Causa Nº 15331/2013, CEREALES DEL SUR SRL (TF 33256-I) c/ DGI

Buenos Aires,  de  febrero de 2014.-

**Y VISTOS:**

Estos autos caratulados “CEREALES DEL SUR SRL (TF 33256-I) c/ DGI” (Expte. Nº 15.331/2013)”; y

**CONSIDERANDO:**

**I.** Que en las presentes actuaciones se cuestiona la legitimidad de las Resoluciones (DV RR CU) Nº 46/09 y 47/09 –obrantes a fs. 6/36 y 39/77, respectivamente- mediante las cuales se impugnaron la declaraciones juradas presentadas por Cereales del Sur SRL en el impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales enero de 2005 a diciembre de 2005 (determinándose de oficio la disminución de saldo a favor en dicho tributo), y en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2005, determinándose de oficio el gravamen correspondiente con más intereses resarcitorios.

El ajuste fiscal se sustentó en la impugnación de ventas gravadas supuestamente omitidas, en la existencia de operaciones computadas como gastos sin comprobantes respaldatorios, en el cómputo de gastos cuyos pagos no cumplen con la ley Antievasión, en operaciones llevadas a cabo, las que han sido instrumentadas, a juicio del organismo recaudador, con supuestos comprobantes apócrifos, y en la objeción a las operaciones llevadas a cabo con un determinado prestador de servicios (proveedor: Avila, Marcos Santiago), pues según lo constatado por la inspección, carece de capacidad operativa y estructura económica para el desarrollo del trabajo facturado, habiendo sido incluído en la base Apoc desde el 26.5.05.

El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó en lo sustancial los actos impugnados, mas admitió parcialmente el recurso interpuesto por la empresa, rechazando las objeciones del fisco a las operaciones computadas como gastos sin comprobantes

respaldatorios, de los proveedores Bco. de Córdoba -Leones, Sergio Fochini y Roberto Meyer Paz,, así como la factura emitida por el proveedor Avila, de acuerdo a lo dispuesto en los Considerandos VI y IX, revocando en consecuencia los ajustes formulados sobre dicha base, e imponiendo las costas en proporción a los respectivos vencimientos (fs. 202/208).

En cuanto al fondo del asunto y con relación a la omisión de declaración de ventas, destacó que las operaciones con la firma Bunge SA surgen del Sistema de Control de Retenciones (SICORE), y que se encuentran corroboradas con los certificados de retenciones respectivos que fueron exhibidos por la mencionada empresa, lo de permite ratificar el ajuste llevado a cabo al respecto.

Con respecto a la impugnación de operaciones computadas como gastos sin comprobantes respaldatorios, sostiene el Tribunal Fiscal que de la prueba pericial contable producida surge que el relevamiento de la documentación acredita la procedencia del crédito fiscal y la consiguiente deducción de gastos por las operaciones cuestionadas (con excepción de una factura del Banco de Córdoba por $ 5,21), y ello impone revocar la impugnación efectuada por el ente recaudador.

Acerca del cuestionamiento del gasto efectuado y crédito fiscal computado por la contribuyente, respecto de aquéllas facturas cuya cancelación no respeta las formalidades previstas por la ley 25.345, luego de efectuar una reseña de la normativa aplicable, el fallo establece los principios interpretativos que deben ser tomados en cuenta para considerar si las erogaciones han de ser atendidas a los fines expuestos; y a continuación lleva a cabo un análisis particularizado de la situación de cada proveedor desde la perspectiva de los elementos aportados, concluyendo que en definitiva no ha quedado debidamente demostrada la veracidad de las operaciones impugnadas, por lo que ratifica el criterio fiscal.

El ente recaudador cuestionó diversas operaciones de compra respaldadas por facturas a las que consideró apócrifas, y a su respecto el decisorio recurrido analizó particularmente la respuestas dadas por los respectivos proveedores y demás pruebas obtenidas durante la fiscalización, concluyendo que las facturas presentadas por éstos difieren de las exhibidas por la encartada, no pudiendo acreditarse la forma de pago y no habiéndose confeccionado comprobante alguno, lo que unido a la inexistencia de todo aporte protaborio por parte del interesado tendiente a desvirtuar los cargos, corresponde su confirmación.

Se dio tratamiento en la sentencia apelada a la situación del proveedor Avila, y si bien –a partir de las diligencias llevadas a cabo en la etapa de inspección- se reconoció allí que las facturas aportadas por éste difieren de las presentadas por el contribuyente, así como que el nombrado proveedor carece de bienes y no lleva a cabo actividad comercial, se tuvo especialmente en cuenta que a la fecha de las prestaciones de servicios, el mencionado proveedor no se encontraba incluido en la base Apoc, la que constituye el instrumento del que disponen los contribuyentes para controlar la situación fiscal de aquéllos con quienes contratan; por lo que en tales condiciones los adquirentes de bienes y servicios pueden computar válidamente el crédito fiscal por las facturas que reciban o deducir el gasto, no pudiendo luego el fisco desconocer esta circunstancia alegando que las operaciones no fueron realizadas por el emisor de las facturas, por lo que en definitiva revocó el ajuste relacionado con el mencionado prestador.

Por último, y con relación al planteo de nulidad de la resolución del impuesto a las ganancias –que formula un ajuste sobre la base de un resultado neto del 90% de las ventas, sin computar los gastos y los importes que forman parte del costo de las ventas-, procede a su rechazo tomando en cuenta los datos obtenidos de los libros y registros contables del contribuyente, agregando que éste no

aportó elemento de prueba alguno para rebatir la postura fiscal, de modo que las críticas lanzadas no se hallan respaldadas por pruebas categóricas que desvirtúen o demuestren los errores incurridos en las estimaciones formuladas.

**II.** Que a fs. 210 el Fisco Nacional apeló la resolución, expresando sus agravios a fs.273/277, los que fueron contestados a fs.294/297; y a su vez, hizo lo propio la parte actora a fs.211, fundando su recurso a fs.260/271, cuyo traslado quedó respondido a fs.298/309.

La parte actora invoca inicialmente una suerte de prejudicialidad emanada de la decisión arribada en sede penal, en cuanto consideró no configurada la existencia de delito, por no resultar de los elementos aportados, que las diferencias acreditadas superen la condición objetiva de punibilidad, lo que a su entender impide convalidar una determinación de oficio en el impuesto a las ganancias que arroje un ajuste mayor al determinado en la causa penal.

Se agravia a continuación del rechazo de su planteo de nulidad, insistiendo en la irracionalidad de la pretensión fiscal y en el error del método empleado para la determinación del resultado del ejercicio correspondiente al año 2005, que arroja el ridículo resultado de que el contribuyente tuvo un rendimiento mayor al 1000% respecto de su inversión, arribándose a un resultado incongruente; destacando que su parte no tiene la carga de desvirtuar la determinación, ya que la incongruencia surge de los antecedentes administrativos y del propio acto determinativo, habiéndose vulnerado el deber de buena fe por parte de la Administración, prescindiéndose de la verdad objetiva o material que debe prevalecer, lo que resulta a su vez contradictorio con el principio de la realidad económica (se consideró en el caso un costo de producción del 8% lo que es inverosímil).

Cuestiona la aplicación de la ley 25.345, argumentando que se encuentran acreditadas la existencia de los bienes y servicios adquiridos así como la idoneidad de los medios de pago empleados, en tanto para la cancelación de las obligaciones así generadas se libraron los cheques correspondientes, sin importar su circulación o su cobro por terceros, de modo que basta la libranza y correlativa imputación para tener por justificado el medio de pago, máxime cuando en el caso, no se han impugnado los comprobantes respaldatorios, reconociéndose la veracidad de las transacciones llevadas a cabo.

Y en este orden, objeta las conclusiones volcadas en el fallo respecto de la situación de cada uno de los proveedores cuyas operaciones han sido cuestionadas, controvirtiendo el resultado del análisis arribado por el Tribunal Fiscal.

A su turno, el ente recaudador se agravia únicamente del rechazo de las objeciones que formulara respecto de las operaciones llevadas a cabo con el proveedor Avila, sosteniendo que la impugnación es el resultado de haber reunido indicios lo suficientemente claros, precisos y concordantes como para sostener el carácter de apócrifo de las facturas atribuidas al nombrado, por omitir considerar en su totalidad el ponderado examen que da cuenta el informe de inspección y los elementos colectados durante la etapa de fiscalización, que permitieron –a su juicio- acreditar la irrealidad de las operaciones que aparecen facturadas, dadas las diferencias de formato, numeración e impresión existentes entre los documentos cotejados, la inexistencia de bienes, capacidad y actividad económica del nombrado, así como la injustificada variedad de prestaciones (multiactividades) supuestamente llevadas a cabo, motivo por el cual la sola inclusión –o no- del prestador en la base Apoc, no es un factor decisivo para desvirtuar las impugnaciones, constituyéndose la resolución en crisis en una decisión basada en un examen notoriamente superficial de los fundamentos de la pretensión del

organismo recaudador y reveladora de graves deficiencias en la valoración de las pruebas reunidas en el proceso.

Por ello, solicitó que se revoque la resolución apelada y se confirme el acto determinativo impugnado por la actora, en cuanto concierne a las facturas emitidas por el mencionado proveedor con costas a su cargo. Finalmente, formuló reserva del caso federal.

**III**. Que en atención a la índole de las cuestiones planteadas y por elementales razones de buen orden expositivo, corresponde dar tratamiento a los agravios de la parte actora, lo que impone considerar inicialmente lo atinente a la prejudicialidad que se invoca respecto de la decisión recaída en la causa penal, tramitada bajo el Expte. Nº 34-C-2009 por ante el Juzgado Federal de Belle Ville, Pcia. de Córdoba, por medio de la cual se sobreseyó a los allí imputados sobre la base de que las diferencias acreditadas no superaban la condición objetiva de punibilidad, circunstancia que a juicio de la recurrente impedía impide convalidar una determinación de oficio en el impuesto a las ganancias que arroje un ajuste mayor al determinado en la causa penal.

Sobre el particular cabe recordar que la limitación contenida en el artículo 20 de la ley 24.769 responde exclusivamente a la finalidad de evitar el escándalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos (de conformidad con lo resuelto en la Sala V de esta Cámara *in re*: “Almeida Nora Mabel (TF 19433-I) c/ DGI , del 15 de marzo de 2006), lo que requiere un análisis ajustado a las particularidades de cada causa y en particular, de la decisión arribada, que en el supuesto aquí analizado concierne al aspecto objetivo previsto por la norma penal.

Desde esta perspectiva, es claro que el fallo obrante en copia a fs.256/258 carece de toda virtualidad para proyectar efectos en la decisión por emitir en esta causa, desde que el

mismo no se refiere a la existencia o inexistencia de hechos o a su comisión por los imputados, o a una valoración jurídica de los hechos probados, a la luz de la norma extrapenal (tributaria), concluyéndose que no se ha verificado el hecho imponible o debería aplicarse una sanción o desgravación, o no se es sujeto según las normas sustantivas (confr. Semachowicz, Esteban "Régimen penal tributario. Sentencias firmes en sede penal y su acatamiento por el Tribunal Fiscal" D.T.E., Tomo XXVIII, p.610, julio de 2007; asimismo esta Cámara, Sala V *in re* "Agroferia SRL c/ DGI" del 15-7-08).

Nótese que en el caso, el sobreseimiento fue dictado tomando como único fundamento una información pericial emitida a partir del cómputo de gastos informado por el perito de oficio (designado por el Juzgado interviniente), el cual a su vez ha sido elaborado tomando en cuenta costos directos y gastos operativos teóricos suministrados por el INTA (v. cuadro de fs. 255, ap.2), que remite al punto 3.b.1. de fs. 251vta.). Sin embargo, es precisamente la circunstancia de haber omitido dicha tarea pericial (así como la sentencia dictada), a las impugnaciones que sobre los costos concreta y efectivamente calculados por la actora en su declaración jurada, fueron formuladas por el ente recaudador, y que son objeto de tratamiento en esta causa, el factor determinante de la ausencia de toda proyección de dicho decisorio sobre la materia debatida en estos autos.

En las condiciones expuestas, el temperamento adoptado en sede penal no condiciona la decisión por emitir en esta causa, en la que es objeto de examen la existencia y admisibilidad de deducciones (costos directos y gastos operativos efectivamente incurridos), en tanto fueren aceptables para tener por correctamente configurado el hecho imponible y determinar el impuesto (incluso mediante la elaboración de presunciones), y cuyas condiciones no fueron analizadas en aquél pronunciamiento (conf. C.S.J.N., doctrina

de Fallos: 334:784, Considerando 14), lo que impone desestimar el agravio vertido sobre el particular.

**IV.** Que la parte actora cuestiona el rechazo de su planteo de nulidad del acto determinativo, insistiendo en la irracionalidad de la pretensión fiscal y en el error del método empleado para la determinación del resultado del ejercicio correspondiente al año 2005, (según el cual el contribuyente tuvo un rendimiento mayor al 1000% respecto de su inversión); destacando que su parte no tiene la carga de desvirtuar tal determinación, ya que la incongruencia surge de los antecedentes administrativos y del propio acto impugnado, que resulta a su vez contradictorio con el principio de la realidad económica al considerarse en el caso un costo de producción del 8%, lo que a su juicio resulta inverosímil.

Ha de advertirse por un lado, que de la lectura de las resoluciones impugnadas se desprende que formulan un puntual análisis de los hechos y circunstancias que motivaron su dictado –todo lo actuado en sede administrativa-, el que se encuentra referido a la prueba aportada para llegar a la conclusión arribada, fundándose además en la normativa aplicable. Y frente a ello, los agravios de la recurrente en este punto reiteran, en el fondo, su discrepancia con lo resuelto por el juez administrativo, sin que logren demostrar que los actos impugnados se encuentren viciados.

En este orden de ideas, resulta oportuno recordar que, a los efectos de la procedencia de una nulidad, interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican, concretamente, las defensas de las que habríase visto privado de oponer el impugnante, debiendo además, ser fundadas en un interés jurídico. Debe tenerse en cuenta, además, que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva

violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (C.S.J.N., Fallos: 205:549; 247:52; y 267:393; y esta Sala, Causa Nº 152.691/02, *in re* "Círculo de Inv. SA de Ahorro para Fines Determinados c/ DNCI s/ Recurso Directo", del 20/11/2012 y sus citas).

Y en razón de ello el análisis de los actos cuestionados, así como del trámite seguido en su conformación, no permite vislumbrar la existencia de vicios susceptibles de afectar su validez, máxime cuando se advierte que han sido emitidos teniendo en cuenta de manera particular los elementos de prueba obtenidos durante la fiscalización, de cuya adquisición participó de manera activa el contribuyente; quien a su vez en la etapa recursiva tuvo a su disposición amplitud de debate y prueba para revertir las conclusiones que ha considerado erróneas, y en su caso, irrazonables, por lo que no existe mérito alguno para invalidar lo actuado.

De otro lado y con particular referencia a las objeciones vertidas por la parte actora en orden a la determinación del resultado del ejercicio y cómputo de la base imponible del impuesto a las ganancias, a cuyo respecto –sostiene- se atendió sólo a una mínima proporción de gastos sobre ventas (Resol. Nº 47/09), debe decirse que no se ha tratado en el caso de la atribución de prestaciones a un proveedor, sino de establecer, según la realidad económica, la procedencia de la deducción de los gastos en que indispensablemente se haya incurrido para obtener las ganancias gravadas o mantener y conservar la fuente que las produce; y si bien es cierto que el fisco no cuestionó las ventas de la empresa fiscalizada, también lo es que objetó la existencia de compras sin documentación respaldatoria, cabiendo en este orden destacar que 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 sido los reales destinatarios de los fondos erogados, así como a qué conceptos (bienes o servicios) pueden ser imputados (cfr. C.S.J.N., doctrina del Fallo del 26-8-03 ‘RED HOTELERA IBEROAMERICANA S.A. (T.F. 14.372-I) c/ DGI’).

De tal modo que, si la documentación respaldatoria carece de sinceridad y ello -según el precedente citado- impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que no refleja la realidad económica, tampoco podría reconocérsele aptitud para demostrar la veracidad del gasto ni la de su importe y menos aún el destino o aplicación de las sumas supuestamente erogadas; y tal accionar de la responsable al pretender justificar gastos del modo en que lo hace, sumado al hecho de que los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad, es lo que correctamente –a juicio de esta Sala- constituyen factores que se deben ponderar para justificar el acto determinativo, admitiéndose únicamente el cómputo de aquellos comprobantes que resultan indubitables.

En tales condiciones, las críticas del recurrente resultan insuficientes para decidir la revocación del fallo apelado y no logran demostrar la arbitrariedad o irrazonabilidad que se invocan respecto del acto determinativo, debiendo agregarse que tampoco se hacen cargo, ni aun mínimamente, de la afirmación del Tribunal Fiscal, concerniente a la absoluta falta de sustento probatorio que exhiben las postulaciones del contribuyente, debiendo precisarse que contó con la oportunidad y los medios para allegar elementos de convicción suficientes en tal sentido (adviértase que al requerirse la pericia contable se omitió toda proposición acerca de los tópicos relevantes –v. esp. fs.149/150- y la prueba informativa sólo brinda datos de orden general –v. fs.173/175-, que carecen de toda referencia a las concretas necesidades operativas y de gastos en que debiera incurrir el contribuyente particular).

Es que, dada la materia de que se trata, el análisis cuya realización pretende llevar a cabo en relación a la procedencia de la deducción de los gatos incurridos en la adquisición de bienes y servicios indispensables para la realización de su actividad económica principal, así como su justificación, debió contar con un adecuado y suficiente respaldo en prueba concretas que demostrasen la existencia de las operaciones, el nivel de gastos y la aplicación de los fondos erogados a la adquisición de los referidos bienes y servicios, cuya absoluta ausencia sella la suerte adversa del agravio.

**V.** Que el accionante también cuestiona la aplicación de la ley 25.345, argumentando que se encuentra acreditada la existencia de los bienes y servicios adquiridos así como la idoneidad de los medios de pago empleados, ya que a los fines de la cancelación de las obligaciones así generadas se libraron los cheques correspondientes, sin importar su circulación o su cobro por terceros, de modo que basta la libranza y correlativa imputación para tener por justificado el medio de pago, máxime cuando en el caso, no se han impugnado los comprobantes respaldatorios, reconociéndose la veracidad de las transacciones llevadas a cabo. Y en el mismo orden, se agravia de las conclusiones volcadas en el fallo respecto de la situación de cada uno de los proveedores cuyas operaciones han sido cuestionadas, controvirtiendo el resultado del análisis arribado por el Tribunal Fiscal.

Para comenzar ha de recordarse que la ley 25.345 -vigente al momento de perfeccionarse las operaciones comerciales que habrían originado los créditos fiscales impugnados-, enumera en su artículo 1º los medios de cancelación autorizados para operaciones que superen la suma de $ 1.000.-. Y, en su artículo segundo, establece que: “[l]os pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1° de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable,

aun cuando éstos acreditaren la veracidad de las operaciones. En el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido en el artículo 14 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones".

Y por su parte el art. 34 de la ley 11.683 (t.v. a la fecha de las operaciones cuestionadas), establece: "[f]acúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados".

Así, mediante la R.G. (AFIP) 151/98 (B.O. 25/06/1998), se estableció que: "[e]l cómputo de las deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que prevén las normas de los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización tiene a cargo esta Administración Federal de Ingresos Públicos, originados por las operaciones que los contribuyentes o responsables realicen en su carácter de compradores de bienes muebles, locatarios o prestatarios, queda condicionado a la utilización exclusiva de los medios de pago o procedimientos de cancelación de las obligaciones, que se disponen en esta resolución general" (art. 1º); se dispuso que lo establecido en el art. 1º no sería de aplicación, cuando, entre otros supuestos, "…el importe de la factura o documento equivalente no supere la suma de DIEZ MIL PESOS ($ 10.000.-)", y se aclaró que "[a] este fin se considera que el monto indicado incluye los tributos que gravan la operación y, en su caso, las percepciones a que la misma estuviera sujeta" (art. 2º, inc. c).

Y asimismo, la norma de mención, en cuanto resulta relevante, determinó que : "[l]a no utilización –en su caso- de

los medios o procedimientos de cancelación indicados en los artículos 3º y 4º, será causal suficiente para impugnar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable, quedando condicionado dicho cómputo a que los compradores, locatarios o prestatarios acrediten la veracidad de las correspondientes operaciones" (art. 8º).

Con posterioridad, la R.G. (AFIP) 1547/03 (B.O. 11.8.2003), por la que se dejó sin efecto la R.G. (AFIP) 151/98, establece en su art. 1º que: "[e]l cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que prevé el artículo 2° de la Ley N° 25.345 –Ley de Prevención de la Evasión Fiscal- y sus modificaciones, originado por las operaciones que los contribuyentes o responsables realicen en su carácter de compradores de bienes muebles, locatarios o prestatarios, queda condicionado a la utilización de los medios de pago o procedimientos de cancelación que se disponen en el artículo 1° de la citada ley, con arreglo a los procedimientos especiales o características particulares para la emisión de los respectivos actos jurídicos que se establecen en la presente". En su artículo 2º, dispone que, a los fines previstos en el artículo 1° de la ley 25.345 –Ley de Prevención de la Evasión Fiscal- y sus modificaciones, de tratarse de cheques, deberán librarse o endosarse conforme allí se indica.

En su art. 4º, aclara que: "[e]l monto establecido en el artículo 1° de la Ley N° 25.345 -Ley de Prevención de la Evasión Fiscal- y sus modificaciones, comprende los tributos (nacionales, provinciales, municipales y del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) que gravan la operación y, en su caso, las percepciones a que la misma estuviera sujeta. Asimismo, no se computarán las retenciones de tributos que corresponda practicar, las compensaciones, afectaciones y toda otra detracción que por cualquier concepto disminuya el importe aludido en el párrafo anterior".

Finalmente, en su art. 6º, primer párrafo, dispone que: “[s]erá causal suficiente para impugnar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable, los pagos que se efectúen sin emplear los medios o procedimientos de cancelación en la forma y condiciones establecidas en la presente”.

Establecido el marco normativo bajo el cual debe llevarse a cabo el análisis de las operaciones que han dado lugar al gasto y crédito fiscal impugnados, ha de señalarse que el fundamento de la determinación impositiva, se centró en las observaciones formuladas por el organismo fiscal respecto de los proveedores que -según el criterio sustentado en los actos determinativos- carecían de capacidad económica para llevar a cabo las operaciones facturadas, no fueron los destinatarios de los medios de pago empleados (cheques cobrados por terceros ajenos a la operatoria, y cuyos fondos no ingresaron en las cuentas de los supuestos proveedores), o que directamente no dieron informes acerca de su participación en las respectivas operaciones que se les atribuyen.

Y en línea con ello, el decisorio del Tribunal Fiscal analizó los elementos colectados durante el proceso de fiscalización, enumerando las conclusiones arribadas en dicha oportunidad y que sustentaron los actos determinativos, sin que la parte actora hubiera dado cumplimiento a su deber de acreditar cuanto menos, la efectiva realización de cada una de las operaciones, de cuyas consecuencias tributarias pretende obtener beneficios; no siendo suficiente a tal efecto las particulares referencias que se formulan en los agravios respecto de los proveedores involucrados (v. fs. 268 vta./270), pues lo cierto es que frente a las comprobaciones del fisco en base a las cuales se impugnaron las operaciones, el interesado no aportó elemento de convicción con entidad relevante para justificar su existencia, y lo que es también sustancial, el concreto destino de los fondos.

De lo que se trata, como se advierte, es del cuestionamiento de la efectiva realización de las operaciones, cuya facturación en favor de los destinatarios impugnados contabilizó la inspeccionada. No se objeta en lo formal la documentación aportada, sino que la objeción está centrada en la veracidad de las operaciones declaradas por la contribuyente; y ante las fundadas observaciones efectuadas por el fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº 43037/2011, *in re* “Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI”, del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, *in re* “Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI”, del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº 32.350/2012, *in re* “Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI”, del 29/11/2012).

A esta altura del análisis, es apropiado recordar que quien invoca ciertos hechos como fundamento de su pretensión tiene la carga de acreditarlos (arg. art. 377 del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación). Y si no logra cumplir con esa carga mediante la actividad probatoria desarrollada durante el juicio corre el riesgo de que su reclamo sea denegado (C.S., Fallos 332:1367). En efecto, es a cargo de quien afirma un hecho la prueba de su existencia cuando pretende fundar en él un derecho (C.S., Fallos: 217:635), toda vez que la carga de la prueba es el imperativo que pesa sobre cada uno de los litigantes para que acrediten la verdad de sus afirmaciones respectivas, mediante su propia actividad, si quieren evitar la pérdida del proceso (conf. esta Sala, Causa Nº 27504/2012, *in re* “Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 28829-A) C/ DGA”, del 07/02/2013; Causa Nº 16287/2012, *in re* “Cox Roberto Andrés Tomás c/M° J Y

DDHH-Art 3 Ley 24043-Resol 161/11(EX 146511/04)", del 11/10/2012; Sala IV, *in re* "Construcciones Lama S.A. c/Segba", del 26/10/1989). Ello en virtud de que, como principio general, quien esgrime una pretensión debe probar el presupuesto de hecho de la norma que invoca como fundamento de la misma (conf. esta Sala, "Cox", causa cit.; Sala II, *in re* "Ministerio de Salud y Acción Social c/Prats de Archubi", del 05/03/1998).

En definitiva, la prueba actúa como "un imperativo del propio interés" de cada uno de los litigantes y quien no acredita los hechos que debe probar pierde el pleito (conf. Couture Eduardo, "Fundamentos del Derecho Procesal Civil", Depalma, 1974, págs. 244 y ss.), asumiendo así las consecuencias de que aquella se produzca o no, la que en principio debe ser cumplida por quien quiera innovar la situación de su adversario (conf. Fassi, "Código Procesal Civil y Comercial Comentado", T. I, págs 671 y sgs).

Bajo estos parámetros, en la medida en que la parte actora pretendió justificar las operaciones declaradas con los registros contables y la documental, elementos que fueron observados sobre la base de las circunstancias puestas de manifiesto en los considerandos que anteceden y a raíz de las inconsistencias que se destacaron en las Resoluciones Nº 46 y 47/09, se concluye en que los aportes efectuados en autos no resultas suficiente para desvirtuar las conclusiones expresadas por el organismo recaudador y que se derivan de los extremos comprobados durante la inspección. Por ello, cabe concluir que no se ha cumplido adecuadamente con la prueba que es exigida al impugnante para refutar la legitimidad del acto administrativo, condición ésta – la de legitimo- que además se presume en los términos del art. 12 de la ley 19.549.

Los argumentos expresados conducen al rechazo de las críticas formuladas y a la confirmación del fallo recurrido, en cuanto ha sido motivo de agravios por parte de la accionante de autos.

**VI.** Que por su parte, el ente recaudador se agravia únicamente del rechazo de las objeciones que formulara respecto de las operaciones llevadas a cabo con el proveedor Avila, sosteniendo que la impugnación es el resultado de haber reunido indicios lo suficientemente claros, precisos y concordantes como para sostener el carácter de apócrifo de las facturas atribuidas al nombrado (diferencias de formato, numeración e impresión existentes entre los documentos cotejados; inexistencia de bienes, capacidad y actividad económica del nombrado, así como la injustificada variedad de prestaciones (multiactividades) supuestamente llevadas a cabo), en tanto se omitió considerar en su totalidad el informe de inspección y los elementos colectados durante la etapa de fiscalización, que permitieron –a su juicio- acreditar la irrealidad de las operaciones que aparecen facturadas (motivo por el cual la sola inclusión –o no- del prestador en la base Apoc, no es un factor decisivo para desvirtuar las impugnaciones), constituyéndose la resolución en crisis en una decisión basada en un examen notoriamente superficial de los fundamentos de la pretensión del organismo recaudador y reveladora de graves deficiencias en la valoración de las pruebas reunidas en el proceso.

Al respecto debe tenerse especialmente presente que el Tribunal Fiscal de la Nación si bien reconoció la existencia de las objeciones formuladas por el Fisco respecto del mencionado proveedor, consideró relevante para revocar el ajuste en cuanto a la facturación a él atribuida concierne, con exclusivo sustento en la ausencia de su inclusión en la base Apoc, a la fecha en que se habría concertado la operación documentada, objeto de impugnación.

Sin embargo, cuando como aquí ocurre, el ente recaudador se ha ocupado de demostrar aquellos extremos que tornan carentes de credibilidad a las operaciones invocadas, avalando de tal modo las impugnaciones formuladas a su respecto, no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera

demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, *in re* “Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento”, del 3-7-12; y “Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI”, del 11-9-12), extremo que, incumplido en la especie, ha justificado el ajuste.

Es que las observaciones formuladas por el organismo recaudador, no aparecen sustentadas únicamente en los incumplimientos del proveedor a sus deberes fiscales, sino que, como se advierte de la compulsa de los antecedentes administrativos, se ha ocupado de verificar la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, y ha sustentado la impugnación sobre la base de efectivas comprobaciones en base a las cuales tuvo en cuenta de modo particular, la inexistencia de capacidad económica y operativa del proveedor, la carencia de estructura que permita justificar las operaciones atribuidas, irregularidad en las facturas emitidas (diferentes números, formatos e impresión), así como la modalidad y multiplicidad de actividades denunciadas que no guardan coherencia entre sí.

De modo que en el caso y frente a tales contundentes pruebas aportadas por el fisco –que no fueron desvirtuadas por elementos concretos aportados por el contribuyente-, bien se advierte que la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación se ha basado en un examen superficial y se ha apartado de los términos y fundamentos de la pretensión del organismo recaudador, alterando precisamente la sustancia de la determinación tributaria efectuada y revelando así graves deficiencias en la consideración de los extremos relevantes y decisivos de la *litis*, por lo que se impone a esta Cámara la revisión de lo decidido por aquél, no obstante lo prescripto por el art. 86 inc. b) ley 11683 (t.o. 1978); pues aun cuando dicha norma otorga carácter limitado a la revisión

de la alzada y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (C.S.J.N., Fallos 300:985, Considerando 5), resulta evidente, como surge del último párrafo del mencionado artículo, que no se trata de una regla absoluta y que, por consiguiente, la Alzada debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas, tal como ocurre en el caso de autos (C.S.J.N., Fallos: 326:2987, esta Sala, Causa Nº 11.322/2012, *in re* "MIRACLE MILE SA (TF 21150-I) C/DGI", del 6-09-12; en igual sentido Sala II, Causa N 17.312/12, *in re* “Surplus SA (TF 24639-I) c/ DGI”, del 26-6-12).

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

Resultó pues erróneo el criterio expresado en el pronunciamiento recurrido, que otorgó relevancia decisiva a la ausencia de inclusión del proveedor en la base Apoc, dado que la inspección fiscal aportó elementos probatorios que sustentaron de un modo suficiente y fundado a las resoluciones determinativas cuestionadas (el informe final de inspección agregado a las actuaciones administrativas que corren por cuerda, expresa de manera detallada las circunstancias constatadas y las pruebas recabadas por la inspección para cuestionar las operaciones, como antecedente y

sustento de la propuesta de ajuste fiscal), lo que impone admitir los agravios del fisco, revocar este aspecto del decisorio y confirmar los actos determinativos en cuanto impugnaron las operaciones atribuidas al proveedor Avila.

Por las consideraciones vertidas, **SE RESUELVE: I.** Desestimar los agravios y rechazar la apelación de la parte actora; y admitir el recurso interpuesto por el fisco; **II.** Confirmar la sentencia de fs.202/208 en cuanto fue materia de apelación y agravios por la accionante y revocarla en cuanto decide respecto de la operación atribuida al proveedor Marcos S. Avila, a cuyo respecto se confirman los actos determinativos; **III.** Atento el resultado de los recursos, las costas de Alzada se imponen a la parte actora que resulta vencida.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ