República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-31215470-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 1 de Abril de 2022

Referencia: Sentencia - Expte. N° 48.004-I Arcemac SRL y su acumulado N° 48.005-I Arcemac SRL-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El expediente caratulado Nº 48.004-I: “ARCEMAC SRL s/apelación - Ganancias - Salidas no Documentadas” y su acumulado N° 48.005-I, caratulado: "ARCEMAC SRL s/apelacion - IVA" a resolución de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (VocalTitular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I- Que a fs. 35/53vta y fs.130/150vta la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones N° 92/2017 y 91/2017 (DV RRBB), por las cuales se determina su obligación en concepto de Impuesto a las Ganancias -SND- por los períodos fiscales 2011, 2012, 2014 y el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales agosto de 2010 a enero de 2014, en ambos casos con más intereses resarcitorios y se le aplica multa con sustento en los artículos 46 y 47 incs. b) y c) de la Ley Nº 11.683.

La actora señala que resulta preocupante cómo la administración fiscal, aparenta fundar una determinación, transcribiendo el descargo oportunamente realizado, y la prueba ofrecida. Señala que hace una transcripción completa de partes del descargo y de la totalidad de la prueba ofrecida, lo que hace tedioso y poco práctica la lectura de la resolución, buscando justificar con una inusitada extensión, la inconsistencia de la justificación.

Afirma que resulta contrario al sentido común suponer que la recurrente participó de una maniobra dolosa en la adquisición de un caño y de la preparación e instalación de unas estructuras metálicas cuando toda la operatoria cuestionada representa el 0,80 % de la totalidad de las compras de los períodos auditados.

En relación a la compra de caño sostiene que la fiscalización no discute la existencia misma de la operación sino que considera que no ha sido realizada con la empresa que la factura. Señala que de la propia vista reconoce que

la recurrente reconoce las operaciones facturadas a Arcemac SRL, son dos facturas, se realizaron los pagos efectuando las respectivas retenciones en el impuesto a las ganancias. En esa misma respuesta Lebeche -proveedor observado- señala cómo entregó la mercadería. También responde que no tiene empleados en relación de dependencia.

Por otro lado señala que el otro reproche fiscal tiene que ver con la firma Montajes Insutriales Aoniken SRL, prestadora de servicios de armado de estructuras metálicas y en su caso, de su colocación.

Manifiesta que la fiscalización reconoce que de acuerdo con el seguimiento de los cheques, los trabajos fueron realizados a Arcemac SRL con la intervención de Bravo Juan, pero descartan la participación de la sociedad de la cual Bravo forma parte. Luego la Administración destaca la facturación de Aomiken SRL en los períodos fiscales involucrados.

En cuanto a la salida no documentada afirma que ha quedado acreditado que la recurrente le ha pagado a Montajes Industriales Aikonen SRL. Alega que resulta desatinado que la fiscalización reproche que esos cheques fueron descontados por la firma en una o más financieras locales.

En cuanto a la aplicación de multa manifiesta que no hay posibilidad de aplicar la presunción del inc. b) del art. 47 porque no se dan las condiciones exigidas por la norma. En cuanto a la aplicación del inciso c) del art. 47 citado la pretensión fiscal no corre con mejor suerte que la anterior. Señala que no se comprende de dónde surge la “manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias”. No se observa en la vista ni en las actuaciones cuál ha sido el error en contratar con esos prestadores. Por otro lado, las facturas recibidas no muestran discordancia alguna con las normas legales involucradas.

Afirma que si esos prestadores no presentan declaraciones juradas, si cuando las presentan no arrojan saldos a pagar, o si arrojando saldo a pagar no lo pagan, ello no le sería imputable. Afirma que oportunamente deberá declararse la inconstitucionalidad de los incisos b) y c) del art. 47 de la ley de procedimiento.

Alega que si admitimos que a las contravenciones le caben todos y cada uno de los principios del derecho penal, la posibilidad de presumir el dolo por ley no puede ser admitida. Alega que la vulneración a la presunción de inocencia prevista en el art. 18 de la Constitución Nacional surge prístina y evidente. No cabe que el acusador sea relevado de la prueba de cargo.

Ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se revoquen los actos apelados, con costas.

II.- Que a fs. 65/74 y 161/169 el Fisco Nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

En primer lugar manifiesta que los actos apelados son fieles a la expresión de los hechos y circunstancias que motivaron a su dictado, pues basta para ello una simple lectura de sus considerandos.

Alega que las determinaciones cuestionadas se ajusta en un todo a derecho de acuerdo a las previsiones tanto de las Leyes de Procedimiento Fiscal y Administrativo como la del gravamen involucrado.

Afirma que el hecho de que los proveedores en cuestión se encontraren inscriptos ante la autoridad fiscal, habiendo éstos obtenido el número de CUIT correspondiente, responde a una mera inscripción, no resultando la presentación de declaraciones juradas por parte de aquellos, o la práctica de retenciones sobre los montos consignados en los mentados comprobantes, prueba irrefutable de que las operaciones impugnadas hayan sido

realizadas por aquellos, siendo que dichos aspectos pudieron ser utilizados para otorgar visos de veracidad a la operatoria impugnada.

Sostiene que el cumplir con las formalidades de facturación establecidas, o que las presuntas operaciones hayan sido registradas, no impide que posteriormente sean pasibles de impugnación por apócrifos. Lo contrario implicaría avalar las operaciones que realicen los contribuyentes exclusivamente mediante el mero cumplimiento formal y superficial de las normas de facturación y registración, sin atender a la realidad material de la situación.

Manifiesta que la inclusión o no en la Base APOC de los proveedores involucrados, no resulta ser el único indicio que define la impugnación, a ello se suman a las inconsistencias e irregularidades detectadas y detalladas en las resoluciones dé vista oportunamente conferidas, estás a su vez apoyadas en toda la actividad fiscalizadora que surge de los antecedentes que se ofrecen. Elementos que configuraron los Indicios precisos, graves y concordantes en desmedro de las operaciones que no se reconocen como prestadas por las firmas proveedoras.

Sostiene que en el supuesto caso de la no inclusión de los proveedores cuestionados en la base E-APOC a la fecha de algunas de las operaciones que pudieren ser cuestionadas, no garantiza que aquellos hayan operado comercialmente durante los períodos fiscalizados, ello por cuanto dicha base se nutre de información recabada en procesos de inspección a medida que se van detectando irregularidades. De hecho pueden haberse incluido en la misma, sujetos que también se manejan de forma regular pero, a modo de ejemplo, ha sido detectada en cabeza de los mismos la "venta de facturas" con el único objeto de engrosar créditos fiscales y deducción de gastos de quienes se hagan de éstas últimas a los fines de justificar, o bien operaciones inexistentes, o bien operaciones concertadas con sujetos que se encuentran fuera del sistema, es decir que no facturan los servicios y/o ventas que eventualmente perfeccionen, no ingresando en consecuencia el IVA cuyo crédito fiscal después se pretende deducir.

La conducta desplegada por la recurrente encontró adecuación típica en el artículo 46 de la Ley 11.683 (texto vigente), teniendo en cuenta asimismo además de todo lo relatado a lo largo del presente responde, las presunciones de dolo contenidas en los incisos b) y c) del artículo 47 del mismo cuerpo legal. En cuanto a su graduación, manifiesta que si bien el propio Juez Administrativo reconoce la falta de antecedentes sumariales de idéntica naturaleza, se advierte la gravedad del accionar y la peligrosidad fiscal que los hechos evidencian al haberse constatado la deducción de créditos fiscales improcedentes en forma conciente y deliberada.

Hace reserva la cuestión federal y solicita se confirme el acto apelado, con costas.

III.- A 192 se resuelve abrir la causa a prueba ordenándose producir la prueba testimonial. A fs. 249/251 se produce la prueba testimonial. A fs. 255 se clausura el período de instrucción, se elevan los autos a consideración de la sala “B” y pasan para alegar. A fs. 256/261vta y fs. 263/266 obran alegatos de la actora y Fisco Nacional. Finalmente a fs. 277 se llaman los autos a sentencia.

IV.- Que a raíz de la fiscalización se constató que de los antecedentes reunidos se apreciaban graves irregularidades a criterio de la Administración, que por sus características, resultan atribuibles a: 1) Lebeche SA (CUIT 30-71034795-2) y 2) Montajes Industriales Aoniken SRL (CUIT 30-710916920-1).

1) Lebeche SA: El Sr Norberto Arens -en carácter de gerente- aportó en respaldo de las operaciones impugnadas: listado de las operaciones impugnadas en el período fiscalizado, facturas, órdenes de compra, comprobantes de retenciones, constancias de AFIP de constatación de validez de comprobantes emitidos, consulta padrón en la base E-APOC, copia de los libros de Iva Compras y Ventas, entre otra documentación.

El crédito fiscal impugnado asciende a $ 16.608,21 correspondiente a las facturas N° 1-175 de fecha 20/09/2010 y N° 180 de fecha 01/10/2010, por la compra de 12 metros de caño de acero de 30" según comprobantes adjuntos a fojas 83 del cuerpo de iva y fs 105 del cuerpo auxiliar e- apoc.

Que de la consulta en el padrón general de contribuyentes del Organismo surge que sus integrantes son: Gauto Julia Elena —CUIT 27-22695862-8- (presidente, administrador de relaciones de clave fiscal) y Basualdo Mariana Ivone —CUIT 23-24678412-4- (director suplente y apoderada).

Registra presentaciones de declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado desde 10/2011 hasta 12/2013, "sin movimiento"; registra una cuenta corriente en el Banco Credicoop Cooperativo Limitado, N° 1150418754, con acreditaciones bancarias desde 4/2009 hasta 4/2012; figura titular de la cuenta: Palacio Bibiana Nancy (representante legal), no declara empleados en relación de dependencia; no posee información en "citi ventas".

Lebeche SA se encuentra incorporada en la base de emisores apócrifos del Organismo, con fecha de detección 16/06/2015 bajo la condición 'sin capacidad económica" y "Con resistencia a la fiscalización", cuyos antecedentes obran a fojas 168/261 del cuerpo "e-apoc" atento a los siguientes aspectos constatados durante su verificación que constan en el informe final que luce a fojas 252/261 (cpo "e-apoc"): no fue localizada en el domicilio fiscal declarado sito en Avda Córdoba N° 1560, piso 5, dto 15, CABA; tampoco se constató actividad comercial en dicho domicilio; se encuentra inscripta en el convenio multilateral en la actividad de producción algodonera; informó ventas en los períodos fiscales 2008 a 2010; no posee bienes registrables; la socia Julia Gauto fue declarada como empleada en meses esporádicos entre 2005 al 2014 por importes mínimos ($ 1101,70) en algunos casos en empresas de limpieza o empleos eventuales; es informada como integrante de otras sociedades (STERPHIS SA- CUIT 33-63307526-9- base e-apoc; MAXMIX SA- CUIT 30-70991670-6- base e-apoc y CLIMANET SRL -CUIT 3070896423-5); no registra bienes salvo un automotor Renault 19, modelo 1999; no posee cuentas bancarias en el período fiscalizado. No respondió el requerimiento que recibió --según firma inserta en el aviso de retorno que luce a fojas 214 del cuerpo e-apoc- en el domicilio "alternativo" de Avenida General Juan Lavalle N° 3991 de Posadas, Provincia de Misiones.

La socia Basualdo Mariana Ivone fue circularizada en los domicilios declarados -fiscal y legal/real-, siendo notificada en el segundo de ellos (Las Talitas N° 248 de Monte Grande - Pcia de Bs As- CP 1842-) sin obtener respuesta (fs. 212 cpo e- apoc); se encuentra informada como integrante de otras sociedades (DAN-NES SACUIT 30-71121191-4, registrada en la actividad agrícola; GRUPO BLAYMERT SA CUIT 30-70917930-2 registrada en la actividad de transporte automotor); y fue declarada en algunos períodos del 2005 y 2007 como empleada de empresas de servicios de limpieza; en el año 2003 y 2004 como empleada en empresas de servicio de expendio de comidas y bebidas; y en el 2006 por ADECCO RECURSOS HUMANOS ARGENTINA SA.; no posee bienes registrables; no registra acreditaciones bancarias en el período fiscalizado.

No exteriorizan ni la empresa ni sus socias capacidad económica para realizar las prestaciones de servicios o venta de bienes que han facturado.

Que la fiscalización actuante cursó sendos requerimientos a la firma Lebeche SA a fin de que informe las operaciones con la fiscalizada: a los domicilios fiscales declarados sito en Florida N° 253 y Avenida Corrientes N° 1848, de Capital Federal, ambos devueltos por correo con la leyenda "se mudó" (fojas 34 y 36 cpo e-apoc); y al domiclio legal sito en Martinez de Rosas N° 1441, localidad Mendoza, provincia de Mendoza (boletín oficial de Mendoza de fecha 13/11/2007) siendo respondido mediante multinota de fecha 19/11/2015 con una firma inserta que sería de la Presunta/ socia Gauto Julia (fojas 39/40 cpo e-apoc).

Que en dicha multinota se reconocen las operaciones facturadas a Arcemac SRL diciendo que: a) solamente realizaron una operación de venta de 12,33 metros de cañería de acero al carbono; al recibir la orden de compra N° 9284 emitieron la factura 1-175 de fecha 20-09-2010 y al momento de entregar la cañería emitieron la factura N° 1-180 de fecha 01-10-2010; b) el pago se realizó mediante acreditación bancaria en la cuenta corriente número 191-115-041875-4 que poseían en el banco Credicoop y se le efectuaron las retenciones del Impuesto a las ganancias; c) que el domicilio fiscal de la empresa es Avenida Córdoba N° 1530, piso 5to, oficina 15, CABA (CP 1055); d) actualmente no poseen depósito de mercaderías ni actividad comercial; e) no poseían empleados en relación de dependencia dado que las actividades consistían en la compra y venta al por mayor de cañería de acero y eran desarrolladas directamente por los accionistas; f) la mercadería fue entregada en Bahía Blanca mediante un único flete que tercerizó su proveedor (sin identificarlo), ubicado en Camino Gral Belgrano N° 4990, Quilmes Oeste, Buenos Aires.

Que en este punto cabe destacar como aspecto relevante que hace a la irregularidad de las operaciones facturadas, que en el domicilio indicado por la recurrente en la multinota mencionada (Avda Córdoba N° 1530- piso 5- Dto 15 - CABA) no se localizó a la firma (fojas 156 cpo e-apoc).

Que tal lo manifestado, la fiscalización circularizó a la firma Depofer SA- CUIT 30-70788546-3- (supuesto proveedor de Lebeche SA) al domicilio informado por Lebeche SA a fin de corroborar las operaciones facturadas, y en su respuesta mediante multinota de fecha 4/03/2016 informó que no tuvieron ningún tipo de relación comercial, ya sea de compras o de ventas, con la firma Lebeche SA, que desconocen a esa empresa; que sí mantuvo relación comercial Arcemac SRL en los años 2010 a 2014; adjuntó copia simple de la documentación respaladatoria de las operaciones facturadas en concepto de caños y otros elementos de hierro tales como: facturas, notas de crédito, recibos y remitos (fojas 80/100 cpo e-apoc).

2) Que con respecto a Montajes Industriales Aoniken SRL -CUIT 30-71096920-1-el crédito fiscal impugnado asciende a $ 58.676,39, computados desde agosto de 2010 hasta enero de 2014, tal como surge de la documentación aportada por la rubrada y en planilla adjunta a la presente.

Los conceptos facturados consisten en servicios de montaje, obras de cañerías, soportes, soldaduras, entre otros, en plantas de Profertil, Cargili SA y TGS SA, cuyos comprobantes lucen a fojas 4 y siguientes del cuerpo de antecedentes auxiliares.

La documentación aportada mediante multinota de fecha 18/06/2014 en respaldo de las operaciones consiste en facturas "A", órdenes de compra y pago; listado de los cheques propios emitidos para el pago de las operaciones; copia de los resúmenes bancarios del Banco Patagonia; comprobantes de retenciones que forman parte del cuerpo auxiliar que consta de 197 fojas (OI N° 1.003.772).

Que los antecedentes de la firma cuestionada se adjuntan en dos cuerpos denominados "e-apoc" de 232 fojas y un cuerpo denominado "antecedentes auxiliares" de 197 fojas (OI 1.003.772)

Se trata de una sociedad de responsabilidad limitada constituida el 02/02/2009 mediante instrumento privado, integrada por Georgina Linares (CUIT 27-32716030-9) y Juan Alberto Bravo (CUIT 20-17673847-3) en carácter de gerente, con cierre de ejercicio 30 de junio de cada año, inscripta en la Dirección Provincial de Personas Jurídicas bajo la matrícula N° 98712 de fecha 11/06/2010, legajo N° 166820, según surge del contrato social y legajo de inscripción que luce a fojas 57 y 188/197 (cpo e-apoc).

Que conforme surge del padrón general de contribuyentes de esta AFIP se observa que Montajes Industriales Aoniken SRL: registra domicilio fiscal en Pasaje Junín N° 2223, registra inscripción en la actividad de

"construcción, reforma y reparación de redes distribución de electricidad, gas, agua, telecomunicaciones y de otros servicios públicos.

Se encuentra en la base e-apoc desde 8/2012 bajo la condición "sin capacidad económica ni financiera"; registra cuit inactiva, no posee rodados ni propiedades, posee acreditaciones bancarias en el 2010 y 2011 —con montos significativos- en cuentas corrientes del Banco Macro SA (N° 9405716491) y del Banco HSBC Bank Argentina SA (N° 1233227613);

Registra presentación de declaración jurada de empleador (F. 931) en el 2011; 2012 y 2013 (se encuentra incluido en la nómina salarial el socio Juan Bravo) -fs. 382/384 cpo iva-; registra presentación de declaración jurada de ganancias hasta el 2012 y de IVA hasta 2/2013; no registra pagos en el impuesto a las ganancias; registra un pago de IVA en el año 2011 de $ 998,16; registra pagos hasta el 2012 de ART contribuciones de seguridad social y aportes a obras sociales.

Respecto a Bravo Juan Alberto -CUIT 20-17673847-3- cabe decir que figura en la base de datos del Organismo como socio de SOLDAR SH - CUIT 3370483891-9- y de SOLDAMET INGENIERIA SA- CUIT 30-71192852-5 (fs. 375/381 cpo iva); no posee cuentas bancarias en los períodos fiscalizados, registra un rodado modelo 2008; es declarado en la nómina salarial de Arcemac SRL en los períodos fiscales que Montajes Industrales Aoniken SRL facturó las operaciones cuestionadas; también Arcemac SRL declaró en dichos períodos a empleados declarados por Bravo en su nómina salarial (fs 394/404 cpo iva).

La contribuyente sostiene que las operaciones fueron contratadas con el Sr. Bravo, Juan Alberto, domiciliado en Pasaje Junín N° 2223 de Bahía Blanca como representante de Montajes Industriales Aoniken SRL, según consta a fojas 6 del cuerpo de antecedentes auxiliares.

Cabe dejar constancia que Bravo también figura en la nómina salarial de Politec SRL- CUIT 33-57689920-9-; Micser SRL - CUIT 30-70746369-0-; Chricer SA-CUIT 30-68806325-2-, Masa Argentina SA —CUIT 30-69617416-0-; etc; (fojas 388/399 cpo iva); siendo éstas empresas que contrataban a Bravo (y alguno de sus empleados ej: Huenchul Cristian Fabian) para realizar los trabajos en las plantas de Profertil, Dolavon, Cargill, etc.

La modalidad contractual descripta ut-supra, es decir, el doble juego de declarar como empleado a Bravo y a su vez éste facturar los servicios a nombre de Montajes Industriales Aoiniken SRL, coincide con la adoptada por Arcemac SRL.

La fiscalización se constituyó en Pasaje Junín N° 2223 dejando constancia en acta del 7/05/2015 que se trata de una casa de familia humilde que pertenece a la madre del Sr. Bravo; también se constituyó en Pasaje Junín N° 2255, domicilio que figura "alternativo" en la base e-fisco del Organismo, encontrándolo cerrado; un vecino (que no se identificó) manifestó que allí vivió Bravo sin precisar más datos (fojas 366 (cpo Iva)).

La fiscalización se contactó con el Sr. Bravo en el domicilio de la firma Arcemac SRL, donde manifestó en acta respecto a su actividad y la relación con la recurrente que: *"...su actividad es la de soldador y montajes en obras industriales, su domicilio es Pasaje Junín 2255, Bahía Blanca, su vinculación con la firma Arcemac SRL es porque hace aproximadamente 20 años atrás fue empleado de la firma y luego se independizó (...) constituyó la firma Montajes Industriales Aoníken SRL con el asesoramiento de Juan Peral, no recuerda pero le parece que le dió al asesor la clave fiscal, con el asesor no tiene vinculación desde hace aproximadamente 2 años, actualmente no recuperó del asesor ni los libros de iva ni talonarios de facturas, por eso no los puede aportar; desconoce que le hubieran efectuado las presentaciones de las df (declaraciones juradas) que le originaron una deuda de*

aproximadamente $ 2.000.000 a la AFIP calculados al año 2013..."

Respecto a los trabajos realizados a Arcemac SRL manifestó que *"...entre los meses de 07/2010 a 01/2014 realizó distintos trabajos en las plantas de Profertil, Dolavon, TGS y Cargill tales como montajes y desmontajes de cañería, soportería, montajes de bombas, reconoce como propios de la firma Montajes Industriales Aoniken SRL las facturas N° 58, 61, 67, 68, 71, 77, 180, 201, 505, 542, 562, 563, 574; Montajes Industriales proveía maquinarias manuales, soldadores, amoladoras. Lo que es izaje lo proveía la firma Arcemac. Reconoce que cobró los montos facturados por Montajes Industriales descontando los cheques en distintas financieras. También manifiesta haber trabajado para Politec, Mega, Masa, donde hacía trabajos de una importancia similar a Arcemac. También le pagaban con cheque que descontaba en financieras (..) La firma Montajes Industriales tenía cuenta bancaria en el banco Macro. Algunas firmas como Politec le depositaban en la cuenta bancaria cuando los montos eran grandes. También manifiesta haber adquirido maquinarias o herramientas a nombre de Aoniken. Realizaba retiros de la cuenta bancaria para el pago de sueldos y compra de herramientas. Esto último en la ferretería Fías, BBI, 2S. No ha efectuado inversiones personales. Actualmente está trabajando como empleado..."* (acta a fs. 183/186 (cuerpo e-apoc)).

Que agregó en dicho acta que: *"En relación a la firma Soldamet solamente aporta trabajo. El manejo de la sociedad y los libros los tiene el ingeniero Jorge Rojas (..) actualmente trabaja como empleado de Nehuel, y que con la firma Soldamet no está operando.(..) Concluye manifestando que el principal costo en los trabajos que realizó es la mano de obra, razón por la cual no se capitalizó..."*

La fiscalización también contactó al contador Juan Peral en su estudio contable, quien manifestó en acta que luce a fojas 186 (cpo e-apoc) que: *"… intervino en la constitución de la sociedad y trámites de inscripción en AFIP ARBA y Personas Jurídicas y posteriormente se desvinculó del estudio la mencionada firma (...) no hay en el estudio documentación de la firma tales como libros de iva, comprobantes de compras y ventas..."*

El socio Arens manifestó en acta respecto a Montajes Industriales Aoinken SRL que: "Juan Bravo ha figurado en ocasiones como empleado de Arcemac al sólo efecto de montar la obra. Que el trabajo Bravo lo hace en su galpón, los materiales los provee Arcemac y las maquinarias y herramientas las posee Bravo. Incluso las maquinarias son nuevas, adquiridas en la ciudad de Bahía Blanca probablemente a la firma 2S. Fue declarado él junto con su grupo por las horas específicas que duró el montaje de la obra" (fojas 340/1 (cpo iva)).

Que circularizadas las supuestas firmas proveedoras de herramientas a Montajes Industriales Aoniken SRL o bien, a Bravo Juan tales como : "2S SRL" —CUIT 30-70926208-0-, Grupo BBI SA- CUIT 30-66414317-4- y "Ferretería Industrial Fias SA" - CUIT 30-66414317-4-; la primera negó haber operado; la segunda informa operaciones en abril, mayo y agosto de 2010; y la tercera no respondió el requerimiento (fs. 210; 224 cpo e-apoc).

Se solicitó al Banco Patagonia SA copia de los cheques propios indicados por la firma como utilizados para el pago de las operaciones con Montajes Industriales Aoniken SRL (fs. 163 cpo antedentes auxiliares y fs. 62 y 85 cpo e-apoc).

En su respuesta, remitió copias del frente y dorso de los cheques solicitados (trece en total) y analizados los mismos se observó que si bien todos los pagos fueron realizados con cheques propios de la firma de la cuenta corriente N° 730067578-00 del Banco Patagonia SA, librados a nombre de Montajes Industriales Aoniken SRL y exponen endoso de Juan Alberto Bravo, la mayoría fueron descontados por éste en entidades financieras, a saber: * dos cheques descontados en Crediba SA -CUIT 30-62590260-2- (N° 79870304 y N° 79870327 -fs. 72/73 y 74/75 cpo e-apoc-); * tres cheques descontados en Proyectos Financieros Bahienses SA -CUlT 33-71131182-9- (

N° 76330092; N° 76330093; N° 76330137- fs 68/71 y 82/83 cpo e-apoc); * dos cheques cobrados por Caja por Juan Bravo (N° 76330084 y N° 76908759- fs. 88/89 y fs. 86/87 cpo e-apoc); * dos cheques depositados en cuentas de terceros (N° 90651969 y N° 906518504s. 64/67 cpo e-apoc); * cuatro cheques endosados por Juan Bravo a favor de terceros (IF Diseño & Cad SA; Brugniere y Asociados SRL y Rule Ariel O.; fs. 78/81; fs. 90/91 cpo e-apoc).

A fojas 82/127 cpo "Antecentes Auxiliares" obran los resúmenes de la cuenta corriente N° 730067578 - del Banco Patagonia SA, sucursal Bahía Blanca, constando el débito de dichos valores.

Que circularizadas las entidades financieras mencionadas donde se descontaron los cheques, éstas aportaron la documentación respaldatoria que luce a fojas 164/170 y 178/180 (cpo e-apoc).

Que fue nulo el resultado de la circularización realizada a los beneficiarios de los cheques: IF- Diseño & Cad SA y Brugniere y Asociados SRL a fin de verificar la causa del cobro de dichos cartulares, ya que la primera no pudo ser localizada y la segunda fue contactada por la fiscalización sin dar respuesta al requerimiento, alegando que no cuentan con los registros porque que la firma finalizó su actividad en 12/2013 (fs. 157/58 cpo e-apoc y acta obrante a fojas 365 cpo. IVA).

En consecuencia, el seguimiento de los cheques por los cuales se pretendió dar veracidad a la facturación de servicios de soldadura, montaje en obras, etc. y los elementos recabados por la fiscalización, permite sostener - prima facie - que si bien los trabajos fueron realizados a Arcemac SRL con la intervención de Bravo Juan Alberto, la firma Montajes Industriales Aoniken SRL es un proveedor ficticio por tratarse de interpósita persona, atento que no se ha configurado a su respecto el hecho imponible.

La fiscalización pone de resalto en su informe la falta de capacidad financiera de Montajes Industriales Aoniken SRL, en base a que facturó en los ejercicios 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014: $ 609.840; $ 4.659.927,48; $ 978.519,39; $154.958,96 y $1.143.013,76 respectivamente, sin embargo registra acreditaciones bancarias hasta el año 2011 que no se condicen con los montos facturados, teniendo en cuenta que las operaciones se cobraban con cheques.

Vale resaltar la irregularidades que se verifican en la sociedad Montajes Industriales Aoniken SRL en cuanto a su estructura societaria y funcionamiento como tal, atento que Bravo - socio gerente - manifestó en acta de fecha 15/03/2016 que no tiene contacto con el contador de la firma desde hace aproximadamente 2 años, no recuperó los libros de iva y tampoco los talonarios de facturas, desconoce las deudas que tiene con el Fisco, su vivienda particular de condiciones humildes y su situación patrimonial no se condicen con los montos facturados por la sociedad, lo cual permite concluir -prima facie- que se trata de una sociedad creada para generar créditos fiscales ficticios.

Que en consecuencia, los aspectos analizados permiten concluir -prima facie- que resultan suficientes para cuestionar la validez de los créditos fiscales computados de los proveedores hasta aquí analizados, considerando en base a ello que no se han perfeccionado los hechos imponibles que surgen de los comprobantes aportados respecto de aquellos, siendo un claro ejemplo de la priorización de las formas y apariencias sobre la realidad económica subyacente.

V.- Que entrando al análisis de la cuestión de fondo, corresponde señalar que la impugnación ha sido adecuadamente ponderada por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y la existencia de las operaciones por parte de los proveedores cuestionados por el Fisco

Nacional, en el cual 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, no presentación de DDJJ ni pago de impuestos, no registro de personal en relación de dependencia, ausencia de bienes registrables a su nombre, entre otros.

En el caso de LEBECHE S.A, los elementos tenidos en cuenta pueden resumirse en que no opera- no fue localizada- en los domicilios fiscal ni comercial, ambos de CABA; figura inscripta en Ingresos Brutos- Convenio Multilateral - en la actividad de producción algodonera, actividad totalmente disímil a la venta de caños invocada; corresponde señalar que sus declaraciones juradas no registran movimiento; no registra empleados en relación de dependencia; registra una cuenta bancaria - sin justificación alguna- en la provincia de Mendoza; las personas que se consignan formalmente como socias no fueron localizadas en ninguno de los domicilios denunciados, así como tampoco exteriorizan capacidad económica que revele participación en actividades comerciales como las pretendidas; sumado a que fueron declaradas como empleadas por empresas de servicios de limpieza, irregularidades que en su conjunto tornan carente de sustento que Lebeche haya sido el verdadero proveedor del caño facturado.

Asimismo corresponde señalar que en cuanto al proveedor Depofer SA (proveedor de Labeche) el mismo informó que no tuvieron ningún tipo de relación comercial, ya sea de compras o de ventas, con la firma Lebeche SA, que desconocen a esa empresa; pero que sí mantuvo relación comercial Arcemac SRL en los años 2010 a 2014.

En cuanto al caso del segundo de los proveedores Montajes Industriales Aoniken SRL corresponde señalar que la fiscalización actuante tuvo por acreditados distitnas irregularidades las cuales fueron detalladas anteriormente entre ellas que se encuentra en la base e-apoc desde 8/2012 bajo la condición "sin capacidad económica ni financiera"; registra cuit inactiva, no posee rodados ni propiedades.

Por otro lado corresponde señalar que el socio Bravo Juan Alberto es declarado en la nómina salarial de Arcemac SRL en los períodos fiscales que Montajes Industrales Aoniken SRL facturó las operaciones cuestionadas.

Atento lo expuesto corresponde señalar que ha quedado en evidencia la descripción de la maniobra detectada por el Fisco Nacional, lo cual permite tener por probado que son personas ficticias creadas al solo efecto de generar mayor crédito fiscal, permitiendo concluir que las operaciones cuestionadas no fueron concertadas con los proveedores observados.

Que siendo así, en el presente contexto 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. Cabe precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del CPCCN deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

Que cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal dotando a las facturas cuestionadas de un soporte extra fiscal, más propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud. Queda claro que ello no

puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto (apelando a la "actividad del apelante" u otros conceptos similares), sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

Que, 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.

Respecto a las afirmaciones de la actora en la cual ratifica la autenticidad y veracidad de todas las operaciones que celebró y que según sus dichos fueron documentadas mediante las correspondientes facturas de compra que recibió de los proveedores cuestionados, resulta ilustrativo recordar que "no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo, per se, la factura, entidad suficiente para generar crédito. Es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado..." (cfr. Forestal Futaluefú S.A. -TFN Sala B- sentencia del 21/05/1993). Este criterio fue reiterado nuevamente in re Sidertec S.A., sentencia del 15/11/1996, donde, además, se señaló categóricamente que no resultaba ajustado a derecho sostener que el artículo 12 de la ley del gravamen que se refiere al crédito fiscal, haga procedente a éste sólo por la existencia de la facturación, criterio que fue seguido por otras Salas del Tribunal (vide por caso la causa “Impulso S.A.”, TFN, Sala A, sentencia del 27/03/1998, la causa “Carrizo Luis E.” de la misma sala, sentenciada el 31/08/1999, y “Cía. Petrolífera del Carmen S.A.” sentencia de dicha sala de fecha 21/09/2000, TFN, Sala D, sentencia de fecha 23/06/1999 in re “Romero S.A.”) y compartida por la Alzada en distintos decisorios entre los que se menciona la causa "Estándar Motor Arg. SAIC”, CNACAF, Sala V, sentencia del 12/07/2000).

Todo este desarrollo jurisprudencial tuvo origen en el pronunciamiento in re "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A." de fecha 22/08/1989, de la Sala “B”, confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (06/08/1991), donde se dijo que "...10) Que, por lo demás, la propia Ley Nº 11.683 consagra una clara pauta para la exégesis de las leyes impositivas, al señalar que deberá atenderse a sus fines y a su significación económica (art. 11). En razón de ello, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 12). En orden a esta prevalencia de la denominada "realidad económica", corresponde advertir que si se admitiera que la sola emisión de la factura de venta, con relación a bienes (inexistentes), pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, ... podría originarse un crédito fiscal a favor del "comprador" que, por no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas....".

Que 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.

Que, no obstante compartir la tesis que propugna la actora en cuanto sostiene que no puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la realización de las operaciones por los proveedores

impugnados, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Cabe destacar que en el caso de marras se presentan concretas y graves impugnaciones que se proyectan sobre aspectos sustantivos que ponen seriamente en duda que dichos terceros hayan sido los verdaderos proveedores de los productos involucrados cuyo crédito fiscal se encuentra controvertido, frente a lo cual la recurrente no puede limitarse a manifestar que los indicios colectados por la fiscalización en su mayoría son imputables a terceros o que no es su obligación verificar el domicilio comercial de sus proveedores.

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.”*

Cabe dejar sentado que la postura por la cual la actora intenta probar la existencia de las operaciones simplemente a partir de facturas o que dichos proveedores se encuentren inscriptos, resultan claramente insuficientes para rebatir la tesis fiscal, sustentada en toda la serie de circunstancias mas arriba detalladas, y acreditar la materialidad -no su instrumentación- de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados.

Cabe destacar que en el caso de marras se presentan concretas y graves impugnaciones que se proyectan sobre aspectos sustantivos que ponen seriamente en duda que dichos terceros hayan sido los verdaderos proveedores involucrados en las adquisiciones cuyo crédito fiscal se encuentra controvertido, frente a lo cual la recurrente no puede limitarse a manifestar que los indicios colectados por la fiscalización en su mayoría son imputables a terceros, o que las inconsistencias en la documentación emitida obedecen a la falta de personal administrativo.

Que, en idéntico sentido de inconducencia e intrascendencia cuadra ubicar a la prueba testimonial ofrecida, la que en modo alguno resulta apta para conmover determinaciones como las que aquí se encuentran en crisis.

Cabe señalar que con respecto a la prueba testimonial producida por la actora, este Tribunal tiene dicho en reiteradas oportunidades, en consonancia con cita de doctrina jurisprudencial de nuestro Alto Tribunal, que la prueba testimonial en sede fiscal posee un valor probatorio acotado. Al respecto, y entre otros, cabe citar lo

señalado por esta Sala in re "Wree Helmuth Tomás" (sentencia del 30/9/2002) donde se dijera "Que, la prueba testimonial en materia fiscal tiene un valor probatorio acotado, frente a otras circunstancias que resultan probadas...Que, las personas deponentes revestían, en varios casos, características de cuasi dependientes, familiares o amigos del actor...Que, al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene inveteradamente resuelto que la prueba para desvirtuar la determinación del Fisco puede ser ampliamente desarrollada "aunque claro está que esa prueba no puede consistir únicamente... en certificaciones testimoniales de sus propios dependientes...porque de admitirse tal procedimiento, los fraudes fiscales quedarían impunes" (CSJN in re S.I.A. S.A. 06/09/1967)."

En efecto, la declaración del testigo Banchieri Eduardo Roberto refiere a la firma Aoniken como subcontratista por Arcemac, pero sin aportar mayores precisiones sobre esa supuesta relación, confirmando que quienes hacían los trabajos eran los Sres. Huenchul y Bravo. Asimismo declara que las contrataciones del personal por las empresas se hacia bajo la modalidad trabajo eventual y que los prefabricados que hacia supuestamente Aoniken los transportaban a la planta vehículos de la recurrente.

En cuanto a la declaración de Bravo surge, mas allá de su referencia a la firma Aoniken, que reconoce que él era contratado por el dueño de la empresa recurrente y que los trabajos encargados los realizaba él mismo en la parte trasera de su domicilio. Asimismo cuando explica por qué constituyó Aoniken dice que lo hizo para trabajar con ciertas empresas entre las que no nombra a la recurrente y reconoce que ingresaba a la planta del polo petroquímico como empleado contratado de Arcemac.

En efecto, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones tal como pretende la recurrente (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Stop Car SA c/ DGI", del 21 de agosto de 2013).

Que en función de todo lo expuesto y del análisis sobre el conjunto de indicios tenidos en cuenta por la Administración Fiscal, cabe confirmar la impugnación del Crédito Fiscal en el Impuesto al Valor Agregado que se efectúa en la resolución apelada en autos. Con costas a la vencida.

VI.- Que, en cuanto a la determinación de salidas no documentadas respecto de la facturación impugnada corresponde señalar que la impugnación se refiere solamente al proveedor Montajes Industriales Aoniken SRL. Al respecto corresponde señalar que 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 la erogación quien desplaza así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es el beneficiario oculto o sustituido tributario" y recuerda que "el sustituto tributario debe ingresar el pago definitivo por la salida no documentada en el término de quince días desde que la erogación se efectuó (art. 52, último párrafo del decreto reglamentario)*" (Torres, A.; "Salidas no documentadas", D.T.E., setiembre 1990; pg. 232).

Que, al respecto cabe señalar que más allá de la carencia absoluta o simple falencia en la documentación que haga presumir su falsedad, debe analizarse si el pago es real (pero no deducible ni generador de crédito fiscal) o directamente simulado. Tener un comprobante de una erogación falsa equivale jurídicamente a no tener ninguno, desde que no puede identificarse, ni en un supuesto ni en otro, fehacientemente, al receptor de dicho pago.

Que 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.

Al respecto resulta de aplicación la doctrina jurisprudencial sentada por la Ecma. Corte Suprema de Justicia en la causa "Red Hotelera Iberoamericana S.A", sentencia del 26/8/2003, donde sostuviera que "*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*."

Con respecto a los agravios de la recurrente por cuanto sostiene que en el caso los pagos correspondientes a las facturas impugnadas por el Fisco, se encuentran acreditados y que por lo tanto no pueden ser consideradas como salidas no documentadas, desde que es posible conocer a quien resulta ser el beneficiario definitivo y efectivo del importe, cabe señalar que la doctrina jurisprudencial sentada por la Ecma. Corte Suprema de Justicia en la causa "Red Hotelera Iberoamericana S.A", antes citado, establece que "*...los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que* ***los pagos efectuados ... carecen de documentación respaldatoria válida, ya 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, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos****. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada ..., y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella*." (el resaltado me pertenece).

Que, esta posición se ve corroborada por la Corte Suprema de Justicia el 27/9/2011 al resolver in re "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI", donde compartió los fundamentos expuestos por el dictamen de la Procuradora Fiscal, a los que se remite en mérito de brevedad, resolviendo a favor de la procedencia del ajuste y devolviendo los autos a la Cámara para que se pronuncie sobre la multa que el organismo fiscal pretende aplicar sobre tal concepto.

En el citado dictamen se sostuvo que "*Ha interpretado el Tribunal que una salida de dinero carece de documentación, a los fines de la aplicación del art 37 de la ley del impuesto a las ganancias, 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 (Fallos: 326:2987, cons. 18°).*"

"*De lo expuesto se colige que ambos aspectos -la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación- adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto*."

"*Por el contrario, advierto que la cámara realizó un estudio parcial y sesgado de la cuestión en un doble aspecto. Por un lado, tuvo por individualizado al beneficiario de los pagos únicamente sobre la base del informe pericial contable producido en la misma, cuyo contenido, a mi modo de ver, resulta notoriamente insuficiente para tal fin. Por el otro, omitió todo análisis respecto de la causa de las erogaciones impugnadas.*"

"*En efecto, como lo reconoce el propio pronunciainiento recurrido, el informe pericial se limitó a especificar que la actora llevaba sus libros en legal forma, que los pagos efectívamente se realizaron, que se emitieron los comprobantes y facturas respectivos, que ellos fueron debidamente registrados, que se practicaron las*

retenciones del impuesto a las ganancias por esos abonos y que ellas. fueron ingresadas al Fisco. Observo que con estas aseveraciones habrá quedado eventualmente acreditada la salida del dinero mas no, como era menester, la individualización de su receptor ni tampoco la real existencia y la materialidad de las operaciones que originaron ese movimiento de fondos."

Allí se agrega que "*...frente a la impugnación que el Fisco Nacional realizó de la documentación en trato, basada en razones sustantivas y no en meras cuestiones formales, estimo -como también oportunamente lo señaló el Tribunal Fiscal (cfr. fs. 597 vta.)- que estaba a 'cargo del. contribuyente el deber de individualizar al beneficiario de las salidas no documentadas no sólo nominalmente, sino también por medio de la acreditación de la realidad de los servicios prestados, (Fallos: 326:2987, cons. 17°)...*".

"*En síntesis, ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado), carga con la que no cumplió, por lo que, según estimo, su suerte adversa en esta controvesia queda definitivamente sellada.*"

Se agregó además *que "En concordancia con lo resuelto por V.E. en Fallos: 326:2987 (en especial, cons. 10), pienso que este simple acto de cobro bancario ... no puede mejorar la suerte de la impugnación basada en la total orfandad probatoria en torno a los referidos servicios concretos que se dicen haber prestado."*

Que como puede apreciarse, del análisis efectuado en el Considerando anterior de los elementos de la causa y de la prueba producida, cabe concluir que no existen elementos de juicio contundentes que permitan identificar sin hesitación al verdadero beneficiario de las erogaciones; ni, como ya se advirtió, se aprecian circunstancias fácticas coherentes que permitan colegir la causa de aquellas.

Que atento lo expuesto precedentemente corresponde confirmar el acto apelado por cuanto determina Impuesto a las Ganancias Salidas no documentadas. Con costas.

VII.- Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación. No obstante ello, cabe recordar 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).

VIII.- Que en el caso de autos se le aplicó a la contribuyente multas con sustento en el artículo 46 y 47 inc. b) y c) de la ley procedimental.

Cabe señalar previamente que en materia de sanciones derivadas del impuesto sobre salidas no documentadas, tal como lo sostuvo la Sala "B" de este Tribunal -en su anterior composición- al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A.". sentencia del 25/10/04 y "Translavial S.A." del 21/11/2005, 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 11683.

Que, 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", 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.

Que, en cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) Nº 893 (esto es, 20/10/2000), 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 sería pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Sentado ello, corresponde analizar si las multas aplicadas en autos tanto en salidas no documentadas como en Iva se ajustan a derecho. Con relación a las multa por defraudación aplicada, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, 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. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo, el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual), en las cuales a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos), se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al fisco.

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. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación." (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljanovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)".

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que "el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa" (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

Que, en ese orden de ideas, es importante resaltar que, en el caso de autos, se alcanzan a evidenciar las razones

que indujeron al ente fiscal a hacer mérito de las presunciones del art. 47 de la ley ritual. Estos elementos sustentan la pretensión fiscal y hacen adecuado el encuadre infraccional de la conducta de la actora, a quien le correspondía la prueba de que su accionar no estaba dirigido a defraudar a la hacienda pública, situación que no se produjo en el presente expediente.

No obstante ello, con relación al quantum de las multas aplicadas, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así se observa que el Juez Administrativo fijó las mismas en tres tantos de los tributos determinados, sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación por encima del mínimo contemplado en la norma legal, sumado ello al hecho de que no surge de las actuaciones administrativas que corren por separado que el recurrente tenga antecedentes sumariales previos, razón por la cual se estima procedente reducir la misma al mínimo legal previsto por el artículo 46 de la ley ritual (t.o. Vigente al momento de la comisión de la infracción), esto es, dos tantos de los tributos omitidos en autos.

Que atento lo expuesto precedentemente corresponde:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determina impuesto, intereses y multas, reduciendo la graduación de estas últimas a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reducen las multas, aspecto en el que se imponen por su orden.

El Dr. Porporatto dijo:
Que adhiere al voto del Vocal preopinante.
El Dr. Magallón dijo:
Que adhiero al voto del Dr. Pérez, sin perjuicio de lo cual considero necesario hacer una aclaración con respecto a la multa por defraudación aplicada en la Resolución N° 92/2017 respectodel Impuesto sobre las Salidas no documentadas, tratada en el considerando VIII.
Dicha aclaración consiste en que, a diferencia de otros precedentes en los que he votado porla revocación de la imputación defraudatoria en el impuesto sobre las salidas no documentadas,entiendo que en el presente caso dicha imputación no se basa en la falta de presentación dedeclaraciones juradas del impuesto sobre las salidas no documentadas -como ocurria en aquellos precedentes- sino en la existencia de una ocultación maliciosa de materia imponible, situación fáctica expresamente contemplada en el texto del art. 46 de la Ley 11.683 a partir de la reforma introducida por la Ley 25.795.
Esta relevante diferencia que señalo, a la que se adiciona la verificación en el sub lite de los presupuestos de hecho que evidencian la existencia en el caso de una deliberada conductadefraudatoria, abona la confirmación del acto sancionatorio y la atribución de costas que propone el Dr. Pérez.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuesto, intereses y multa, reduciendo lagraduación de esta última a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden.

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2022.03.31 17:01:48 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2022.03.31 19:58:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2022.04.01 10:04:41 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.01 10:05:11 -03:00