCHA le traía y se los llevaba nuevamente y que no quedaban en su poder. También manifiesta que tiene conocimiento que los cheques eran canjeados en la financiera La Solución. Manifiesta que en ocasiones Buamscha pasa a su casa para que realice las facturas y demás documentación o para que endose los cheques y en ocasiones lo hacía ir a la empresa PCC SRL que estaba ubicada en Alcorta y Nordestrom, en el tercer o cuarto piso… al preguntar si conoce el monto facturado a su nombre a la firma PCC SRL responde que NO… A continuación se le exhibe frente y dorso del cheque N° 54112209 de $ 4.500 cuya copia suscribe al solo efecto de su identificación y se pregunta si la firma que está impresa es la de él, manifestando el Sr. Soto que es su firma pero la aclaración no le pertenece. Manifiesta además que él no cobró personalmente ese cheque y que nunca fue al banco a cobrar cheques de PCC SRL, solo los endosaba y se los llevaba Mario Buamscha"*. En virtud de la declaración transcripta, se citó a Mario Buamscha, quien concurrió a la dependencia de AFIP DGI el día 28/05/2010, por dos motivos, el primero de ellos por ser el responsable de la firma Diament S.A. -cuyas operaciones, también fueron observadas- y el segundo para consultarle sobre las operaciones facturadas por David Ariel Soto; al respecto manifestó que: 1°) él utilizaba la empresa del David Ariel Soto pero que no recuerda específicamente el período; 2°) al preguntar cómo era la operatoria, responde que David Ariel Soto tenía una empresa "en regla" y que él (Buamscha) realizaba toda la operatoria en nombre de David Ariel Soto, agrega que él le indicaba a Soto qué tenía que facturar y los cheques de cobro los canjeaban en la financiera La Solución; 3°) al señor David Ariel Soto le quedaba una comisión, y que no recuerda de cuanto era; 4°) al preguntar si al considerar el pago a David Ariel Soto se tenían en cuenta el pago de los Impuestos, respondió que no recordaba pero que tenía registro de ello en su casa; 5°) al preguntar quién asesoraba impositivamente en los trabajos de la empresa de David Ariel Soto, manifestó no tener conocimiento, que Soto se debía encargar de ello; 6°) al preguntar dónde se encuentra la documentación responde que la debe tener Soto; 7°) el señor Buamscha solicitó volver otro día para aportar más documentación, por lo que se acordó una nueva

reunión para el día 31/05/2010. Atento a la no concurrencia del señor Buamscha el día por él elegido, se cursaron varias citaciones, a las cuales nunca asistió, ver fojas 2514/2515 o 2519/2520 o 2525/2526 del Cuerpo del proveedor.

NÉSTOR GERARDO VECCHI: el día 06/07/2010, el señor Néstor Gerardo Vecchi se presentó en la oficina de la División Fiscalización N° 1, y manifestó al ser consultado por su relación con la firma PCC SRL, que le vendió materiales de construcción, al preguntarle si efectuó prestaciones de servicios para PCC SRL, respondió que no; al preguntarle por la documentación respaldatoria de las operaciones comerciales, respondió que la extravió, y que no recuerda quienes fueron sus proveedores. Agrego que no tenía empleados en relación de dependencia; que las facturas de sus operaciones las confeccionaba él mismo; que los materiales entregados a PCC SRL los obtuvo en pago de la venta de una camioneta, no recordando el nombre del comprador de la misma; manifestó asimismo que se facturaron a su nombre las prestaciones efectuadas por Luis Olivares, recibiendo por ello, el pago de los impuestos involucrados más un 10%, pero que en realidad nunca recibió dinero por ello. En ese mismo acto se le exhibieron facturas, recibos y remitos presentados por la responsable a la fiscalización, reconociendo como realizados por él, únicamente seis facturas (del total de 23) Al preguntar sobre las demás facturas, respondió que le entregó a Luis Olivares un talonario de facturas, y que seguramente éste las confeccionó, ver fs. 2860/2861 del Cuerpo del proveedor.

MIGUEL CRISTIAN CAMARGO: el 09/02/2009 se confeccionó acta F 8400/L 028 N° 0073663 -obrante a fs. 1414 y s.s. del c.p.- en las que el proveedor manifestó: 1°) que en el período 2006 a 2007 desarrolló actividades relacionadas con la construcción; 2°) con respecto a los medios financieros utilizados responde que trabaja con el dinero del comitente, le pagan con cheques y los cobra en ventanilla o los entrega a proveedores y a veces los vende; 3°) dice que sus proveedores son Corralón Comehue, Copy Show y en la compra de insumo tales como repuestos de maquinarias para tractores con retroexcavadora con pala frontal, hierro para fabricar andamios, recurre usualmente a chatarreros quienes no le facturan dicha compra; 4°) con relación a las maquinarias utilizadas, responde que se las alquiló a Horacio Quiroga sin aportar mayores datos de esta persona, destaca asimismo que esta persona no le facturó dichos servicios; 5°) con respecto a las prestaciones efectuadas a la responsable, respondió que realizó tendidos de red de agua en Plottier, y que el trabajo lo realizó con un ayudante; 6°) que posee documentación respaldatoria de dichas operaciones, comprometiéndose a buscarla. En ese mismo acto se le notificó un requerimiento de información para que aporte dicha documentación, el que nunca fue cumplido.

DIAMENT S.A.: el día 28/05/2010 el señor Mario Buamscha -presidente de la supuesta firma proveedora- se presentó en la oficina de la División Fiscalización N° 1 labrándose acta F 8400/L 0028 N° 105572, que se transcribe textualmente a continuación: *“ ... 1) Al preguntar qué cargo ocupa en la firma DIAMENT SA CUIT N°33-71066673-9 responde que es el presidente de dicha firma desde que la compró en el 2008... 4) Al preguntar si en el año 2008 realizó obras para la empresa PCC SRL CUIT N° 3070932742-5 responde que sí. 5) Al preguntar qué tipo de operaciones responde que realizó obras de movimiento de suelos en cuenca XV Lote ZI, y que a fines de ese año o a principios del 2009 realizó plateas y se levantaron 50 viviendas en dicho lote. 6) Al preguntar si firmaban contratos, responde que sí, antes de iniciar cada obra, los mismos manifiesta que estaban sellados por Rentas, ya que recuerda que le cobraban el sellado. 7) Al preguntar con qué maquinarias cuenta la empresa para realizar los trabajos de movimientos de suelo responde que DIAMENT SA tiene una retroexcavadora case 580 H y utilizaba una topadora alquilada, también alquiló tractores, palas de arrastre, motocompresores. También utilizaba maquinarias de PCC SRL. 8) Al preguntar si tiene documentación respaldatoria de la compra de la retroexcavadora case 580 H responde que sí, que fue adquirida a Santa Steckli (Confluencia). 9) Al preguntar a quién alquilaba la máquina topadora responde que a una persona apellidada*

Aguilar o Aguilera, y que las demás no recuerda. 10) Al preguntar si la maquinaria estuvo asegurada en el período 2008 responde que sí, que se aseguraron en la compañía Federación Patronal y en La Segunda, que eran contratados por él mismo. 11) Al preguntar con qué personal realizó las obras responde que en los primeros meses de la relación comercial utilizaba personal de PCC SRL y luego los fue incorporando a la firma DIAMENT SA… 13) Se deja constancia que consultado los sistemas del Organismo la firma DIAMENT SA no registra presentaciones de DDJJ Previsionales, por lo cual se pregunta al Sr. BUAMSCHA cuáles eran los nombres de los trabajadores, responde que el capataz era López Fernando, y otros eran López (el padre de Fernando), el Sr. Buamscha realiza un llamado telefónico y le indican otros nombres a saber, Jaime Troncoso y Darío Troncoso, Zalazar, Yancafilo. 14) Al preguntar si tiene un predio o lugar físico en el cual guarda las máquinas, responde que utilizaba el obrador de PCC. Manifiesta que en Junín de los Andes sí tiene varias propiedades y en ellas guarda las maquinarias que utiliza en obras de dicha localidad. 15) al preguntar en qué dirección precisa se encuentra el predio en el que guarda las maquinarias responde que es el Parque Industrial, en predios de los Sres. Jorge Bugane y Raúl Tabales, no recordando la dirección exacta. 16) Al preguntar si tiene alguna oficina en la cual se lleven los registros o contabilidad responde que eso lo lleva en su domicilio sito en José Feliciano 499 de Neuquén. 17) Al preguntar cómo se cobraba por los servicios facturados responde que recibía cheques de PCC SRL. 18) Al preguntar si los cheques eran depositados en una cuenta bancaria responde que no, que los vendía en la financiera la Solución cuyo propietario es el Sr. Vicente, o los canjeaba a otros prestamistas. 19) Al preguntar si tiene documentación o registro del destino del dinero que cobró y en que lo utilizó responde que sí, que se han adquirido máquinas de mano, documentación que se está preparando para aportar. 20) Al preguntar si tiene registros de la magnitud del movimiento de suelo efectuado responde que no. Manifiesta además que el Arquitecto de PCC SRL, el Sr. Blanda debe tener registro de ello… 22) Al preguntar que costos tenía DIAMENT SA para efectuar los trabajos con la firma PCC SRL, responde que tenía costos de alquiler de maquinaria, personal, combustible. 23) Al preguntar la cantidad de personal que tenía a su cargo en la obra de cuenca XV responde que aproximadamente 10 o 12 en el año 2008. 24) Al preguntar si DIAMENT SA vendió materiales de construcción a la empresa PCC SRL responde que sí, para una obra que realizó PCC en Lainez y Ruta 22. y otras obras. 25) Al preguntar si realizó obra de 12 viviendas en Junín de los Andes responde que sí. 26) Al preguntar por la documentación solicitada en F 8600/1 0028 N° 037308 responde que tiene una persona que se está encargando de ello para poder cumplir con la presentación de la mencionada documentación, no recuerda su nombre, pero lo aportará el día lunes próximo". Posteriormente, la documentación nunca fue presentada.

FERNANDO RAMÓN VILLARREAL: el día 02/06/2010 el señor Fernando Villarreal se presentó ante la División Fiscalización N° 1, dejándose constancia de las manifestaciones de este proveedor en acta F. 8400/L 028 N° 105701 -obrante a fs. 2712 del c.p.- y que se transcribe textualmente a continuación: *"…3) Al preguntar si recuerda haber realizado operaciones comerciales con la firma PCC SRL CUIT N° 30-70932742-5, responde que sí. 4) Al preguntar en qué período se efectuaron estas prestaciones responde que no recuerda en qué período fueron realizadas. 5) Al preguntar en que consistió su relación laboral con dicha firma responde que alquilaba máquinas, camionetas, y otros elementos que necesitaban para la realización de obras, quedándose con una comisión, 6) Al preguntar si tiene documentación de los servicios que contrataba a pedido de PCC SRL responde que no, que por dichos servicios no recibía facturas ni documentación…. 8) Al preguntar si durante el período en que prestó servicios a PCC SRL tenía personal a cargo, responde que no... 10) Al preguntar si firmó algún contrato con la firma PCC SRL para prestar servicios responde que no. 11) Al preguntar si posee o poseía al momento de la prestación de los servicios con PCC SRL, automotores, máquinas viales, o herramientas, responde que no... 14) Al preguntar quién tenía el resguardo de la documentación (facturas, remitos, recibos, etc.) manifiesta que lo tenía una persona llamada Mario pero que no recuerda el apellido. 15) Al preguntar cómo se contactaba con 'Mario' responde que se encontraban en el centro y que en algunas oportunidades se*

encontraron en la vivienda de este señor que está en la calle Santa Cruz o Chubut (manifiesta no recordar) a cinco o seis cuadras desde la Ruta Nac. 22 hacia el sur. 16) Al preguntar cómo le pagaba la empresa PCC SRL responde que le entregaban cheques del Banco Provincia emitidos a su nombre. 17) Al preguntar como cobraba dichos cheques, responde que algunos los cobraba por ventanilla en el Banco y otros los vendía a un señor de apellido Montenegro, quien ya ha fallecido. 18) Al preguntar si alguien lo asesoraba en materia impositiva o previsional responde que no, que el Sr. Mario (aún no recuerda el apellido) es quien se encargaba de preparar y presentar las declaraciones juradas, manifestando que Mario lo hacía porque tenía su clave fiscal... 23) Al preguntar cuál era el destino que le dio al dinero que recibía de PCC SRL, responde que en principio tenía que pagar los bienes y servicios que contrataba y solo le quedaba a él aproximadamente el 10% de lo facturado. Dicho dinero lo utilizaba para consumo y gastos personales. 24) Al preguntar si conoce a Mario Buamscha responde que sí, que es vecino, que sabe que trabajaba para PCC SRL pero que no tuvo ninguna vinculación con esta persona."

En atención a ello, la inspección alega que se presenta una incongruencia entre los supuestos servicios de vigilancia prestados y lo manifestado por el proveedor en el punto 5) del acta transcripta en el párrafo precedente: *"... alquiler de máquinas camionetas y otros elementos que necesitaban para la realización de obras..."*.

CRISTIAN JAVIER VILLARREAL: el día 07/06/2010, el señor Cristian Villarreal se presentó en la oficina de AFIP DGI y se labró acta en F 8400/L 0028 N° 105705 en la que se dejó constancia de lo siguiente: *"…3) Al preguntar cuál es su domicilio actual responde que cuando está en la provincia se encuentra en Los Aromos Casa 2 de la localidad de Senillosa, que es una casa que le presta un compañero de arbitraje (manifiesta que es árbitro de fútbol). 4) Al preguntar si recuerda haber realizado operaciones comerciales con la firma PCC SRL CUIT N° 30-70932742-5 responde que sí… 6) Al preguntar en qué consistió su relación laboral con dicha firma responde que le alquilaba máquinas. 7) Al preguntar qué máquinas le alquiló a PCC SRL responde que eran un camión, una retroexcavadora y otra máquina que no recuerda. 8) Al preguntar si es propietario de las máquinas y el camión que manifiesta que le alquiló a PCC SRL responde que no. 9) Al preguntar a quién pertenecían dichas máquinas responde que no recuerda con claridad, que cree que se llamaba Jorge González, y que vivía en el Barrio San Lorenzo de esta localidad… 11) Al preguntar cómo se contactaba con González responde que él lo ubicaba telefónicamente y González se presentaba en el negocio de calle Alcorta. Manifiesta que actualmente ya no tiene el número telefónico… 13) Al preguntar si puede aportar datos descriptivos del camión y las maquinarias responde que no, que nunca vio ni al camión ni a las máquinas. 14) Al preguntar que documentación (con respecto a las maquinarias o a su persona) le exigía PCC SRL para ser proveedor de dicha firma responde que no lo recuerda. 15) Al preguntar si tiene documentación vinculada con las maquinarias que consiguió para realizar las prestaciones responde que tampoco tiene documentación de esas operaciones (ni facturas, ni recibos, ni contratos); recuerda que en ese momento se hizo algún tipo de contrato con González, de alquiler o comodato… 19) Al preguntar si alguien contrató seguros por las maquinarias y el camión responde que él personalmente no lo hizo, pero cree que algún tipo de seguros tenían que tener. 20) Al preguntar cuál es el importe aproximado de las prestaciones efectuadas responde que no recuerda cual fue… 22) Al preguntar si firmó algún contrato con la firma PCC SRL para prestar servicios responde que no… 25) Al preguntar quién tenía el resguardo de la documentación (facturas, remitos, recibos, etc.) y los libros de IVA Compras y Ventas, manifiesta que él lo tenía en su poder… 27) Al preguntar cómo cobraba dichos cheques, responde que lo cambió en una financiera propiedad de una persona de apellido Vicente, por lo cual los endosaba… 29) Al preguntar si alguien lo asesoraba en materia impositiva o previsional responde qué lo asesoraba su hermano Fernando y quien le llevaba los papeles era un contador de nombre Fernando, manifestando que no recuerda su apellido."* (ver fs. 2721/2722 del Cuerpo del proveedor)

SERVICIOS Y CONSTRUCCIONES PATAGONICAS S.R.L.: en acta F. 84001L 0028 N° 105473 -obrante a fojas 2440 del c.p.- se dejó constancia de que la señora Rina Posse -socia gerente de la supuesta firma proveedora- y el señor Gustavo Ariel Aguilar - DNI: 25.139.973 pareja de la mencionada, se hicieron presentes en las oficinas de la División Fiscalización N° 1, aportando en ese acto diversa documentación relacionada con las operaciones cuestionadas, también se efectuaron una serie de preguntas, las que se transcriben a continuación: *"1) Al preguntar por las maquinarias utilizadas para realizar los servicios responde que los servicios se efectuaron con las maquinarias descriptas en los boletos de compraventa entregados. 2)Al preguntar por el personal afectado a dichos servicios responde que el personal que manejaba las maquinarias eran empleados de la firma PCC SRL y que durante el tiempo de prestación del servicio, respondían al Sr. Aguilar quien estuvo a cargo de la realización efectiva del trabajo. 3) Al preguntar si los trabajos de movimientos de suelos se efectuaron con provisión de material calcáreo, responden que no, que realizaban movimientos de suelo en la zona de cuenca XV Lote ZI con calcáreo de PCC SRL y que en ocasiones PCC SRL le prestaba un regador y un compactador para realizar parte de los trabajos. Asimismo manifiesta el Sr. Aguilar que con las máquinas retro compactaba el terreno… 5) Al preguntar dónde se encuentran físicamente las máquinas de la empresa, responde que una de ellas está en el Chañar, trabajando para OMEGA MPL SRL (CAT 215) y otra trabajando en El Huecú para la empresa de Hugo Castro. Se exhibe factura A N°0001-00000084 facturada a Omega SRL el 16/04/2010… 8) Al preguntar cómo se instrumentó el cobró de las operaciones con PCC SRL, responde que se cobró con cheques, los cuales se detallan en los recibos entregados. Los cheques se canjeaban en una financiera y el dinero se destinó principalmente a pagar deudas de la sociedad"*. En atención a lo transcripto, se observó con respecto a lo manifestado por la señora Rina Posse en el punto 2) del acta, que el señor Gustavo Aguilar estuvo a cargo de la realización efectiva de los trabajos facturados, sin embargo, no se encontraba registrado como empleado de la firma proveedora, ni de la responsable (ver fs. 6/7 del c. p.). Asimismo, se acompañaron copias de los boletos de compraventa de los bienes utilizados para prestar el servicio, pero sin exhibir los originales. Respecto de cómo fueron obtenidos las máquinas –en estado de desuso- no se aportó prueba de las reparaciones efectuadas afirmando la Sra. Posse que: *"... fueron reparadas de a poco, con los conocimientos de mecánica del Sr. Aguilar y de conocidos que 'trabajan en el rubro'"* (ver fs. 2459/2460 y 2440 del c.p.). Luego, el 28/04/2010 se presento el señor Gustavo Aguilar en las oficinas de esta AFIP-DGI a efectos de aportar documentación requerida a la firma proveedora, aportando fotocopia de Adicional N° 1 de la póliza de seguros N° 04-11-01001091/6, manifestando que las maquinarias utilizadas -dos retroexcavadoras y una pala cargadora- son de propiedad de Servicios y Construcciones Patagónicas SRL, siendo el resto subcontratadas; además aportó fotocopia de F 206/1 presentado en Agencia Neuquén el 04/07/2008 en el que la señora Rina Posse informó que el 30/06/2008 le sustrajeron talonario A *"... que abarcaba desde 01/16 con vencimiento 30/06/2008...."* (ver fs. 2463/2466 del c.p.). Posteriormente, el día 04/05/2010 la señora Rina Ivana Posse presento como prueba de las operaciones fotocopia de las denuncias efectuadas por el robo de la documentación, de fecha 30/06 y 01/07/2008, y copias de Seguros con vigencia al 31/01/2007, pese a que las operaciones cuestionadas correspondían a los períodos 06/2008, 08/2008 y 10/2008 -ver fs. 2472/2479 del c. p.-.

De dichas circunstancias se puntualizó que la actora no acredito que el personal propio hubiere conducido la maquinaria contratada, y en cuanto a los bienes consignados en las copias de las pólizas, solo uno correspondía a los boletos de compraventa aportados, pero su afectación a los servicios cuestionados no resultó probada considerando que la fecha de vigencia del seguro expiró el 31/07/2007.

S&S S.R.L.: el 05/05/2010 se le solicitó al proveedor la documentación respaldatoria de las operaciones comerciales del año 2008, respondiendo el mismo con una denuncia de robo efectuada el 16/05/2010; en dicha denuncia manifestó que con fecha 08/05/2010 le robaron la documentación de compras y ventas solicitados (ver fs. 2701/2704). Más tarde, el 28/06/2010, se presentó el señor Horacio Marcelo Sánchez -en su carácter de socio

gerente- en las oficinas de esta AFIP-DGI en virtud de la citación efectuada, labrándose acta en F 8400 0028 N° 105747 (ver fs. 2848 del c.p.) en la que dejó constancia de las siguientes manifestaciones: *"1) Al preguntar si la firma S&S SRL ha realizado operaciones con la firma PCC SRL CUIT N° 30-70932742-5 responde que no recuerda haberle prestado servicios. 2) Al preguntar si conoce a dicha firma responde que sí, que la conoce porque es una empresa conocida. 3) Al preguntar si estaba en su poder la documentación respaldatoria de las ventas de la empresa S&S SRL responde que sí, y que personalmente confeccionaba las facturas de venta... 5) A continuación se le exhibe una fotocopia de la factura tipo A N° 000100000013 de fecha 31-10-08, una fotocopia del recibo tipo X N° 00000009 de fecha 13 de noviembre de 2008 ambas con membrete en el que figura la firma S&S SRL CUIT 30-71072832-8, preguntando si la letra consignada era de él, a lo cual el Sr. Sánchez responde que es su letra y que la firma consignada es de él. Asimismo se le exhibe una fotocopia de la Orden de Pago N° 000001-00000961 emitida por la firma PCC SRL en fecha 12/11/2008, reconociendo como propia la firma inserta en este documento. El Sr. Sánchez manifiesta que no recordaba que había prestado dichos servicios, pero que recuerda con seguridad que los había realizado "el año pasado"… 6) Al preguntar qué servicios habría efectuado, responde que fue el alquiler de una camioneta dominio HJH300 que no es de propiedad de la sociedad S&S SRL sino de su hermano José María Sánchez. 7) Al preguntar si hubo alguna facturación entre José María Sánchez y S&S SRL responde que no. 8) Al preguntar cómo habría cobrado los servicios responde que recibiendo valores (cheques) y cree que los vendió a una financiera, estando casi seguro que se trató de la financiera de propiedad del Sr. Vicente "La Solución"… 13) Al preguntar si el alquiler de la camioneta a PCC SRL se realizó con o sin chofer responde que se realizó con chofer, y que no recuerda la forma en que se pactó el precio de las prestaciones. 14) Al preguntar el nombre del chofer responde que no recuerda en ese momento a quién contrató. 15) Al preguntar si siempre trabajó con el mismo chofer o eran varios, responde que no, que cuando tenía trabajo contrataba a alguno, no recordando el nombre de ninguno de ellos. 16) Al preguntar cómo los ubicaba o contactaba, responde que tenía los datos por referencia, porque habían sido remiseros, o algunos los contactaba por avisos clasificados del diario. 17) Al preguntar si la firma S&S SRL ha confeccionado algún balance comercial, responde que no… 20) Al consultarle sobre la documentación de las operaciones de ventas y compras de períodos posteriores a la fecha de la denuncia de robo del 16/05/2010 responde que obra en su poder, pero que no ha realizado operaciones desde esa fecha".*

VII.- Que, respecto del Impuesto al Valor Agregado, debe señalarse que las impugnaciones de los proveedores han sido adecuadamente ponderadas por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios graves, precisos y concordantes, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y que los bienes y/o servicios a los que ellas se refieren hayan sido adquiridos a tales proveedores, en cuanto se acredita entre otros, que se trata en todos los casos de sujetos sin capacidad operativa, patrimonial y económica necesarias para efectuar las operaciones comerciales que registran con la actora.

En el particular resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, corresponde que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida (cfr. "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007).

Si bien el organismo fiscal no puede 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, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la existencia de las operaciones, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario, lo que no ha ocurrido en la presente causa.

Conforme a reiterada jurisprudencia, para que se pueda computar el crédito fiscal se deben cumplir una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre discriminado en la factura o documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad de los sujetos emisores de las facturas en juicio de efectuar tales operaciones, resulta lógico que se observen las mismas por la falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando su impugnación.

Por último, se debe recordar en tal sentido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido 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), que resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) “ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva”, del 10 de marzo de 2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas (CSJ 848/2014 (50-M)/CS1 R.O. “Molinos Río de la Plata SA c/ EN –AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva” del 25 de agosto de 2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015, la C.S.J.N. in re "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI ", sostuvo *"9º) Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles ...". Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó.”*

VIII.- Que, ahora bien, en el particular surge que ante los graves indicios en que sustenta el ajuste el Fisco Nacional, la parte actora no ha logrado desvirtuarlos con la prueba aportada en las presentes actuaciones.

Del resultado de la prueba informativa dirigida a la AFIP obrante a fs. 573/602, surge que la misma se limita solamente a exponer la rentabilidad promedio para la actividad de la construcción –sin perjuicio del posterior análisis que se efectuará sobre este aspecto infra- y las copias de pantallas obtenidas del registro E-apoc, siendo tales circunstancias insuficientes para acreditar la existencia de las operaciones en cabeza de los proveedores cuestionados y el correspondiente hecho imponible en cabeza de los mismos relacionado con el concepto consignado en la factura.

Idéntico temperamento corresponde aplicar al resto de los oficios obrantes a 603/604, 606/613, 654/698, 699/738, 739/744 y 748/752, que dan cuenta de los distintos proyectos y licitaciones adjudicadas a la encartada y el beneficio obtenido en ellos.

Comentario aparte merece la respuesta brindada por la Cooperativa de Trabajo Esfuerzo Unido, la que simplemente informó que celebró un contrato con el proveedor Sr. Fernando Villarreal, sin acompañar documentación alguna que permita verificar la veracidad de sus dichos.

En atención a lo dicho, los indicios detectados por la autoridad fiscal, confrontados con la prueba desarrollada, no hacen más que confirmar que las operaciones han sido correctamente cuestionadas.

Es preciso mencionar que si bien no le son imputables a la contribuyente los incumplimientos de terceros así como que no le es oponible que en el domicilio no puedan ser ubicados, si le cabe a la recurrente relevar la calidad de aquellos con quienes supuestamente contrató, y en tal sentido resulta oportuno mencionar que no pueden considerarse las impugnaciones realizadas por el Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis individual como pretende equivocadamente la actora, para concluir si tenía obligación de conocerlas o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial con sus proveedores, que se conjugan con un conjunto de otras anomalías propias de operaciones irregulares.

Cabe añadir que en el examen de las presentes actuaciones no se ha considerado relevante que el proveedor no figurase en la base APOC al momento de las operaciones cuestionadas y que contara con autorización para emitir comprobantes (conf. Excma. Cámara, Sala III, Causa Nº 27618/2013, “Giménez Rosa Martina (TF 29583-I) c/ DGI” del 19-11-13; y Sala II, Causa Nº 17663/13, “Agroservicios Sur SA (TF 33325-I) c/ DGI” del 10-13) pues lo concreto y decisivo es que al demostrarse los extremos que tornan inverosímiles las operaciones, la inclusión o no del proveedor en la citada base, no comporta un factor que permita soslayar los datos obtenidos y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las mismas.

También, vale aclarar que no es vital la oportuna aprobación por parte de la AFIP o de otros organismos estatales para que dichos sujetos, proveedores, se encuentren habilitados o en condiciones de existir jurídicamente, operar comercialmente o emitir facturación, todo lo cual podrá hacer final y eventualmente reprochable y sancionable el incumplimiento de deberes de los funcionarios actuantes. En este estadio de la controversia y a la luz de aquello que consta en el expediente, lo que fundamentalmente debe establecerse es la materialidad y veracidad de la operación desde el punto de vista económico dado que el hecho imponible en crisis, que pudo haber dado lugar al cómputo de créditos fiscales, es un hecho económico más allá de las relaciones jurídicas entre las partes.

En conclusión, dado que la contribuyente no reúne los requisitos necesarios a fin de validar el cómputo de los créditos fiscales correspondientes a las operaciones de compras analizadas, y que además, no ha logrado sustentar la existencia de las operaciones con medios probatorios idóneos, contando con dicha oportunidad, se resuelve confirmar las impugnaciones efectuadas por el Fisco Nacional en la Resolución N° 189/2012 –sobre el Impuesto al Valor Agregado- con costas.

IX.- Que en lo que respecta al ajuste proyectado en el Impuesto a las Ganancias, cabe señalar que la ley del gravamen en su artículo 80 (del t.o. en 1997 vigente al momento de los hechos) dispone como principio general que *“los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto... ”*. A su vez, el art. 87 de dicho texto legal prescribe para las ganancias de tercera categoría aplicable a la especie, que *“se podrá*

deducir: a) Los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio...".

Bajo esta lógica, es que debe analizarse la prueba aportada en las presentes actuaciones, a los fines de considerar a las operaciones cuestionadas como gastos normales del giro comercial de la firma -y por ende deducibles del tributo de marras- o si, por el contrario, no se han configurado.

En el informe contable agregado a fs. 3623/3630 del Cuerpo de Ganancias N° 19, se observa que los profesionales intervinientes relevaron la totalidad de los contratos celebrados por la recurrente con terceros comitentes, durante los períodos 10/2006 a 12/2008, consignando en cada uno de ellos el importe acordado y las fechas de inicio y finalización de las obras. A partir de ello, junto con los datos volcados en los Estados Contables de los ejercicios 2007 y 2008, los peritos calcularon las distintas rentabilidades promedio que arrojaban las obras en caso de aceptar la totalidad de los gastos computados por la actora, o si por el contrario no se consideraban los gastos impugnados por el Fisco Nacional. Como resultado de la comparación entre ambas alternativas, los actuantes expusieron que: *"1) Porcentaje de rentabilidad que surge de los Estados contables Ejercicio 2007: Bruta 19,24%, Neta s/impuesto 13,72%, Ejercicio 2008: Bruta 22,19%, Neta s/impuesto 12,35% 2) Teniendo en cuenta los ajustes proyectados por el fisco: Ejercicio 2007: Bruta 52,24%, Neta s/impuesto 46,73%, Ejercicio 2008: Bruta 54,86%, Neta s/impuesto 45,03%. Los datos transcriptos implican que la empresa dedicada a la actividad pública –de acuerdo a las impugnaciones de los ajustes proyectados por el fisco- obtendría rentabilidad bruta, del orden del 52,24% para el ejercicio 2007 y del 54,86% por el ejercicio fiscal 2008. Y netas sujetas a impuesto, en el orden del 46,73% y 45,03% respectivamente. Si, además se calculase la rentabilidad sobre los gastos y costos invertidos, sean estos netos o brutos, los márgenes de rentabilidad, teniendo en cuenta los ajustes proyectados por el fisco, superarían el 100% de los gastos y costos totales incurridos. En opinión de los peritos actuantes, y a fin de dar respuesta al punto 4 in fine, las utilidades brutas y netas sujetas a impuesto por los ejercicios 2007 y 2008, proyectadas por el fisco, resultan incompatibles con las operaciones efectuadas por la empresa PCC SRL, la actividad desarrollada y los contratos celebrados en los períodos objeto de la presente pericia, ya que no guarda relación con las practicas normales de mercado, por tratarse de obra pública."*

Por su parte, del peritaje técnico obrante a fs. 3694/3697 del Cuerpo de Ganancias N° 19, surge que el Ingeniero Bellora Héctor Alberto realizó una evaluación técnica-económica de las facturaciones por servicios recibidos de distintos proveedores, derivados de los contratos suscriptos por PCC S.R.L. con la Agencia de Desarrollo Sustentable del Neuquén (ADUS) y especificó que: *"La empresa PCC SRL hizo entrega de copias de facturas de sus distintos proveedores que se han volcado en el Anexo II. Del mismo surge que los conceptos de las mismas son coherentes y guardan relación con los trabajos desarrollados y descriptos en el párrafo precedente… Tanto los conceptos facturados, como los importes totales computados por PCC S.R.L., reflejan prácticas normales de mercado en este tipo de contrataciones de obra pública. De cálculos matemáticos –en cuanto a la obtención de una rentabilidad promedio-m las contrataciones analizadas indican que la empresa ha obtenido una rentabilidad promedio del treinta y tres por ciento (% 33) sobre el valor total de los ingresos brutos para afrontar los gastos generales e indirectos de las obras tales como jefatura de obra, capataces, administrativos, obradores y depósitos, oficinas para inspección, seguros, gastos generales de empresa y beneficio empresario. La situación descripta, resulta constituir un porcentaje normal para los contratos de obra pública. Debe tenerse en cuenta que las características de los contratos celebrados por la firma PCC S.R.L. constituyen contratos habituales y normales dentro de las contrataciones que efectúan los estados, municipales, provinciales y nacional. Contratos en los cuales se prevé generalmente una rentabilidad del 10% al 15%... **Del trabajo realizado, y con la documentación tenida a la vista; surgen como consistentes, técnicamente necesarios y económicamente y viables, los conceptos e importes de las facturaciones de terceros a la firma PCC S.R.L. por los trabajos que la***

misma debía desarrollar en el Lote Z1 de Cuenca XV en el marco de sus contratos con la Agencia de Desarrollo Sustentable del Neuquén (ADUS).” (el destacado me pertenece).

En la misma dirección, en cuanto a la rentabilidad que debe registrarse en estos casos, se expidió la Unidad Provincial de Enlace y Ejecución de Proyectos con Financiamiento Externo U.P.E.F.E. al decir: *“Se acompaña la estructura de costos determinada por el Ministerio de Economía y Obras Públicas para sus presupuestos oficiales y conforme a las seis regiones en que se dividió la provincia a esos efectos, apreciándose en todos los casos un 10% estimado de beneficio…”* (vide fs. 607). A ello debe agregarse la respuesta de la Subsecretaria de Obras Públicas Dirección Municipal de Asuntos Jurídicos de Neuquén: *“La empresa PCC S.R.L. accede a un Contrato de Obra Pública, a través de una CONTRATACIÓN DIRECTA OE N° 20/2006, con fecha 17 de enero de 2007, para la Ejecución de la Obra: ‘Limpieza y Acondicionamiento con Obras de mejoras del Conducto Pluvial de Calle Laínez entre San Martín y Planas – Cruce de Multitrocha LASTRA ENTRE Laínez y Leguizamón’… El Beneficio Empresa, de esta Obra es del diez por ciento (10,00%), valor de porcentaje que se desprende de los Análisis de Precios que respaldan los Precios Unitarios de la Oferta presentada…Posteriormente existe una Ampliación de la Obra de referencia que es CONVALIDADA por un mayor tiempo y un mayor volumen de trabajo… Sabiendo que el Monto Adicional de Convalidación fue de… si a este Valor le hacemos la deducción del I.V.A., resulta un Valor de… de donde el BENEFICIO que es de un 10,00% alcanza el Valor de …”* (vide 748/750).

Dichas contestaciones presentan porcentajes superiores a los informados por la propia AFIP: *“Atento a lo solicitado en el oficio del asunto, y respecto del punto 1) se adjunta consulta de Sistema Bafis- Parámetros Estadísticos en el cual se observa la actividad seleccionada (construcción 410011) y cuadro con la rentabilidad promedio de la actividad solicitada por dependencia para el Ejercicio 2007 y 2008 en el cual se obtiene que la rentabilidad promedio para la actividad de construcción es del 0,29% para el ejercicio 2007 y del 0,22% para el ejercicio 2008 para las localidades comprendidas dentro de Agencia Sede Neuquén.…”* (vide fs. 573).

En función de todo lo expuesto, se desprende que los gastos impugnados se presentan como razonables y necesarios para llevar a cabo los compromisos asumidos por la actora en las obras en que fue adjudicada; siendo los porcentajes de beneficios registrados por la firma coherentes con los oportunamente informados por los distintos organismos públicos, e indicados por los peritos en sus respectivos informes. Tampoco puede pasar desapercibido que la existencia misma de los proyectos donde participó la rubrada –y que fueron detallados en las medidas probatorias analizadas- no fueron controvertidos, dado que resultan indispensables para mantener la empresa en marcha y ejercer su actividad principal; circunstancias éstas que conducen a calificar a dichas erogaciones como deducibles –de acuerdo al principio legal contenido en el artículo 80 del tributo examinado- en el Impuesto a las Ganancias, pese a que –como se expresó en el Considerando precedente- no se ha logrado probar que los sujetos mencionados en los comprobantes impugnados fueran los verdaderos proveedores/prestadores, lo que llevo a la confirmación del ajuste formulado en el Impuesto al Valor Agregado, por los fundamentos expuestos.

Va de suyo, que de validar la tesis fiscal ello implicaría aceptar un margen de beneficio significativamente mayor al informado, incluso por el propio Organismo recaudador, obteniéndose un resultado que no se condice con la realidad económica del rubro.

Asimismo, cabe señalar que yerra el Fisco Nacional al sostener el ajuste citando un pasaje de la pericia técnica en forma parcial, a saber: *“No es posible realizar un juicio de valor respecto de volúmenes de aportes de material o cantidad de equipos necesarios sin tener la documentación técnica detallada de cada obra (curvas del terreno natural y planos de rasantes de terreno terminado).”* En efecto, tal afirmación no puede conducir a la

inexistencia del gasto, cuando lo que se pretende obtener es un cierto grado de razonabilidad y de proporcionalidad de los mismos frente a las obras objeto de comparación. En esta línea es el propio perito quien aclara al final de su informe que *"No es posible realizar una estimación seria de la cantidad de horas máquina y operarios que pudieran trabajar, puesto que esto es muy variable de acuerdo al equipo que se pudo utilizar y a las secuencias de trabajo desarrollada. No obstante lo cuál del análisis realizado de las facturaciones de terceros a PCC S.R.L., se concluye que las erogaciones están acorde a los trabajos encomendados por el Comitente"*. Es decir, que independientemente de la imposibilidad de imputar en forma exacta la provisión de bienes y servicios por parte de cada proveedor –como insiste la inspección- los conceptos consignados en los comprobantes se encuentran vinculados con las obras llevadas a cabo, las que –como se dijo- representan la actividad principal de la actora, presentándose éste aspecto como indispensable a la hora de admitir la deducción en el balance impositivo del presente caso.

Por lo tanto, voto por revocar parcialmente la Resolución N° 188/2012, en lo que se refiere al Impuesto a las Ganancias, con más sus intereses resarcitorios proporcionales y multa, con costas.

X.- Que con relación al ajuste en "salidas no documentadas" es preciso señalar que el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias dispone que cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del 35%.

Tal como lo señaló la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 326:2987, 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.

Como con acierto lo expresara el Dr. Torres, se trata de un "impuesto proporcional y real a la renta neta presunta que se atribuye al beneficiario oculto. Pero esta misma ocultación ha llevado al legislador a adoptar un arbitrio técnico de inobjetable razonabilidad, cual es el de indicar como sustituto tributario al pagador de esa erogación quien desplaza así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es el beneficiario oculto o sustituto tributario" y recuerda que "el sustituto tributario debe ingresar al pago definitivo por la salida no documentada en el término de quince (15) días desde que la erogación se efectuó (art. 52, último párrafo del DR)" (Torres, A.: "Salidas no documentadas" - DTE - septiembre de 1990 - pág. 232).

En ese contexto, cabe destacar que el artículo 37 de la ley del gravamen efectúa una presunción, partiendo del hecho de la no existencia de documentación: ella es, que todo gasto que no se encuentre documentado implica, que el que percibió la renta, no la consideró gravada y, por lo tanto, no pagó el impuesto correspondiente por ella.

Ello se condice con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 55 del decreto reglamentario que establece: "Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el art. 37 de la ley, que recae sobre tales retribuciones".

Ahora bien, considerando tanto la norma transcripta como el análisis efectuado sobre los distintos proveedores, su tratamiento en el IVA –cfr. Considerando VII- y las pruebas agregadas en autos, surge que –más allá de admitir la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias, de acuerdo a lo resuelto en el Considerando IX- la actora no demostró fehacientemente que el servicio haya sido realmente prestado por los sujetos declarados, ni identificó a

los reales beneficiarios de los pagos efectuados, lo que lleva a concluir que las sumas comprendidas por tales objeciones debe tenérselas como salidas no documentadas, sujetas al tratamiento que para las mismas prevé el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias.

XI.- Que en lo que hace a la adquisición de bienes, corresponde revocar el ajuste en el Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas (con más sus intereses y multa proporcionales), en atención a lo previsto en el artículo 38 inc. a) de la ley del gravamen, con costas.

XII. -Que, en materia de los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

XIII.- Que, por otro lado, en lo que respecta a la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas, en la parte que se confirma, es preciso señalar tal como lo sostuvo la Sala “B” de este Tribunal al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A." de fecha 25/10/04, “Translavial S.A.” de fecha 21/11/2005 y más recientemente con la actual composición de la Sala en “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia” de fecha 26/03/2019, el instituto previsto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme el criterio sustentado por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Radio Emisora Cultural S.A.”, del 9/11/00, y “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley Nº 11.683.

Por otra parte, la cuestión ha sido tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI”, donde compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el Organismo Fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

En cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) Nº 893 (esto es, 20/10/2000), tal como es el caso de autos, conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley Nº 11683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben serían pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Sentado lo anterior, resta analizar el aspecto infraccional determinado, con sustento en el artículo 46 y 47 –inc. b)- de la ley procedimental.

En primer lugar, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino

también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, *"...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado"*.

En este punto, visto la serie de investigaciones que tuvo que llevar a cabo la fiscalización –ver lo referenciado precedentemente en el Considerando VI- es que se puede considerar que la actora utilizo un ardid o engaño con el objetivo de defraudar al Fisco Nacional.

En el presente caso, en lo que concierne al fondo de la cuestión, la actora no ha podido aportar detalles fehacientes y relevantes sobre la veracidad de las operaciones de compras realizadas con los proveedores cuestionados por la fiscalización, ni elementos que permitan desvirtuar las presunciones contempladas en el artículo 47 de la ley de rito y que fueron utilizadas por el ente fiscal.

Por lo expuesto ut supra, se concluye que la sanción efectuada por el organismo fiscal ha sido adecuadamente ponderada, toda vez que se acreditó no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino que también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

En consecuencia, ante la ausencia de soporte probatorio, tanto en sede administrativa, como ante este Tribunal y por las circunstancias expuestas, corresponde confirmar la sanción aplicada, con costas.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos y a los Considerandos IV, VI, VII, VIII y IX del voto del Dr. Porporatto.

Con respecto a la defensa de nulidad, si bien adhiero a la solución propiciada por el Vocal preopinante, disiento en cuanto a las costas. En efecto, estas deben ser soportadas por la recurrente toda vez que los argumentos que la sustentan están dirigidos a obtener expresamente la declaración de nulidad prevista en el artículo 171, inc. h) de la ley de rito, pues reposan –como quedó dicho- en la ausencia de elementos esenciales del acto administrativo. Asimismo, su planteo mereció réplica concreta por parte de la apelada, por lo que no advierto razones para apartarme de la aplicación del artículo 68 del C.P.C.C.N.

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

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

II.- Que resta entonces tratar el ajuste en salidas no documentadas.

En principio, cabe tener presente que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto, que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las disposiciones legales y reglamentarias exigen, además,

que la erogación considerada como gasto este respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

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

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

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

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

Por su parte, el Dr. Torres explica que la disposición en estudio, consiste en una presunción "iuris tantum" que la erogación es íntegramente ganancia neta gravada para el beneficiario oculto, con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas, configurándose un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota máxima en todos los casos. *"Consecuencia de ello es, también, que el impuesto a ingresar por éste concepto lo sea en forma de pago definitivo, que lo configura así como un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota marginal máxima para todos los casos"* (cfr. Torres, Agustín, "Salidas no documentadas", DTE, X, pág. 5 y 6).

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

Conforme lo ha señalado la doctrina y receptado la jurisprudencia, la finalidad de la norma no es otra que poder gravar en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de la documentación, no puede localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal. En esa dirección, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que *"…lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio"* (C.S.J.N., Radio Emisora Cultural S.A., 9/11/2000).

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

segundo, la exención del pago del impuesto no sea admitida a pesar de reconocerse la deducibilidad…".

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

Ahora bien, cabe 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.

III.- Que en ese contexto, ante las pautas legales citadas y teniendo en consideración las conclusiones a las que se arribara supra, cabe concluir que le asiste razón al ente fiscal. En efecto, como ha quedado dicho, la inspección detectó la existencia de erogaciones efectuadas por la responsable, carentes de documentación respaldatoria que permita acreditar la real existencia de las operaciones que le dieran origen, habida cuenta que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones.

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

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

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

IV.- Que respecto a la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que se sustenta en

los artículos 46 y 47, inciso b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998), se adelanta, a mi criterio debe ser revocada.

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

Debe tenerse presente que para nuestro sistema tributario, la declaración jurada es aquélla que efectúa el contribuyente o el sujeto obligado a declarar, mediante la cual realiza una operación de interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (conf. Jarach, Dino; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Abeledo-Perrot, pág. 432 y sgtes). Es así, que como con justeza lo dice el Profesor Giuliani Fonrouge, la declaración tributaria es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. Es el medio por el cual el contribuyente fija el monto del impuesto, mientras no sea impugnada, regula la existencia y medida de la obligación tributaria. (conf. CNACAF, Sala I, "MOUKAREL S.A.C.I. y F", 20/5/94).

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

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

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11683. En efecto, de consuno con dicho precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los artículos 39, 45 y 46 de la LPT, las boletas de depósito, deben cumplir con los siguientes elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte" (conf. CNFED. CONT. ADM., Sala I; "Smurfit Kappa de Argentina S.A.", 17/5/2016). Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que aquellos fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

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

En atención a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1°) Confirmar la Resolución N° 189/2012 por el Impuesto al Valor Agregado (cfr. Considerando VIII y XII).

2°) Revocar parcialmente la Resolución N° 188/2012, en lo que se refiere al Impuesto a las Ganancias, con más sus intereses resarcitorios proporcionales y multa (cfr. Considerando IX).

3°) Confirmar parcialmente la Resolución N° 188/2012, en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas, con más sus intereses resarcitorios proporcionales y multa (cfr. Considerando X, XII y XIII).

4°) Revocar parcialmente la Resolución N° 188/2012, en cuanto determina el Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas, con más sus intereses resarcitorios proporcionales y multa (cfr. Considerando XI).

5°) Las costas se imponen en orden a sus respectivos vencimientos.

6°) Ordenar a la AFIP-DGI, para que en el término de treinta (30) días, practique la reliquidación de la Resolución N° 188/2012 -cfr. lo resuelto en los puntos precedentes-.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 11:07:22 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 11:38:00 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 12:34:47 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.31 12:34:48 -03:00