Expte. Nº 43.539/2022.-

///nos Aires, 21 de marzo de 2023.- JMVC

Y VISTOS: para resolver estos autos caratulados: “Barrick Exploraciones Argentina S.A. (TF 35.766-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, y

CONSIDERANDO:

I.- Que en fecha 9 de diciembre de 2021, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió revocar la Resolución N° 316/2011 (partes: 1, 2, 3 y 4), dictada por la Jefa (int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la D.G.I. -A.F.I.P., por conducto de la cual se determinó de oficio, con carácter parcial, por conocimiento cierto de la materia imponible, la obligación tributaria de la actora, con relación al Impuesto a las Salidas No Documentadas (art. 37 de la L.I.G., t.o. 1997 y sus modificaciones), por erogaciones efectuadas entre enero de 2005 y marzo de 2007, con más intereses resarcitorios y una multa en los términos de los arts. 46 y 47, inc. d) de la L.P.T. (t.o. 1998 y modif.).

Asimismo, impuso las costas a la demandada que resultó vencida.

II.- Que para decidir de ese modo, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo, en primer lugar, recordó que conforme surge de los antecedentes de la causa, la inspección actuante observó que la contribuyente efectuó operaciones con Place S.R.L., la que se encuentra incluida en la base E-Apoc de la A.F.I.P. La facturación fue hecha por aquella sociedad por los siguientes conceptos: a) ejecución programa de desarrollo social y programa de participación ciudadana de “Pascua Lama”; b) servicios a la comunidad; c) contratación de seis encuestadores para recolección y carga de datos para programa de desarrollo de proveedores; d) adenda de contrato; e) diseño de multiplicadores de impacto económico para los informes de impacto amiental del proyecto “Pascua Lama”; f) pago según contrato de relevamiento agrícola-ganadero del Departamento de Jáchal, suscripto con la Asociación de Productores Agrícolas y Ganaderos de Jáchal y g) servicio de actividades de desarrollo sustentable.

Luego, agregó que una vez puesta en conocimiento de esta situación, la contribuyente informó (y fue verificado por los actuantes), que los créditos fiscales correspondientes a las operaciones efectuadas con el proveedor impugnado no fueron computados.

Con respecto a las Salidas No Documentadas, explicó que existe documentación, de la cual puede obtenerse información relevante, consistente en copias de los cheques emitidos por la contribuyente y observó que fueron cobrados por los Señores Emilio Pósleman y Francisco M. Place, éste último como socio gerente de Place S.R.L.

Asimismo, de las actuaciones seguidas a la firma cuestionada (Place S.R.L.) surgen los elementos que se tuvieron en cuenta para su incorporación en la base E-Apoc, efectuándose una enumeración no taxtativa al respecto.

Luego, indicó que la cuestión a resolver consiste en determinar si le asiste razón al Fisco Nacional al aplicar la figura prevista en el art. 37 de la L.I.G., a las erogaciones realizadas por la contribuyente vinculadas con las facturas emitidas por Place S.R.L., las que son consideradas apócrifas por el ente recaudador.

Al respecto, recordó que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, ya que las disposiciones legales y reglamentarias exigen -además- que la erogación considerada como gasto esté respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de las formación del resultado imponible.

Acto seguido, transcribió las normas que consideró aplicables y desarrolló -también con transcripción de párrafos que consideró pertinentes- opiniones doctrinarias e interpretaciones jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, para luego afirmar que, en la medida en que haya una identificación del beneficiario y exista prueba que determine perfectamente el flujo de los fondos, no corresponde ingresar el Impuesto sobre las Salidas No Documentadas.

Luego, ingresó a examinar si se verifican en la especie los requisitos exigidos por la normativa para la procedencia del gravamen. Así, en primer lugar, destacó que tal como surge de las propias manifestaciones de los funcionarios fiscales y de la resolución en crisis, las salidas de fondos se encuentran acreditadas a través del libramiento de los cheques propios de la contribuyente (del Banco de San Juan y del Banco Santander, ver fs. 841/859 y fs. 861/873 del Cuerpo 5 Impuesto a las Ganancias), habiendo acompañado las entidades bancarias copias del anverso y reverso de los cheques, en los que se observa que fueron

cobrados por ventanilla por los Señores Emilio Pósleman -en su carácter de apoderado para asuntos administrativos (ver fs. 843/843 vta. del Cuerpo 5, expediente Impuesto a las Ganancias) y Francisco M. Place en su carácter de socio gerente de Place S.R.L.

Con relación a la prueba producida en sede jurisdiccional, señaló que consistió en pericial contable, informativa y testimonial y procedió a su análisis y valoración.

En tal sentido, indicó que: a) del informe pericial contable (ver fs. 916/922 del expediente principal) -el que no fue objeto de impugnación alguna- surge que de un total de 35 facturas involucradas, en 31 se puede constatar la vinculación entre órdenes de pago y órdenes de compra. Asimismo, los expertos informan que se pudo verificar: "…por medio de las órdenes de pago, la forma de pago de cada una de las facturas, números de cheque, banco emisor, retenciones practicadas y demás datos inherentes al pago".

b) De la prueba informativa, tuvo presente la contestación al oficio dirigido al Ministerio de Minería de la Provincia de San Juan (cfr. fs. 575/576 del expediente principal), del cual surge que según el expediente N° 414657-B-04, iniciado por la contribuyente, en la nómina de profesionales que contribuyeron en la elaboración del informe de impacto ambiental -etapa de explotación del proyecto "Pascua Lama"- figuraban, entre otros profesionales, María Cristina Krause, con el título de antropóloga y Emilio Pósleman, con el título de economista. Y,

c) de la prueba testimonial (cfr. fs. 594/595 del expediente principal), surge que el señor Emilio Pósleman ratificó los dichos de la contribuyente, al explicar que se vio en la necesidad de contactar a la firma Place S.R.L., conocida en el ambiente minero, con el objeto de que emitiera facturas "A" por cuánto él no era responsable inscripto. Asimismo, manifestó que la contribueyente firmó un contrato con dicha firma en el que dejó aclarado que los trabajos debían ser realizados por la Licenciada Krause y el dicente, teniendo en cuenta los trabajos realizados sobre el tema en la universidad Católica de Cuyo y el Ministerio de Minería. Aclaró que el primer contrato que firmó fue por doce meses, pero que éste se fue extendiendo hasta el año 2007. Explicó las tareas que desarrolló junto con la Licenciada Krause, y se explayó acerca de en qué

consistieron y en el reconocimiento de registros fotográficos que se le expusieron.

A modo de conclusión, el T.F.N. enfatizó que la valoración del elenco probatorio producido en autos, permite afirmar que se encuentran debidamente individualizados y localizados los beneficiarios de las erogaciones -a quienes puede el Fisco Nacional exigirle la respectiva obligación tributaria generada por el respectivo ingreso- y el flujo de fondos, lo que impide la procedencia del gravamen que se reclama a la actora.

Por lo demás, recordó que el Máximo Tribunal tiene dicho que cuando los beneficiarios de los pagos realizados aparecen plenamente identificados, no corresponde la determinación efectuada por el Fisco Nacional (cfr. C.S.J.N., sentencia en: “Bolland y Cia.”, del 21/02/2013).

Por su parte, a modo de ampliación de fundamentos, el vocal Dr. Porporatto dijo -luego de adherir sin reservas al voto de su colega preopinante- que se tuvo por acreditado que quienes efectivamente prestaron los servicios a la contribuyente fueron los mencionados profesionales, los que a su vez, resultan ser los beneficiarios de los pagos en contrasprestación de tales servicios. Por lo tanto, es a ellos a quienes el organismo fiscal podrá exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias que correspondan y no al pagador, bajo la figura del art. 37 de la L.I.G., que aplica al supuesto de pagos indocumentados o respaldados con documentación apócrifa a beneficiarios ocultos o desconocidos.

Por ello se resolvió revocar la resolución apelada, con costas al demandado que resultó vencido.

III.- Que, contra lo así decidido, el Fisco Nacional interpuso apelación y presentó su memorial (ver piezas: 1, 2 y 3).

La contraria contestó el traslado conferido oportunamente.

IV.- Que, el Fisco en su memorial en primer lugar, cuestionó la veracidad, real existencia y capacidad económica de la firma Place S.R.L. Luego, recordó la posición de la actora -en cuanto sostuvo que contrató a la firma para la prestación de servicios de consultoría para el desarrollo social y mejora de las relaciones con las comunidades vecinas al proyecto minero “Pascua Lama”-, para continuar transcribiendo -*in extenso*- los pasajes medulares del pronunciamiento apelado y finalmente señalar una serie de cuestiones que luego desglosó y desarrolló.

De este modo, puede observarse que como primer agravio, planteó que el fallo dictado por el T.F.N. resulta arbitrario en la apreciación de la prueba.

A partir de tal afirmación, efectuó una extensa enumeración de las constancias de la causa -sin relación expresa con constancias tangibles de la misma, ni referencias bibliográficas vinculadas al expediente o a sus agregados- con especial referencia al contribuyente. Indicó que todas esas irregularidades surgen de la O.I. 193.864, conforme se expresó en el considerando IV del fallo recurrido.

Manifestó que en autos se demotró que estas irregularidades, que han sido indicadas en la primera parte del fallo hasta el considerando IV, no se condice con lo que luego resolvió, entendiendo que no han existido Salidas No Documentadas. El Fisco cuestionó si pueden considerarse como válidas las facturas emitidas por contribuyentes incluidos en la Base E-Apoc por ser apócrifos, si pueden considerarse válidos los supuestos servicios tercerizados entre estos mismos contribuyentes cuestionados por apócrifos, si puede considerarse como válidos los pagos efectuados por la actora a Place S.R.L. por los servicios de los tercerizados, pagos que fueron cobrados por ventanilla bancaria en efectivo, por el economista quien era tercerizado y además apoderado ante el banco de Place S.R.L.

Indicó que la arbitrariedad en la sentencia existe cuando no se dan razones coordinadas y consecuentes, sino que, por el contrario se contradicen entre sí, lo que ha de concluir en el absurdo notorio en la motivación y especialmente en la estructura lógica y legal del fallo. De allí que postuló la existencia de arbitrariedad manifiesta en autos, derivada del apartamiento de constancias comprobadas de la causa, omisión de tratamiento de cuestiones sustanciales planteadas por las partes y de normativa conducente a la solución del litigio, por contradicción. Para concluir que la interpretación de la prueba emergente del fallo y el apartamiento de los hechos acreditados, la causan agravio.

Como segundo aspecto, el Fisco Nacional reiteró y profundizó su discrepancia con el fallo en tanto postuló la existencia de documentación de respaldo de las salidas, emitidas por contribuyentes apócrifos y mediando tercerización de servicios. Ello por cuanto del acto administrativo impugnado surge que la actividad declarada por el

proveedor es "Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales", “Extracción de rocas ornamentales", "Transporte automotor de cargas, NCP","cultivo de vid para vinificar"; mientras que los conceptos facturados fueron: “Ejecución del programa de desarrollo social y programa participación ciudadana en “Pascua Lama”, servicios a la comunidad, contratación de seis encuestadores para la recolección y carga de datos para el programa de desarrollo de proveedores, adenda de contrato, diseño de multiplicadores de impacto económico para los informes de impacto ambiental del Proyecto “Pascua Lama”, pago según contrato del relevamiento agrícola ganadero de Jáchal, servicio de actividades de desarrollo sustentable de la comunidad”. Estas actividades facturadas no se corresponden con las actividades declaradas ante el Fisco.

Señaló que de la resolución administrativa impugnada, surge que los servicios facturados por Place S.R.L. fueron prestados por los Señores Emilio Pósleman (economista) y María Cristina Krause (antropóloga). Además afirmó que la actora contrató servicios en diversos períodos entre enero de 2005 y marzo de 2007, con un proveedor que se hallaba incluido en la base E-Apoc.

A continuación dijo que de la declaración testimonial del Señor Pósleman, surge que reconoce que debió contactar a la firma Place S.R.L. (proveedor incluido en la Base E-Apoc, a partir de enero de 2007 según refiere el demandado) para que emitiera las facturas tipo “A” por él, porque no se hallaba inscripto, y para ello suscribió contratos privados de servicios hasta el año 2007.

Indicó que del informe pericial realizado en autos, surgió que de la compulsa de la DD.JJ. del I.V.A., se observó que las facturas de Place S.R.L. se imputaron en sus respectivos períodos. Que la actora computó originalmente el crédito fiscal que surgía de las facturas de Place S.R.L., pero luego dichas imputaciones fueron revertidas en la contabilidad de la actora, por lo que su incidencia paso a ser nula. Que la contribuyente al dejar sin efecto el cómputo del crédito fiscal en el I.V.A., reconoció implícitamente que dichas facturas impugnadas no correspondía que sean computadas.

Resaltó que, del informe pericial surge que la actora registró en su contabilidad las facturas en discusión, que existe correspondencia entre

las órdenes de pago y de compra, salvo en cuatro (4) facturas, y luego la actora en forma voluntaria dejó sin efecto la incidencia de las facturas cuestionadas en el I.V.A., reconociendo que no correspondía su computo. En consecuencia, entendió que con la pericia producida no se demostró la materialidad de los hechos en discusión. No se logró demostrar la relación de la totalidad de las órdenes de compra y de venta.

Aseveró que existe prueba en autos, que acredita la apocrifacidad de los servicios facturados entre contribuyentes apócrifos entre sí y con la actora, que -en su concepto- remarca la arbitrariedad del fallo recaído en autos, por la apreciación de la prueba en forma defectuosa.

Con relación a las copias de los cheques emitidos por la recurrente se observó que los mismos fueron cobrados por los señores Emilio Pólesman y Francisco M. Place, como socio gerente de Place S.R.L.

De la circularización efectuada por el Fisco, surgió que los cheques emitidos por la actora para pagar los supuestos servicios facturados a Place S.R.L., fueron cobrados por señores Emilio Pólesman y Francisco M. Place.

Bajo el rótulo de tercer agravio, expuso que el Tribunal actuante ha sostenido que se han identificado a los beneficiarios de las salidas no documentadas, que existe prueba sobre el flujo de fondos, lo que impide aplicar la figura de las Salidas No Documentadas.

En este punto manifestó que los supuestos beneficiarios identificados de las Salidas No Documentadas, son contribuyentes incluidos en la base E-Apoc, no se encuentran inscriptos ante el Fisco, no pueden facturar, son apoderados de la proveedora, son empleados de la proveedora, cobran los pagos de la proveedora ante los bancos y se encuentran involucrados en una causa penal en trámite ante la Justicia Federal de San Juan.

Por otro lado, el hecho de que la responsable haya cancelado alguna de las facturas impugnadas mediante cheques, no dota necesariamente de veracidad a las operaciones cuestionadas; ello, en virtud de que existen otros indicios y hechos comprobados graves, precisos y concordantes, rigurosamente detallados en las vistas conferidas y a lo largo del acto apelado y antecedentes que resultaron en serios reparos respecto de la existencia de las operaciones

supuestamente contratadas entre las partes (cfr. C.S.J.N., en autos: “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, del 26/8/2003).

En otro orden de consideraciones, se agravió porque el pronunciamiento consideró que las Salidas No Documentadas se encuentran acreditadas a través del libramiento de cheques propios de la actora, del Banco San Juan y del Banco Santander Rio, habiendo sido cobrados por ventanilla por el Señor Pólesman en su carácter de apoderado de la firma Place S.R.L.

Resaltó que la actividad declarada por el proveedor es distinta a los conceptos facturados a la actora, resultando que tales actividades facturadas no se correspondían con las actividades declaradas ante el Fisco. Sobre los pagos efectuados con cheques de los bancos mencionados, señaló que surge que los servicios fueron facturados según el contrato, solicitaban facturas tipo “A”, lo que motivó que el contrato se firmara entre la actora y Place S.R.L.

Como agravio N° 5, el Fisco referenció que del fallo surge que se acreditó la vinculación de las órdenes de pago con las facturas. Así, las órdenes de compra aportadas por la actora, no fueron incorporadas en originales, sino en fotocopias; por ello siendo impresiones de pantalla no constituyen documentos originales. Del informe pericial surge que la actora registró en su contabilidad las facturas en discusión, que existe correspondencia entre las órdenes de pago y de compra, salvo en cuatro (4) facturas, y luego la actora en forma voluntaria dejó sin efecto la incidencia de las facturas cuestionadas, su crédito fiscal en el I.V.A., reconociendo que no correspondía su computo.

En consecuencia, según su comprensión, con la pericia producida no se demostró la materialidad de los hechos en discusión. No se logró demostrar la relación de la totalidad de las órdenes de compra y de venta. La actora ha computado las facturas como gastos en el Impuesto a las Ganancias y no las ha computado como crédito fiscal en el I.V.A.

A continuación, como agravio N° 6, el Fisco cuestionó que el fallo sostuviera que se encontraban acreditas las tareas desarrolladas por el Sr. Pólesman y la Sra. Krause, por la supuesta contratación efectuada por el Sr. Julio Enrique Claudeville, gerente de asuntos corporativos de Barrick Exploraciones Argentinas S.A. Señaló que la actora es titular de la porción argentina del proyecto minero “Pascua Lama”, y que para actuar

obtuvo permisos ambientales y sociales, canalizados a través del área de desarrollo social y relaciones con la comunidad, la que se encontraba a cargo del Dr. Julio Claudeville quien -como sostiene la actora- no tenía personal, por lo que contrató a Place S.R.L. y ésta a su vez, subcontrató a Emilio Pólesman y a María Cristina Krause -antropóloga-, para poner en marcha el plan de apoyo al desarrollo sustentable, el que tenía vigencia para su implementación durante los años 2004 a 2006.

Asimismo, indicó que los contratos de servicios entre los señores Emilio Pólesman, María Cristina Krause y Place S.R.L., eran instrumentos privados, sin fechas ciertas; y aun siendo reconocidos por sus suscriptores, no pueden probar contra terceros las fechas involucradas y, por ello, no pueden acreditar las operaciones que instrumentan. Concluyó que todas estas pruebas no son hábiles para acreditar la real prestación de los servicios cuestionados por el Fisco, pues no acreditan fehacientemente la realización de las tareas facturadas a Place S.R.L.

Acto seguido, el Fisco se agravió por el análisis y valoración efectuada sobre la prueba informativa, vinculada al Ministerio Minería de la Provincia de San Juan respecto al Expte. N° 414657-B-04 iniciado por la empresa actora. De allí surge el informe sobre el impacto ambiental de la Secretaría de Minería respecto al proyecto minero de “Pascua Lama”, donde dentro de la nómina se encuentran los profesionales Sres. Pólesman -economista- y Krause -antropóloga-. Consideró que este expediente no constituye una prueba fidedigna y concluyente de la efectiva tercerización de los servicios de los dos profesionales y de la realización de los servicios observados, ya que es una declaración unilateral carente de sustento fáctico.

Del citado informe de la Secretaría de Minería no surge la labor desarrollada por la firma Place S.R.L., los trabajos detallados en el informe son del período 2004 al 2006 y no se corresponden con todos los períodos debatidos en autos, puesto que en autos, llega hasta marzo de 2007.

Luego, dijo que lo agravia la cita del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re,* "Bolland y Cía.", de fecha 21/02/2013, sin aportar mayores precisiones al respecto.

Por último, manifestó que lo agravian las manifestaciones emergentes del voto del Dr. Porporatto, quien señaló que se tienen por

prestados los servicios por los mencionados profesionales (Sres. Pólesman y Krause) aun cuando en las presentes actuaciones, la documentación de respaldo pueda tildarse de apócrifa, los elementos arrimados permiten demostrar la causa de la erogación e individualizar a los verdaderos beneficiarios.

V.- Que, en primer lugar, cabe destacar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*, "Charge S.A. c/D.G.I. s/R.D.O.E.", Expte. N° 14.124/2022, del 9/09/2022, entre muchos otros).

VI.- Que en autos se discute la legitimidad de la resolución N° 316/2011 (DV RRIIP) de fecha 16/12/2011, dictada por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo, de la D.G.I. - A.F.I.P., por la cual se dispuso determinar de oficio con carácter parcial, por conocimiento cierto de la materia imponible, la obligación impositiva de Barrick Exploraciones Argentinas S.A., con relación al Impuesto a las Ganancias -Salidas No Documentadas, por las erogaciones efectuadas en el período fiscal enero 2005 a marzo de 2007, con intermitencias, estableciéndose un monto de impuesto sujeto a pago de $ 483.390 y arrojando un saldo de impuesto a ingresar de $ 169.186,50; fijando la obligación de ingresar la suma de $ 247.056,16 correspondiente a intereses resarcitorios, calculados al 16/12/2011.

Asimismo, se le aplicó al contribuyente una sanción de multa tipificada en los arts. 46 y art. 47, inc. d) de la ley 11.683 de $ 507.559,55, con relación a esos períodos y al mencionado impuesto.

VII.- Que sentado lo anterior, cabe destacar que el Fisco Nacional en su memorial, señaló que la sentencia del T.F.N. adolecía de arbitrariedad y que, por ello, resultaba aplicable la solución normativa del art. 86, inc. b) de la L.P.T.

Al respecto, cabe comenzar por recordar que la primera formulación de la noción de *sentencia arbitraria* data del año 1909 y fue

efectuada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al fallar la causa: “Rey *vs.* Rocha”, registrada en *Fallos*: 112:384.

En dicha oportunidad, el Alto Tribunal sostuvo que *sentencia arbitraria* es aquella desprovista de todo apoyo legal y fundada tan sólo en la voluntad de los jueces y no lo es, en cambio, cuando concurra simplemente una interpretación errónea de las leyes a juicio de los litigantes. De allí que resulte trascendente remarcar la distinción entre *arbitrariedad*, por un lado y el *mero error* en la interpretación de las leyes o en la apreciación de la prueba por el otro.

Sobre el punto, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquella que caracteriza que debe entenderse por arbitrariedad: “[s]ólo cuando se resuelve contra, o con prescindencia, de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso, se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en el” (cfr. *Fallos*: 207:72, *in re*, “Carlozzi c/Tornese Ballesteros”, del 14/02/1947 y doctrina concordante posterior, doctrina aplicada por esta Sala en reiteradas oportunidades, por ejemplo, sentencia en autos: “Quilsa Com Ar S.H. (T.F. 28283-I) c/D.G.I. s/R.D.O.E.”, Expte. Nº 6647/2021, del 26/04/2022).

A lo expuesto, debe agregarse que la tacha de arbitrariedad no procede por meras discrepancias acerca de la apreciación de prueba producida o de la inteligencia atribuida a preceptos de derecho, así se estimen esas discrepancias legítimas o fundadas. Esta tacha no tiene por objeto la corrección de sentencias equivocadas o que se estimen como tales, sino que atiende solo a supuestos de omisiones de gravedad extrema en que, a causa de ellas, los pronunciamientos quedan descalificados como actos jurisdiccionales (cfr. *Fallos*: 244:384, citado por Carrió, Genaro R., *Recurso Extraordinario por Sentencia Arbitraria*, Bs. As., Abeledo Perrot, 1967, p. 29).

En este orden de ideas, se observa que la resolución del Tribunal *a quo* dista ampliamente de poder ser considerada arbitraria; a lo que cabe agregar que la pretendida tacha del recurrente, no supera el umbral de la mera discrepancia en cuanto a la inteligencia otorgada a preceptos legales (cfr. esta Sala, *in re*, “Bassi, Luis Martín c/E.N. -M° Seguridad - G.N.”, del 11/06/2015, entre otros).

Como se verá en el desarrollo posterior, el apelante no ha logrado demostrar que la sentencia del Tribunal *a quo* adolezca de la anunciada arbitrariedad, que la torne revisable por esta Cámara en los términos de lo dispuesto en el art. 86, inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.); norma a cuyo respecto cabe recordar que, en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, prevé una limitación en razón de la cual corresponde estar a lo decidido por el T.F.N., salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta en la valoración de dichos aspectos (cfr. Sala I, en la causa: "Establecimientos Don Esteban S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; esta Sala, *in re,* "Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.", Expte. Nº 23.132/2016, del 7/06/2016 y sus citas; Sala III, en autos: "Standard Motors Argentina S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; Sala IV, causa: "Valle Escondido c/D.G.I.", del 17/05/2016 y Sala V, *in re,* "Sullair Argentina S.A. c/D.G.I.", del 21/03/2011, entre otros).

Sobre el punto, el criterio jurisprduencial imperante en esta Excma. Cámara de Apelaciones puede sistematizarse en los siguientes aspectos fundamentales: 1) se trata de un recurso como principio limitado, en la medida en que no habilita al Tribunal de Alzada a revisar la materia fáctica y probatoria, debiendo tenerse por ciertas las conclusiones del T.F.N. sobre esta materia;

2) tal principio tiene como excepción, el supuesto de que las conclusiones del T.F.N. sobre las cuestiones fácticas presentan deficiencias serias, las que sólo tienen lugar cuando exista arbitrariedad, irrazonabilidad o ilegalidad en las conclusiones del T.F.N. sobre estas cuestiones; y,

3) no se verifican dichos supuestos, cuando el recurso ante la Cámara manifiesta solamente una discrepancia respecto de la selección y valoración de prueba por el T.F.N. La circunstancia de que el Tribunal *a quo* haya dado preferencia a determinada prueba no configura, *per se*, un supuesto de arbitrariedad.

Lo apuntado precedentemente es relevante, puesto que el recurrente no cuestiona los fundamentos teóricos de la resolución apelada.

En efecto, en este caso, no se discute acerca de la figura de las Salidas No Documentadas, como así tampoco respecto a los

presupuestos que determinan su aplicación. En su lugar, el recurso se limita a cuestionar exclusivamente la valoración que sobre los hechos y la prueba ha efectuado el T.F.N.

VIII.- Que, en efecto, en el presente caso el Tribunal Jurisdiccional Administrativo efectuó un análisis teórico de la figura de las Salidas No Documentadas y concluyó que ésta no se aplica cuando la prueba permite individualizar a los beneficiarios de los pagos y la causa de éstos, la prestación de los servicios, etc., y tales conclusiones no han sido efectivamente rebatidas por el demandado.

En este sentido, repárese en que a partir del análisis de la prueba efectuado en el considerando IV, el T.F.N. concluyó que, por un lado, ha sido posible individualizar y localizar a los beneficiarios de las erogaciones, a quienes pueden exigírseles las respectivas obligaciones tributarias generadas por el respectivo ingreso y el flujo de fondos; ello impide la procedencia del tributo reclamado por el Fisco.

Asimismo, se destacó que quedó evidenciado que quienes efectivamente prestaron los servicios a la actora fueron los mencionados profesionales, los que a su vez resultan ser los beneficiarios de los pagos en contraprestación de tales servicios.

En este orden, cabe también referir que el Fisco no produjo prueba en concreto sobre la supuesta falsedad de las operaciones, o de los pagos realizados o de la veracidad de los beneficiarios; en cambio, su actividad procesal estuvo dirigida a reiterar elementos que ya fueron tenidos en cuenta (y desechados) por el Tribunal *a quo*, relativos a desacreditar a los sujetos involucrados, *v.gr:* Place S.R.L. y Señor Emilio Pósleman. Sin embargo, como quedara dicho, el T.F.N. analizó la prueba producida y consideró que resultaba suficiente a fin de identificar a los beneficiarios de los pagos y a tener por ciertos, tanto los servicios, como los prestadores.

IX.- Que, a mayor abundamiento, y contrariamente a lo manifestado por el Fisco en su memorial, el T.F.N. no afirmó que las facturas emitidas por Place S.R.L. sea la documentación de respaldo de las operaciones que impide la aplicación de la figura pretendida por el Fisco Nacional. Lo que el Tribunal *a quo* afirmó fue que se ha comprobado quiénes han sido los beneficiarios de los pagos, por un lado,

#36858319#361193628#20230320205304714

y que, por el otro, existen otras constancias, diferentes de estas facturas, que acreditan la prestación de los servicios.

En este contexto, la circunstancia de que el Señor Pósleman se encuentre involucrado en una causa penal en trámite ante la Justicia Federal de la Provincia de San Juan, carece de relevancia práctica en atención a que el Fisco no informó (ni tampoco acreditó) que dichas actuaciones se vinculen concretamente con las operaciones que aquí se ventilan. Por tal motivo, cualquiera sea el resultado del trámite de esa investigación, la que por lo que refiere el demandado no ha concluido ni se ha dictado sentencia definitiva, no resulta conducente a efectos de resolver la cuestión traída a conocimiento en esta oportunidad.

En cuanto a la ausencia de inscripción activa en impuestos por parte de la Señora Krause -aspecto sobre el cual el Fisco hizo especial hincapié- cabe señalar que no se encuentra discutido que dicha persona ha fallecido. Tal circunstancia explica de un modo sencillo la mentada falta de inscripción en impuestos activos al momento de la fiscalización.

Con relación a que Place S.R.L. (CUIT N 30681670048) se encontraría incluida en la base E-Apoc, cabe comenzar por señalar que no queda claro en qué fecha efectivamente fue que se produjo tal circunstancia. En efecto, se hace mención a que acaeció en fecha 28/12/2006 (lo que implica que la vigencia sea a partir de enero de 2007), mientras que de la consulta pública efectuada al efecto se puede observar que la fecha de condición de apócrifo es el 11/03/2011. Tomando la primer fecha, estarían comprendidos los últimos tres períodos de la determinación de oficio, mientras que computando la segunda, no habría períodos involucrados. Pero ello no obstante, tal como ha concluido el T.F.N., este hecho no impide identificar al beneficiario del pago y tener por acreditada la prestación del servicio.

Por cierto, a este respecto cabe también señalar que como se lee en la propia página *web* del organismo recaudador: “Los datos son de carácter meramente informativos, con una función preventiva”.

En otras palabras, la inclusión de los sujetos en la base E-Apoc del organismo, no puede sellar la suerte de cualquier discusión respecto a la existencia y validez de las operaciones, pues lo contrario importaría otorgarle carácter irrevisable por parte de los Tribunales a cualquier decisión que, con base en tales antecedentes, adopte el Fisco Nacional.

En otros términos, que el Fisco haya incluido al sujeto referido en la base en cuestión, permite sospechar de las operaciones, mas dicha sospecha se disipa en la medida en que se produzca prueba que acredite la veracidad de la identidad de los beneficiarios de los pagos y la prestación de los servicios. Tales circunstancias, conforme fuera puesto en evidencia por el T.F.N. en el análisis efectuado en el considerando IV del voto de la Dra. Guzmán, tornan irrelevante la inclusión en la base de datos referida; máxime teniendo en cuenta la cuestión temporal antes señalada.

Lo que el T.F.N. está analizando es que, con independencia de las supuestas irregularidades detectadas por el Fisco Nacional, lo cierto es que la prueba producida en el expediente permite tener por acreditados dos hechos relevantes que son, por un lado, la identificación de los beneficiarios de los pagos y, por el otro, el flujo de fondos.

Tomando en cuenta el argumento de la sentencia, los planteos que realiza el Fisco Nacional no resultan relevantes, puesto que no ataca que, efectivamente, la actividad probatoria de la parte actora permitió acreditar quiénes recibieron los pagos y cómo fue el flujo de fondos.

Debe tenerse especialmente presente que la figura de las Salidas No Documentadas tiene como objetivo sustituir en la persona del sujeto pagador al receptor del pago que, por estar oculto para el Fisco Nacional, no ha abonado los tributos correspondientes, ni la A.F.I.P. podría razonablemente ubicarlo (conf. CNCont. Adm., Sala IV, Expte. N* 7.298/05 "Servicio Empresario de Personal S.R.L. (TF 18.856-I) c/ D.G.I.", fallo del 26/03/09); mientras que, si se ha acreditado el beneficiario de los pagos y también el flujo de los fondos, pierde sustento la aplicación de la figura.

Independientemente de las irregularidades que con carácter general pudiera el Fisco Nacional haber detectado respecto de Place S.R.L., en el caso de las prestaciones abonadas por la firma actora, quedó demostrado que se trató de operaciones reales, en las que los servicios se prestaron y se pagaron, quedando clara entonces, tanto la prestación del servicio, la realización de los pagos, la identificación de sus beneficiarios y el flujo de los fondos.

Con relación a la afirmación de la demandada referida a la falta de veracidad de las operaciones cuestionadas por el hecho de que la actora

haya cancelado algunas de las facturas impugnadas mediante cheques, cabe señalar que, la prueba producida refleja que todos los pagos correspondientes a las facturas emitidas por Place S.R.L. fueron realizadas mediante cheques. Y esa forma de pago, no se vincula necesariamente con la veracidad de las operaciones, sino con la identificacion de los beneficiarios de los pagos.

Es decir, no se trata del caso en que la factura se abona mediante cheque, el que luego es endosado para su descuento, si no que los cheques fueron cobrados, tal como lo reconoce el Fisco Nacional, por Francisco Place o por Emilio Pósleman, ambos en representación de Place S.R.L.

Conforme surge de la sentencia del T.F.N., no se trata de la mera localización de quienes emitieron las facturas. En efecto, el Tribunal no solamente tuvo por identificados y localizados a los beneficiarios de los pagos, sino que comprobó el circuito de los fondos que permitió conocer con certeza a su real beneficiario, lo cual impide –tal lo decidido por el Tribunal *a quo*- la aplicación de la figura pretendida. Además, el Tribunal tuvo por acreditados los servicios prestados, que constituyen causa de tales erogaciones.

Por otra parte, la actora acompañó las órdenes de compra y exhibió los documentos originales, lo que fue reconocido por el Fisco Nacional en instancia administrativa, por lo que no puede ahora cuestionar esta prueba.

En efecto, a fs. 986/989 y 991/994 de la actuación administrativa Nro. 10910-4-2011, cuerpo 5 -Impuesto a las Ganancias- se observan las órdenes de compra que dan cuenta que efectivamente la contribuyente actora contrató con Place S.R.L. la prestación de los servicios facturados. En concreto, a fs. 1164/1165 del cuerpo 6 de la citada actuación administrativa, el Fisco Nacional dejó constancia que, sin perjuicio de que la documentación mencionada fue acompañada en copia simple en instancia de fiscalización, los originales fueron exhibidos ante los funcionarios actuantes.

Por otra parte, la veracidad de estas órdenes de compra es confirmada por las declaraciones de Julio Claudeville y Emilio Pósleman (ver fs. 1363/1366 del cuerpo 7 de la actuación administrativa).

Por otro lado, el T.F.N. señaló que del informe pericial surge que se pudo verificar en cada orden de compra, la forma de pago de la factura, el número de cheque, el banco emisor, las retenciones y la registración en la contabilidad de las facturas. Por lo cual, la postura simplemente contradictoria exhibida en el agravio, carece a esta altura de fuerza convictiva para desvirtuar el análisis llevado a cabo respecto de la configuración de los extremos de hecho relevantes, y las conclusiones arribadas, que descartan la aplicación de la figura tributaria bajo análisis.

La declaración testimonial del Señor Julio Claudeville constituye un elemento probatorio contundente respecto de la relación entre la actora y la firma Place S.R.L.; ocurriendo lo propio en cuanto a la participación de los señores Pósleman y Krause y cuáles eran las tareas desarrolladas.

Sin embargo, el Fisco omite toda consideración al respecto y se concentra sólo en que no se acreditó que el Señor Claudeville carecía de personal a su cargo, lo cual a esta altura resulta irrelevante. Las particularidades de las relaciones contractuales que pudieran vincular a estos sujetos con Place S.R.L. no resultan trascendentes para este caso, puesto que lo relevante aquí es la acreditación de la identificación del beneficiario del pago y la existencia de los servicios prestados, hechos que se tuvieron por probados por el Tribunal *a quo*.

Finalmente respecto a la prueba y su valoración, cabe señalar que tampoco puede tener favorable recepción, la disconformidad expresada por el recurrente respecto a la prueba informativa.

En tal sentido, cabe comenzar por señalar que se trata de actuaciones administrativas labradas ante un organismo público estatal de la Provincia de San Juan y como tales merecen ser consideradas y valoradas con la consiguiente virtualidad probatoria respecto de los hechos de que se trata.

Por cierto, dicho organismo (Ministerio de Minería), tiene a su cargo el control del cumplimiento de obligaciones de las empresas mineras que operan en la jurisdicción provincial, motivos por los cuales no corresponde poner en duda –sin otro elementos de juicio- su seriedad y a veracidad de sus respuestas (cfr. arts. 979 y concordantes del Código Civil vigente al tiempo de los hechos).

En definitiva y al hilo de cuanto se lleva expuesto, cabe finalmente recordar que como tiene dicho esta Sala, "...[e]l instituto de las 'salidas no

documentadas" ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio -cfr. Fallos: 275:83; 323:3376 y sentencia en la causa: R.746. XXXVII R.O. 'Red Hotelera Iberoamericana S.A. c/ D.G.I.', del 26/08/2003, registrada en Fallos: 326:2987. En ese caso, la C.S.J.N. ha sostenido, además, que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación a los fines de lo dispuesto por el 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' (conf. Expte. N* 18.433/2016 "Paleco S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", fallo del 19/05/16 y sus citas)

De tal suerte que, acreditada como se encuentra en el caso la causa real de las erogaciones, demostrado el flujo de los fondos e identificados de manera precisa los reales beneficiarios de los pagos, tales circunstancias permiten descartar la aplicación de la figura en trato y determinan el rechazo de los agravios del fisco.

X.- Que, por último, cabe hacer referencia a la disconformidad que expresó el demandado con la cita del fallo de la C.S.J.N. “Bolland y Cia.”, de fecha 21/02/2013.

En dicha oportunidad, el Alto Tribunal señaló que la norma relativa a las Salidas No Documentadas ha sido adoptada por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar ella el tributo y debe hacerlo a título propio.

En el caso, está claro el beneficiario de los pagos y el Fisco Nacional tuvo la oportunidad de exigir el pago de los impuestos correspondientes a aquél y por lo tanto, el fallo de la C.S.J.N. citado por el T.F.N. resulta plenamente aplicable al caso.

Por lo demás, la crítica vertida a las manifestaciones vertidas con respecto a los señalamientos efectuados por el Dr. Porporatto, a modo de *obiter dictum*, tampoco pueden tener favorable recepción.

En el voto se señaló que, aun cuando pudiera entenderse que la documentación considerada sea apócrifa (esto es, las facturas emitidas por Place S.R.L. y cuestionadas por el Fisco Nacional), no se dan los presupuestos de aplicación del instituto de las Salidas No Documentadas, ya que con independencia de la entidad de dichos documentos y de la consideración del Fisco Nacional respecto de Place S.R.L., se ha demostrado la causa de la obligación (la prestación de los servicios por los Señores Pósleman y Krause) y la identificación del beneficiario del pago.

Por ser ello así, las argumentaciones del recurrente sobre el punto, carecen de relevancia a los efectos de la decisión por adoptar, puesto que no presentan entidad gravitatoria para la solución del caso, en la medida en que las expresiones vertidas por el Dr. Porporatto, lo fueron a modo de *obiter dictum*, a modo de hipótesis y no inciden en la resolución de la cuestión, lo cual priva a esta cuestión de sustancia que justifique una especial atención.

XI.- Que, en razón de todo lo expuesto, corresponde desestimar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar el pronunciamiento recurrido.

Con costas, por no advertirse motivos para la dispensa (cfr. art. 68 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Por ello, el Tribunal **RESUELVE:** 1º) desestimar el recurso de apelación del demandado y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento recurrido en todos sus términos y 2º) imponer las costas al Fisco Nacional que resultó vencido (cfr. art. 68 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 21/03/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#36858319#361193628#20230320205304714