27.619/2013 “KOPRUCH ROBERTO (TF 22710-I) c/ DGI”
Buenos Aires, 5 de junio de 2014.-

Y VISTOS: estos autos caratulados “Kopruch Roberto (TF 22710-I) c/ DGI”, y

CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 235/238, el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, confirmó en todas sus partes las resoluciones dictadas el 21 de noviembre de 2003 (las dos primeras) y el 8 de octubre de 2004 (la última), por las que se había determinado de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente Roberto Kopruch en los impuestos a las ganancias (períodos fiscales 2000 y 2001) y al valor agregado, períodos fiscales de marzo de 2001 a diciembre de 2002 y enero de 2000 a febrero de 2001, respectivamente, liquidado los intereses resarcitorios y aplicado multas en los términos del art. 46 de la ley 11.683. Impuso las costas al vencido.

Puntualizó que las determinaciones impositivas se sustentaban en que “… durante la fiscalización se detectó la existencia de ingresos no declarados, correspondientes a contraprestaciones por obras ejecutadas en el predio de Fideicomiso Las Lilas, y el cómputo del crédito fiscal y deducción de gastos provenientes de operaciones concertadas con las firmas Ucovi Construcciones S.A., Empresa Comercializadora Argentina S.A. y Empresas Consultoras Argentinas S.A., que el Fisco sostiene que no se demostró la real existencia de las operaciones” (sic).

Reseñó las objeciones formuladas por el ente recaudador respecto de los ingresos no declarados por las obras realizadas con el Fideicomiso Las Lilas.

En este aspecto, entendió que en los escritos de apelación, el recurrente admitía la procedencia del ajuste, atribuyéndolo a un error de interpretación.

Concluyó que, no obstante ello, cabía señalar que “… la normativa en la cual el Fisco basa su ajuste resulta clara en cuanto al momento de concreción del hecho imponible, en este caso las percepciones que fue recibiendo el señor Kopruch durante los períodos impugnados; por otro lado, no existen constancias de que se hayan emitido los certificados de obra a los que alude el responsable y tampoco que los ingresos derivados de esta operatoria y omitidos de declarar oportunamente, hayan sido exteriorizados con posterioridad; con lo cual las manifestaciones vertidas en los recursos planteados carecen de total asidero, por lo que procede confirmar dicho ajuste.” (sic).

Explicitó, asimismo, las objeciones del organismo fiscal que sustentaron la impugnación del crédito fiscal y la deducción de gastos referidos a las operaciones concertadas con las tres firmas más arriba mencionadas.

Sobre dicha cuestión, consideró que:

- del examen de los datos colectados durante la fiscalización y plasmados en los actos apelados, se vislumbraba un razonamiento congruente en

punto a la inexistencia del circuito comercial que pretendía hacer valer el recurrente con las firmas Ucovi Construcciones S.A., Empresa Comercializadora de Argentina S.A. y Empresas Consultoras Argentinas S.A.;

- el ajuste no se basaba únicamente en que los proveedores no cumplieron con sus obligaciones fiscales, o en que el ente recaudador no hubiera recibido respuesta de los proveedores a los requerimientos a los domicilios fiscales y comerciales, sino que resultaba evidente que no se había probado la real existencia y materialidad de las operaciones invocadas;

- al respecto, debía ponerse de resalto que nadie podía invocar el derecho a computar un beneficio tributario sobre operaciones cuya veracidad se encontrase ciertamente dubitada por las inconsistencias e irregularidades reseñadas, máxime si tal beneficio se relacionaba con un crédito fiscal o un gasto que se presentaba justificado en una causa cuya real existencia no había sido debidamente acreditada;

- era el apelante quien debía aportar los elementos contundentes que demostrara la secuencia de las operaciones invocadas (modo de entrega de la mercadería, notas de pedido, emisión y entrega de cheques u otra forma de pago);

- la carga de la prueba no suponía ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante; era una circunstancia de riesgo, que consistía en que quien no probaba los hechos que debía probar, perdía el pleito;

- correspondía advertir que los agravios del recurrente, sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones (arg. art. 377 del C.P.C.C.N.), al no ser sustentados por actividad probatoria idónea, resultaban meras consideraciones dogmáticas que no lograban conmover las conclusiones a las que arribó el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos;

- en el presente caso era la concurrencia de varios factores, precisos y concordantes, lo que llevaban a formar la convicción de que se estaba en presencia de operaciones fraguadas por el apelante para disminuir la carga fiscal que le correspondía soportar; ello, sumado a la inexistencia de medios probatorios para desvirtuar los ajustes realizados, toda vez que el accionante no ofreció prueba alguna ante esa instancia jurisdiccional;

- debía destacarse que la necesidad de documentar todos los actos que involucraran al contribuyente, sólo podía resultar en su propio beneficio, “… resultando que en este caso no existen rasgos ostensibles de la secuencia de las operaciones invocadas (vg. modo de entrega de la mercadería, notas de pedido, recibos), lo cual resulta llamativo atento la magnitud de las operaciones y vocación de continuidad de la relación entre Kopruch y sus proveedoras, lo que sumado a la

falta de precisión sobre los pagos, impide otorgar certidumbre a la postura de la recurrente”;

- en esta línea, resultaba de aplicación la inveterada doctrina por la cual las estimaciones de impuestos efectuadas de oficio gozaban, en principio, de legitimidad, e incumbía a quien las impugnaba demostrar intergiversablemente los hechos en que sustentaba su pretensión.

Concluyó que, en consecuencia, correspondía confirmar el ajuste practicado sobre la base de admitir que no fueron realizadas las operaciones con las firmas proveedoras examinadas.

Asimismo, confirmó la procedencia de los intereses resarcitorios, toda vez que éstos se ajustaban a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683 y la actora no había formulado agravios concretos contra su imposición, ni impugnado el método de cálculo.

En cuanto a las multas aplicadas, señaló que el actor invocaba en su defensa que la omisión se debía a un error en la interpretación de la normativa vigente.

En tal sentido, postuló que quien alegaba tal error, debía acreditar fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta, circunstancia que no se daba en el presente caso.

Recordó, en punto a la cita de la doctrina sentada en la causa “Mazza Generoso y Mazza Alberto”, la jurisprudencia posterior del Alto Tribunal.

Sostuvo que, en el presente caso, el ente recaudador había demostrado a través de elementos de prueba asertivos y contundentes, que el recurrente había desplegado maniobras tendientes a engañar y falsear los hechos con el propósito de ocultar su realidad impositiva.

Entendió que, por tal motivo, habían concordado circunstancias suficientes para tener por configurada la sanción prevista por el art. 46 de la ley del rito, por lo que correspondía disponer su confirmación.

II.- Que contra dicho pronunciamiento, el actor interpuso el recurso de apelación que luce a fs. 247vta.. A fs. 253/261, expresó agravios, cuyo traslado fue contestado por la contraria a fs. 266/277.

III.- Que el recurrente señala que agravia a su parte la resolución recurrida, en cuanto arbitrariamente, mediante apreciaciones meramente subjetivas y sin fundamento fáctico alguno, tiene por inexistentes las operaciones comerciales realizadas con las firmas Ucovi Construcciones S.A., Empresa Comercializadora de Argentina SA. y Empresas Consultoras Argentinas S.A..

Destaca que, además de la arbitrariedad que exterioriza el primer párrafo del considerando VI del voto de la Sra. Vocal preopinante, la afirmación allí realizada con respecto a que los proveedores no dieron respuesta a los requerimientos efectuados por el organismo recaudador resulta ajena a las constancias del expediente, en tanto de éstas surge la comunicación con el representante de tales firmas y su declaración testimonial.

Aduce que el Tribunal Fiscal no tuvo en cuenta que los indicios indicados por la inspección, que considera precisos y concordantes, fueron desvirtuados por las probanzas aportadas en el expediente administrativo.

Sostiene que del voto de la mayoría no queda claro de qué forma resulta evidente la inexistencia de las transacciones comerciales, cuando la prueba que surge de los propios actuados resulta contundente respecto de su existencia.

Asevera que, invirtiendo la carga de la prueba sin fundamento alguno, el ente recaudador intenta poner en cabeza del contribuyente la obligación de llevar a cabo pruebas dificultosas y costosas.

Aclara que en las presentes actuaciones se encuentra acreditado, sobre la base de las probanzas aportadas por su parte: 1.- que los comprobantes sospechados contaban con autorización válida y así surgía de la base de datos de la AFIP; 2.- la existencia de los domicilios que figuran en las facturas; 3.- la existencia de la imprenta indicada en las facturas; 4.- la autorización otorgada a dicha imprenta a imprimir los comprobantes de terceros; 5.- la manifestación de la imprenta en el sentido que la persona que retiraba los talonarios de las tres empresas proveedoras sospechadas era la misma, lo que coincidía con la afirmación del actor consistente en que su relación comercial con dichas firmas era siempre a través del representante de éstas, el Sr Corrales; 7.- el reconocimiento del Sr. Corrales, en la declaración testimonial, de su carácter de representante de las empresas proveedoras (con documentación respaldatoria de las representaciones invocadas), quien precisó el domicilio en la que éstas funcionaban; 8.- el reconocimiento por parte del Sr. Corrales de haber mantenido relación comercial con el actor en su carácter de representante de las empresas, así como de haber percibido las operaciones comerciales con cheques propios del Sr. Kopruch y en Lecop; 9.- la validez de las facturas en cuestión, informada por la AFIP en su página de internet; 10.- la no inclusión de los proveedores en el padrón de facturas apócrifas; 11.- las facturas objetadas reúnen los requisitos de la R.G. 3419 y sus complementarias y modificatorias; 12.- constancias de CUIT de los proveedores; 13.- la diferencia de precio que surge entre las facturas emitidas por idénticos conceptos (venta de conchilla), obedece que dicho precio incluye en algunos casos el flete mientras que

en otros no, situación que incide notoriamente en el precio final de la materia prima adquirida.

Esgrime que ninguno de los extremos mencionados ha sido valorado por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Postula que el hecho de que las empresas proveedoras no hayan dado cumplimiento a sus obligaciones fiscales o respondido a los requerimientos, no alcanza para que el ente recaudador presuma que las facturas son apócrifas.

Alega que el Dr. Brodsky ha apreciado claramente los antecedentes y las constancias de la causa. Recuerda que, como bien sostiene dicho vocal, en la causa Nº 19645-I, de igual carátula, donde se debatía una situación análoga a la presente, el Tribunal Fiscal se pronunció en forma unánime respecto de la validez de las facturas *prima facie* impugnadas por la inspección actuante. Añade que, apelado dicho fallo por el Fisco Nacional, la Sala III de esta Cámara tuvo oportunidad de dirimir la cuestión y confirmó la resolución recurrida.

Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal y una sentencia de esta Sala, en otra integración, que considera avalan su tesitura.

Señala que, a *contrario sensu* de lo indicado en el último de los fallos que cita (en el que se sostiene que si los proveedores cuestionados niegan la relación comercial, corresponde a la actora demostrar la veracidad de la operación por otros medios), debe interpretarse que si los proveedores reconocen la relación comercial con el sujeto verificado –como ocurre en el *sub lite*- corresponde al Fisco Nacional aportar las pruebas fehacientes que demuestren la falsedad de los comprobantes y del testimonio brindado.

Reseña que en autos, los indicios considerados, además de no ser concordantes, no se encuentran acabadamente probados, en virtud de la existencia de numerosa prueba que los contradicen (particularmente, las declaraciones del Sr. Corrales, representante de las proveedoras).

Se agravia, asimismo, de la confirmación de las multas.

En punto a la sanción aplicada con causa en las supuestas facturas apócrifas, manifiesta que, toda vez que la determinación impositiva fue basada en una presunción, correspondía la revocación de aquélla por aplicación del criterio sentado por el Máximo Tribunal en la causa “Mazza Generoso y Mazza Alberto”.

Afirma que agravia a su parte la resolución apelada, en cuanto confirma la multa aplicada en los términos de los arts. 46 y 47 de la ley 11.683, cuando no hubo intención de su parte de defraudar al fisco y así surge de las constancias de autos.

Relata que el ajuste practicado en el impuesto al valor agregado, sin bien surgió de la impugnación de las facturas, “… devino por el hecho de que el

suscripto declaró tardíamente los anticipos de obras a realizar en el predio del Fideicomiso Las Lilas…”. Alega que esta situación no ha sido siquiera abordada por el voto de la mayoría.

Añade que, es por ello, que nunca hubo intención de evadir ni de ocultar ingreso alguno, tratándose de un ingreso tardío por un error de interpretación, no dando lugar a omisión o defraudación alguna.

En subsidio, solicita la subsunción de la conducta en la figura del art. 45 de la ley 11.683. Cita la jurisprudencia que, según entiende, avala su petición.

IV.- Que, tal como se desprende de la lectura del memorial, en punto a las determinaciones de los impuestos, el actor se agravia únicamente del ajuste relacionado con las operaciones concertadas con Ucovi Construcciones S.A., Empresa Comercializadora Argentina S.A. y Empresas Consultoras Argentinas S.A..

Respecto de ellas, surge del informe final de inspección (ver fs. 3/12 del del sumario NS-DRR/068/03 y fs. 5/14 del Asunto: Informe S.U.S.S.), que del análisis realizado sobre la documentación que respaldaba los créditos fiscales, la fiscalización detectó operaciones con las tres firmas antes mencionadas, que se marcaron por la similitud del formato de las facturas, la emisión de éstas en la misma imprenta, la semejanza conceptual de los conceptos facturados y el grado de significancia económica que tenían en el cómputo de los gastos del contribuyente.

En dicho informe, se detallaron los pasos seguidos a los efectos de validar estas operaciones de compras computadas por el inspeccionado; a saber:

a) - consulta a los padrones de la propia AFIP: - si bien los comprobantes en su totalidad tenían autorización válida, ésta no superaba los tres o cuatro meses; - la circularización realizada a los domicilios fue devuelta por el correo; - no existía ningún tipo de cumplimiento formal a la presentación de las DDJJ de ninguno de los impuestos a los que las empresas estaban obligadas, “…hecho llamativo dado que se emitían facturas por alquiler de máquinas con provisión de combustible y mano de obra o maquinista, y teniendo en cuenta el tipo de empresa en la que se desarrollan las tareas, parece por lo menos sospechoso que por la responsabilidad solidaria existente, no se hayan efectuado los controles pertinentes” (sic);

b) -se realizaron visitas a todos los domicilios existentes en las facturas (suponiendo que eran los comerciales) y a los domicilios fiscales declarados por las sociedades; - en ningún caso se logró obtener elementos que acreditaran la existencia de las firmas; -solamente se tuvo una respuesta positiva a la visita a la imprenta, donde se reconoció la impresión de las facturas y que una misma persona retiraba los talonarios que hacía emitir, con autorización válida de la AFIP;

c) – consultado el inspeccionado, éste manifestó que había mantenido contacto comercial con el Sr. Juan José Corrales, que representaba en cada caso a las tres empresas que le habían facturado, por todo concepto de prestación de obras y/o servicios y provisión de materiales; - aportó el contribuyente datos telefónicos para localizarlo; - se logró confeccionar un acta en el complejo de Moreno denominado Casa Nine; - del teléfono consignado en las facturas, se obtuvo un domicilio de la localidad de Aldo Bonzi, en el que se constituyó el fiscalizador sin poder localizar a persona alguna que lo atendiera, “… aunque la visión ocular permitió definir al inmueble por sus características como una casa de familia” (sic);

d) del acta mencionada en el punto anterior, realizada con el Sr. Corrales como supuesto responsable por los proveedores en cuestión, surge que: - menciona un domicilio donde supuestamente funcionarían las empresas en la localidad de Tapiales (Curapalihue 1648, Dpto. 1), donde se podría verificar toda la documentación relacionada a las empresas; - dice que no tiene máquinas propias sino que las sub-alquila, pero no puede precisar a quien y no aporta comprobantes; - manifiesta que proveyó materiales pero intermediando dado que no tiene corralón y no aporta comprobantes; - reconoce que no dio cumplimiento a sus obligaciones fiscales y que no estaban cerrados los balances comerciales de las empresas;

e) como próximo paso, el fiscalizador constató los términos del Sr. Juan José Corrales: - se constituyó en el domicilio designado como lugar de administración de las empresas (Curapalihue 1648, Dpto. 1, Tapiales) y no se halló a persona alguna, tratándose de un inmueble con aspecto de vivienda; - se efectuó un requerimiento por correo, “… citándolo a la División Fiscalización Externa Nº 1, con la documentación necesaria para poder validar las operaciones con Roberto Kopruch, nadie acudió en respuesta a los requerimientos que se adjuntan a fojas” ….,” y las cartas remitidas al domicilio señalado, fueron devueltas por el correo como no reclamadas” (sic);

f) paralelamente, se requiere al Sr. Kopruch que aporte un detalle de los recibos de pago y detalle de cómo se abonaron las operaciones mantenidas con las empresas en cuestión, lo que tampoco fue cumplido, aunque se presentó la multinota que obra a fs. 97 del cuerpo 4;

g) el inspeccionado no practicó a las citadas empresas las retenciones del impuesto a las ganancias cuando correspondía hacerlo;

h) - uno de los bienes que se facturaron al contribuyente, la conchilla, tenía valores mucho más significativos en las

facturas de las firmas analizadas que en las recibidas de otros proveedores; - en el primer caso, puesta en obra, se la facturaba a $ 20 a $ 23 el metro cúbico, mientras que cuando provenía de otros proveedores (por ej., Domingo González y Cía S.A) se facturaba a $ 5,50 el metro cúbico; - la diferencia señalada es muy significativa, aunque en el último caso no se incluyera el flete, lo que no surgía de esa factura; - las firmas analizadas operarían comercialmente en Tapiales, mientras que el otro proveedor señalado es de Castelli, Ruta 11, kilómetro 166, con casa central en la localidad de Berisso.

En las resoluciones determinativas recurridas ante el Tribunal Fiscal, el Sr. juez administrativo, tras reseñar los argumentos defensivos del contribuyente y el conjunto de observaciones efectuadas por la fiscalización, hizo notar que la inspección utilizó todos los medios a su alcance para establecer la veracidad de las operaciones finalmente impugnadas. Destacó que en el curso de dicha fiscalización, se solicitó al contribuyente el detalle de recibos y medios de pago utilizados respecto de las operaciones plasmadas en las facturas de los proveedores observados. En tal sentido, puso de relieve que dichos elementos no fueron aportados por el actor, “… recibiendo como toda respuesta que en razón de la situación financiera y relación con los bancos del contribuyente, los pagos se efectuaron el Lecop, Patacones, dinero en efectivo y cheques, sin aportar detalle alguno o documentación respaldatoria” (sic).

Recordó el funcionario antes indicado, que el contribuyente, en su descargo, no mencionó ningún elemento ni aportó prueba capaz de invalidar las conclusiones a las que había arribado la fiscalización actuante respecto de la inexistencia de las operaciones en trato, con excepción de la inscripción ante organismos fiscales de los proveedores observados. Señaló, asimismo, que el aporte por el responsable de “… los contratos y formularios de inscripción, como la cita al cumplimiento de las normas de facturación y la existencia de información de esta Administración que indicarían la validez de los comprobantes, no alcanza para derribar las fundadas sospechas sobre la autenticidad de las facturas cuyos montos pretenden deducirse en la determinación del tributo” (sic). Añadió que las manifestaciones del aquí actor, “… básicamente dirigidas a destruir el criterio fiscal, sin el aporte de pruebas fehacientes que avalen sus operaciones, no desvirtúa las irregularidades detectadas por la inspección que dieran impulso al presente procedimiento de determinación de oficio” (sic).

El Sr. Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes concluyó así que, “… los hechos probados en autos llevan a coincidir con el criterio de la fiscalización actuante en cuanto a las operaciones efectuadas con Ucovi Construcciones S.A., Empresa Comercializadora Argentina S.A. y Empresas

Consultoras Argentinas S.A., carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar la real existencia de las mismas” (sic).

Se desprende de lo hasta aquí expuesto, que las impugnaciones efectuadas por el ente recaudador respecto de las operaciones relativas a los proveedores mencionados en los párrafos que anteceden, aparece suficientemente sustentada a la luz de los elementos probatorios reunidos en la investigación administrativa.

Es que, en definitiva, se advierte que el ente recaudador extremó todos los medios a su alcance (lo que incluyó numerosas diligencias) a los efectos de localizar a los proveedores cuestionados y corroborar la veracidad de las operaciones. Asimismo, peticionó al contribuyente el detalle de los recibos y medios de pago utilizados en tales operaciones, requerimiento que no fue debidamente cumplimentado por el accionante, toda vez que, más allá de la respuesta brindada, de la que se hace mención en las resoluciones administrativas, lo cierto en que no aportó detalle ni documentación respaldatoria algunos.

Por ser ello así, ante las fundadas observaciones efectuadas por el fisco, pesaba sobre el actor, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal.

Por otra parte, no se trata de hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos detectados respecto de sus proveedores, sino que, ante las circunstancias constatadas, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones -cfr. esta Sala *in re* “Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI”, expte. 32.350/2012, del 29/11/2012-.

A esta altura debe recordarse que la carga probatoria, es el imperativo que tienen las partes de activar adecuadamente las fuentes de prueba para que demuestren los hechos que les corresponda probar a través de los medios probatorios, y sirve al juez en los procesos dispositivos como elemento que forma su convicción ante la prueba insuficiente, incierta o faltante (conf. Falcón, E. Tratado de Derecho Procesal Civil y Comercial, T.II, citado en Sala V, *in re*, “Díaz, Norberto C” y esta Sala en su anterior integración, *in re*, Expte. 42.003/04 “SUR ESTE ARGEN SA c/ EN AFIP DGI Resol 87/04 (RDEX) s/ Dirección General Impositiva” del 19/07/2011).

De tal suerte que, quien esgrime una pretensión debe probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invoca como fundamento de su

petición (art. 377, segundo párrafo del C.P.C.C.N.). En otros términos, queda a cargo de quien lo alegue, la prueba del hecho en que se funde el derecho cuyo reconocimiento pretende (conf. C.N.Civ., Sala A, 4/8/76, LL. 1979-D-619; C.N.Fed.Civ. y Com., Sala III, 31/12/80, ED. 93-205 y esta Sala II –con otra integración- *in re* “Ministerio de Salud y Acción Social c/ Prats de Archubi Elsa Elena s/Proceso de conocimiento”, del 5/03/98, entre otros)

V.- Que, como se vio, el Tribunal Fiscal de la Nación, luego de puntualizar que la impugnación de las operaciones relacionadas con los proveedores mencionados en los considerandos que anteceden fue adecuadamente ponderada por el organismo fiscal, en tanto vislumbraba un razonamiento congruente sobre la inexistencia del circuito comercial y, asimismo, por cuanto era la concurrencia de varios factores, precisos y concordantes, los que llevaban a formar la convicción de la inexistencia de las operaciones, hizo hincapié en la falta de medios probatorios aportados por la actora para desvirtuar los ajustes. Recordó que, en la instancia jurisdiccional administrativa, el accionante no había aportado prueba alguna.

En cuanto a la cuestión de fondo –determinación impositiva- las críticas contenidas en el escrito recursivo –ver reseña efectuada en el considerando III del presente pronunciamiento- se refieren únicamente a cuestiones de hecho y prueba. En tal sentido ha de señalarse que las quejas allí expresadas, implican una nueva verificación por parte de esta Cámara de los elementos probatorios obrantes en las actuaciones, que el Tribunal *a quo* ponderó para resolver como lo hizo.

Es que, según lo evidencian las manifestaciones vertidas en el memorial, la recurrente disiente con la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación para confirmar las resoluciones determinativas.

El análisis de tales extremos no remite a la interpretación de las normas aplicables en la especie, sino a la ponderación de cuestiones de hecho y prueba, por lo que de conformidad con lo establecido por el art. 86 de la ley 11.683, corresponde estar, en principio, a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Al respecto, cabe poner de relieve que “... el art. 86, inc. b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de la cámara y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (*Fallos*: 300:985). Y si bien no se trata de una regla absoluta y, por consiguiente, la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuanto éstas presentan deficiencias manifiestas (*Fallos*: 326:2987, considerando 9º), tal situación dista de presentarse en el caso de autos, habida cuenta de que lo decidido por ese tribunal se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso...” (*Fallos*: 322:357).

Tal lo que acontece en el *sub lite*, en que se advierte una correcta valoración, tanto en sede administrativa como en la instancia del Tribunal Fiscal, de las circunstancias fácticas y probanzas de la causa, sin que los dichos del recurrente logren rebatir las conclusiones arribadas.

El actor sostiene, en síntesis, que los extremos que enuncia contradicen los indicios tenidos en cuenta por el ente recaudador.

A juicio de este Tribunal, ello no es así.

En primer lugar, por cuanto, por un lado, la autorización válida para los comprobantes, la existencia de la imprenta, la falta de inclusión de los contribuyentes en la base APOC, y las demás circunstancias relacionadas con los aspectos formales de la facturación, no alcanzan, en las presentes actuaciones, para acreditar la existencia de las operaciones y el circuito comercial desplegado, ante las inconsistencias detectadas por la fiscalización. Sobre el punto, cabe remitirse a lo dicho en el considerando que antecede, en relación a la serie de circunstancias en las que se basó la impugnación y a la carga probatoria.

En este aspecto, no puede soslayarse que, ante el requerimiento formulado por el ente recaudador a acompañar todos los elementos que considerase válidos para probar las operaciones con las firmas UCOVI Construcciones S.A., Empresas Consultoras Argentinas S.A. y Empresa Comercializadora Argentina S.A., así como el detalle de los medios de pago utilizados por las operaciones realizadas con dichas empresas, el actor no aportó constancia alguna (ver contestación de fs. 97 del Cuerpo de Info. RME. Principal Nº 4: IVA), sino que se limitó a responder que:

“… la inspección ha verificado la que corresponde por la legislación vigente mantener el archivo al suscripto y por otra parte también he constatado de las propias actuaciones el reconocimiento de las mismas por parte del o los representantes de las mencionadas empresas. Sin perjuicio de lo expuesto, me reservo el derecho para el caso de que las mismas sean cuestionadas de aportar en la oportunidad que corresponda cualquier tipo de prueba (v.g. documental, testimonial, pericial, etc.)” –sic-;

- “… los medios utilizados, en atención a la situación económico financiera y la relación con los bancos del suscripto así como la del país en general, fueron títulos (lecop, patacones)- cuya circulación era mayor a la moneda de curso legal y cumplía y cumple aún con dicha finalidad. Que asimismo –como dijera- utilizó dinero efectivo y cheques, de acuerdo a sus posibilidades … ” –sic-.

En segundo lugar, por cuanto el recurrente sostiene que los indicios utilizados para proceder a los ajustes quedan desvirtuados ante el testimonio aportado por el Sr. Juan José Corrales, representante de las tres firmas antes

señaladas, con quien operó. Pero, sin embargo, el testimonio aportado no tiene la entidad probatoria asignada por el apelante.

Es que, de la lectura del acta agregada a fs. 93/94 del Cuerpo de Informe Principal Nº 2: IVA, así como de la documental agregada a fs. 95/108 de dicha actuación, surge que el Sr. Juan José Corrales aportó únicamente copias del poder especial para determinados actos otorgado por Ucovi Constructora S.A. y del poder amplio de administración y disposición otorgado por Empresas Consultoras Argentinas S.A.; es decir, no aportó documentación que acreditase la alegada representación de firma Empresa Comercializadora Argentina S.A..

Por otra parte, declaró que:

-“… ha mantenido relación comercial con Roberto Kopruch con las tres empresas, percibiendo los pagos indistintamente con cheques propios del Sr. Kopruch o efectivo, no quedando constancia detallada en recibos de esta forma de cobranza” (sic),

- “… la prestación realizada involucra venta de materiales de construcción y alquiler de equipos viales”;

- “ … no posee maquinaria vial propia, subcontratando la maquinaria al Sr. Carmelo, del cual no recuerda su apellido y manifiesta que no le facturó por el alquiler de las mismas”;

- “ … no recuerda en este momento si alguno de sus proveedores de máquinas viales le ha facturado, y con relación a materiales manifiesta que puede aportar a futuro comprobantes de las operaciones”.

Tal como puede observarse, las manifestaciones expuestas por el Sr. Corrales resultan insuficientes para acreditar la operatoria concertada, en tanto no se encuentran respaldadas por documental alguna (más allá de los poderes más arriba mencionados, que omiten a una de las firmas proveedoras analizadas), y en tanto el declarante no da razón alguna de sus dichos, de modo que se pueda apreciar la corrección y grado de certeza de sus afirmaciones.

Debe añadirse, en tal orden de ideas, que conforme se destaca en el informe final de inspección citado en el considerando que antecede, con posterioridad a la declaración reseñada más arriba, el funcionario fiscalizador se apersonó al domicilio indicado por el Sr. Corrales como lugar de administración de las empresas, y, además de no encontrar a persona dispuesta a atenderlo, constató que se trataba de “… un inmueble con aspecto de vivienda”. Por otra parte, el mencionado Sr. Corrales no acudió en respuesta a los requerimientos de citación efectuados –ver punto e) de I.V.A. – Crédito Fiscal, del informe, a fs. 12 del Asunto: Informe S.U.S.S.-.

De otro lado y en relación a uno de los materiales facturados –la conchilla-, lo cierto es que en este aspecto, el recurrente se limita a insistir en que las diferencias de precio obedecen a la inclusión del flete, pero no aporta constancia alguna que contradiga las aseveraciones formuladas en el punto h) del informe final de inspección –ver fs. 12 del Asunto: Informe S.U.S.S.-, que sobre el particular resulta determinante de la falta de credibilidad del precio supuestamente abonado por dicho material.

Como corolario, por lo hasta aquí expuesto, los agravios de la actora relacionados con el ajuste impositivo no pueden prosperar.

VI.- Que el actor se agravia, asimismo, de la confirmación de las sanciones aplicadas en los términos de los arts. arts. 46 y 47 incs. b) de la ley 11.683.

La primera de las normas mencionadas regula la figura dolosa de la defraudación fiscal, para cuya procedencia resulta necesario que se verifique la realización del tipo objetivo, la inexistencia de causales de justificación, que el sujeto sea imputable y que se compruebe en forma directa la presencia de dolo en su accionar. La segunda, establece los supuestos que habilitan a presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

Sobre el punto y en lo concerniente a la caracterización del ilícito -aspecto que entraña la hermenéutica de la norma contenida en el art. 46 de la ley fiscal- y en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (*Fallos*: 271:297).

También ha sostenido el Alto Tribunal que: “... la doctrina establecida en el precedente “Mazza” sólo encuentra sentido respecto de infracciones que requieran de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco: dicha doctrina impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas, además, para presumir –y tener de ese modo probada- la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba (*Fallos*: 322:519, “Casa Elen-Valmi de Claret y Garello –TFN Nº 10.582-I c/ D.G.I.”, del 31 de marzo de 1999).

A su vez, en la causa “Montenegro Hermanos Sociedad Anónima c/ Dirección General Impositiva s/ recurso de hecho”, señaló que la sentencia apelada se apartaba claramente de dicha doctrina, “... ya que las circunstancias que ha tenido en cuenta el *a quo* no permiten aseverar –a la luz de la jurisprudencia antes mencionada- que se haya configurado el tipo infraccional establecido por el citado

artículo 46 pues aunque el sistema de presunciones establecido por el artículo 25 pueda eventualmente inferirse a partir del único hecho que la sentencia ha tenido por efectivamente demostrado –el pago de remuneraciones ‘marginales’-, esto es, la existencia de operaciones gravadas con el IVA que la empresa omitió declarar, ello es al único efecto de posibilitar que el Fisco determine y exija el pago del tributo pese a no tener un conocimiento cierto del hecho imponible o de su medida. Pero, precisamente, esa ausencia de certeza acerca de los hechos obsta a que pueda considerarse probada, con relación al IVA, la concurrencia de los extremos requeridos para la aplicación de la pena prevista para la defraudación fiscal en el citado artículo 46” (*Fallos*: 323:2172; cfr. asimismo el respectivo dictamen fiscal).

La actora aduce, precisamente, que la decisión apelada contraría la jurisprudencia del Alto Tribunal. En punto a la sanción aplicada con causa en las supuestas facturas apócrifas, manifiesta que, toda vez que la determinación impositiva fue basada en una presunción, correspondía la revocación de aquélla por aplicación del criterio sentado por el Máximo Tribunal en la causa “Mazza Generoso y Mazza Alberto”. Afirma que no hubo intención de su parte de defraudar al fisco y así surge de las constancias de autos. Relata que el ajuste practicado en el impuesto al valor agregado, sin bien surgió de la impugnación de las facturas, “… devino por el hecho de que el suscripto declaró tardíamente los anticipos de obras a realizar en el predio del Fideicomiso Las Lilas…”. Aduce que, es por ello, que nunca hubo intención de evadir ni de ocultar ingreso alguno, tratándose de un ingreso tardío por un error de interpretación, no dando lugar a omisión o defraudación alguna. En subsidio, solicita la subsunción de la conducta en la figura del art. 45 de la ley 11.683.

A los efectos de un correcto estudio de la situación de autos, interesa destacar que los ajustes impositivos obedecieron a dos órdenes de objeciones: la primera, relacionada con la operatoria concertada con el Fideicomiso Las Lilas (aspecto del ajuste que no ha sido objeto de apelación en esta instancia) y, la segunda, la atinente a las operaciones concertadas con Ucovi Construcciones S.A., Empresas Consultoras Argentinas S.A. y Empresa Comercializadora Argentina S.A.

VI. a).- En cuanto a este último grupo, el *sub examine* no se han demostrado, a juicio de este Tribunal, los supuestos necesarios para la configuración del elemento subjetivo de la defraudación prevista por el art. 46 de la ley 11.683 –dolo-; debiéndose en este orden recordar –con particular referencia a la falta de demostración de las operatorias invocadas- que dicha circunstancia, no autoriza a presumir que ello configure un ardid o maniobra especialmente concebida para defraudar al fisco.

Ello así, por cuanto el juez administrativo hace mérito de todo lo actuado por el organismo recaudador y lo recabado en las actuaciones

administrativas, para concluir que correspondía determinar de oficio los impuestos a las ganancias y al valor agregado, conforme la posición sustentada por el ente fiscalizador, que no fue desvirtuada por prueba en contrario por la actora.

Pero, a juicio de este Tribunal, en las resoluciones administrativas no se explicitó cuál era el soporte fáctico que permitía la subsunción del caso en las presunción de dolo aplicada -art. 47, incs. b) de la ley 11.683-; es decir, no se indicó, a los efectos específicos de la atribución de la conducta defraudatoria, cuáles eran los hechos concretos que originaron la consignación de *“datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible”* (art. 47, inc. b).

Debe a esta altura advertirse que la falta de justificación de la operatoria objetada, (tal el sustento central de las impugnaciones formuladas por el ente recaudador), en modo alguno permiten concluir que ello sea determinante de la conducta defraudatoria a que alude la norma antes citada.

Por otra parte, al decidir sobre las multas aplicadas, el juez administrativo no expone en sustento de qué otros elementos de prueba, además de los indicios considerados para determinar los tributos, basa la atribución dolosa de la conducta reprochada (arg. doctrina del Alto Tribunal *supra* señalada).

De tal modo, teniendo en cuenta la jurisprudencia de la Corte Suprema precedentemente indicada, así como que la determinación impositiva se efectuó sobre base presunta, y por no encontrarse acreditado en el *sub iudice* en forma directa el dolo del contribuyente, aunque sí la omisión de impuestos a que se refiere el art. 45 de la ley 11.683, corresponde subsumir la conducta del contribuyente, en relación a las operaciones relacionadas con los proveedores Ucovi Construcciones S.A., Empresas Consultoras Argentinas S.A. y Empresa Comercializadora Argentina S.A., en el referido artículo y fijar la multa en un ciento por ciento del impuesto omitido –cfr. esta Sala, *in re* “Seler SA (TF 18183-I) c/ DGI”, expte. Nº 40.238/2012, sentencia del 10 de mayo de 2012; ver, asimismo, esta Sala, en su anterior integración *in re* “Datasys SA (TF 22648-I) c/ DGI”, expte. 33.824/06, del 22/10/2009 (en ambos casos, el recurso extraordinario fue declarado inadmisible por la Corte Suprema de Justicia de la Nación los días 9 de abril de 2013 y el 2 de marzo de 2011, respectivamente) y, en otra integración*, in re* “Ratti Luis Fernando (TF 13878-I) c/ DGI”, expte. 24.341/01, del 5/2/08 y “Adamoli Guillermo (TF22948-I) c/DGI”, expte. 33.721/06, del 7/2/08-, lo que impone la modificación del decisorio apelado en este aspecto.

VI. b).- En punto a la operatoria concertada con el Fideicomiso Las Lilas, no cabe arribar a idéntica conclusión, desde que el ajuste se basó en que la fiscalización detectó ingresos no declarados correspondientes a contraprestaciones por las obras ejecutadas por el contribuyente en el predio de aquél.

Sobre el particular, debe destacarse que, según surge del informe final de inspección, “[d]e la documentación obrante en el expediente surge que no han sido declarados por el inspeccionado gran parte de los citados trabajos, teniendo en cuenta el nacimiento de los hechos imponibles, de acuerdo a lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en los artículos 3º inciso a) y 5º inciso c)” (sic) –ver fs. 9 del Asunto: Informe S.U.S.S.-.

Se detallaron en dicho informe todas las tareas realizadas durante la fiscalización, y se señaló que “… la inspección procedió a ajustar los débitos fiscales en función de los montos percibidos (según recibos del inspeccionado y órdenes de pago de la prestataria) y la facturación emitida …” (sic). Por último, se aclaró que, “[l]os elementos tenidos en cuenta para producir los ajustes de débitos fiscales mencionados, fueron: a) documentación aportada por el contribuyente tendiente a justificar los movimientos de sus cuentas bancarias; b) documentación aportada por el propio contribuyente relacionada a facturas emitidas y recibos de cobranzas extendidas a Fiduciaria Las Lilas; c) Actas con el Ing. Guillermo Trípoli, más los aportes de documentación relacionada a las obras realizadas; d) Actas testimoniales de Fideicomiso Las Lilas más el aporte de toda aquella documentación requerida por los actuantes en la que se evidencie la evolución y situación actual de las obras que se han realizado…” (sic).

En el impuesto a las ganancias, se dejó constancia en el informe al que se viene haciendo referencia, que, “[a] partir de las modificaciones producidas en los ingresos y egresos del contribuyente, provenientes de considerar que se ha realizado una obra con Fideicomiso Las Lilas, la cual ha sido parcialmente declarada, y tiene incidencia en el impuesto a las ganancias de 2000 y 2001” …. “ se ha modificado por ende la base de cálculo del Impuesto que nos ocupa por lo que se determina una nueva ganancia neta sujeta a impuesto tal como surge de las planillas de cálculo ….” (sic).

En las resoluciones administrativas, se destaca, en relación a esta operatoria, que “… el estudio de la relación comercial del Sr. Roberto Kopruch con Fideicomiso Las Lilas, realizado sobre la base de información y documentación aportados por el propio contribuyente y por terceros, arrojó como conclusión que el responsable, en el período en que se realizaron las obras no ha declarado gran parte de los trabajos efectuados para ese cliente, en virtud de lo cual la inspección procedió a ajustar los ingresos y, por ende, los débitos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado” (sic) –ver fs. 78 y 154/155, lo que se reproduce en la resolución determinativa del impuesto a las ganancias, con la única diferencia que allí se hizo alusión únicamente al ajuste de los ingresos declarados, conforme surge de fs. 16-.

Tal como puede apreciarse, en el presente caso, la determinación se sustentó en elementos concretos que dieron cuenta de la omisión, lo que generó los ajustes en los impuestos a las ganancias y al valor agregado (débito fiscal).

Y, consecuentemente, resulta claro que la determinación aludida no ha sido sobre la base de indicios –es decir, determinación sobre base presunta-, por lo que no cabe la aplicación del criterio expuesto en el punto VI a).-, que, justamente, parte de la premisa de una determinación indiciaria y la falta de prueba en contrario por el contribuyente

En tales condiciones, no se evidencian motivos para apartarse de lo decidido por el juez administrativo –multas confirmadas por la mayoría del Tribunal Fiscal-, en tanto, como bien lo señala, “… en virtud de la naturaleza de las inexactitudes a que se ha hecho mérito, las mismas no pueden atribuirse a desconocimiento de la ley o a error de interpretación de sus disposiciones –que ni se presume ni se acepta- por tratarse de aspectos directamente relacionados con la actividad del responsable, que éste no puede desconocer y cuya exacta apreciación no es susceptible de crearle dificultades” –ver fs. 23, 85 y 160/161-.

Resulta oportuno señalar, por lo demás, que las escuetas manifestaciones esbozadas en el memorial, resultan a todas luces insuficientes para modificar esta conclusión, en tanto se limitan a insistir que su parte “… declaró tardíamente los anticipos de obras a realizar en el predio del Fideicomiso Las Lilas, ya que la declaración de los mismos se produjo al momento de efectuar y facturar obras correspondientes y no al momento de su percepción”, por lo que no habría intención de evadir ni de ocultar ingreso alguno, sin brindar respaldo argumental a tal aseveración ni indicar el motivo por el cual obró de tal manera.

Es que la excusa intentada a los efectos de repeler la sanción, al no resultar respaldada por probanza alguna, ni encontrarse debidamente justificada, no alcanza para modificar los términos de la decisión adoptada por el ente recaudador.

VII.- Que dada la forma en que de decide, corresponde adecuar la imposición de las costas de la instancia de origen al contenido del presente pronunciamiento (arg. art. 279 del C.P.C.C.N.).

En tales condiciones, se estima adecuado fijar dichas costas en un 85% a cargo de la parte actora y en un 15% a cargo del Fisco Nacional.

Las de esta instancia, se imponen en idéntica proporción.

Por las razones apuntadas, el Tribunal RESUELVE: a) rechazar el recurso de la parte actora en lo atinente a las determinaciones impositivas y, en consecuencia, confirmar en este aspecto y en lo que fue materia de agravios, el fallo apelado; b) confirmar las multas aplicadas, en la proporción relativa a la operatoria concertada con el Fideicomiso Las Lilas, de conformidad con lo expuesto en el

considerando VI. b).-; c) modificar las multas aplicadas, en la proporción relativa a las operaciones relacionadas con Ucovi Construcciones S.A., Empresas Consultoras Argentinas S.A. y Empresa Comercializadora Argentina S.A., de conformidad con lo expuesto en el considerando VI. a); d) imponer las costas de ambas instancias en un 85% a cargo de la actora y en un 15% a cargo del Fisco Nacional, de conformidad con lo expuesto en el considerando que antecede.

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.-

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MARQUEZ