68270/2018 AGUILAS DEL SUR SRL (TF 35877-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de de 2019.-RR

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que representación legal de la firma actora recurrió ante el Tribunal Fiscal (fs. 91/113 y 224/243) las siguientes resoluciones dictadas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén de la AFIP-DGI:

a) nº 188/2011 (DV RNEU), por la cual determinó de oficio la obligación tributaria en el impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2006 y 2007) y en las "salidas no documentadas" (períodos fiscales 2007 y 2008), liquidó intereses resarcitorios, aplicó multas equivalentes a tres veces el impuesto a las ganancias evadido en el 2006 y las "salidas no documentadas" del ejercicio 2008 (artículos 46 y 47, incisos b y c, de la ley 11.683) y reservó su potestad sancionatoria respecto de los restantes períodos; y

b) nº 187/2011 (DV RNEU), por la que determinó de oficio la obligación tributaria en el impuesto al valor agregado (períodos fiscales 4, 5, 6, 8, 10, 11 y 12 de 2006; 1 a 5, 7, 8 y 12 de 2007), liquidó intereses resarcitorios, aplicó multas equivalentes a tres veces el tributo evadido en los períodos fiscales 5 y 6 de 2006 (artículos 46 y 47, incisos a, b y c, de la ley 11.683) y reservó su potestad sancionatoria respecto de los restantes períodos.

II. Que en dichos ajustes el Fisco Nacional consideró que las transacciones de la firma actora con los proveedores "El Molino S.R.L.", "Marina Hernández", "Namibia SA", "José Manuel González", "Mónica Sepúlveda", "Hábito S.A." y "Schpoliansky Hermanos S.A." eran inexistentes, por lo cual impugnó las

deducciones de gastos y los créditos fiscales computados correspondientes a la facturación emitida y/o recibida de aquéllos.

También impugnó los pagos en efectivo por importes superiores a $1.000 efectuados por la firma actora en las operaciones realizadas con los proveedores “Tilhue S.R.L.”, “Cooperativa de trabajo del Sur - COTRASUR” y “Dora Cerletti”, por aplicación de la ley 25.345 y su reglamentación. Consecuentemente, impugnó la deducción y el crédito fiscal computados con relación a esos pagos.

A su vez, impugnó el exceso en la deducción de honorarios de directores en los ejercicios 2006 y 2007 del impuesto a las ganancias.

Por último, determinó los importes de “salidas no documentadas” respecto de los presuntos proveedores.

III. Que la Sala C del Tribunal Fiscal dictó el pronunciamiento de fs. 306/322 en el que —por mayoría— resolvió: i) confirmar parcialmente los ajustes fiscales en los impuestos a las ganancias, a las “salidas no documentadas” y al valor agregado, con costas en proporción a los respectivos vencimientos; ii) confirmar las multas aplicadas relativamente a los impuestos a las ganancias y al valor agregado, con costas; y iii) revocar la multa aplicada respecto de las “salidas no documentadas”, con costas.

Su decisión se sustentó —en lo que a las cuestiones a resolver por este tribunal importa— en los siguientes argumentos:

III.1. <u>El voto de la Dra. Gómez.</u>

a) Comenzó por aclarar que la recurrente se agravió en forma pormenorizada sobre las observaciones formuladas por el Fisco Nacional respecto del proveedor “El Molino S.R.L.”, exponiendo agravios genéricos sobre los restantes proveedores impugnados y omitiendo agravios con relación a los restantes ajustes practicados.

Sin perjuicio de ello, señaló que la firma actora contempló en sus recursos la totalidad del monto que surge de los actos administrativos que impugnó, “por lo que se dilucidará si los mismos se ajustan a derecho”.

b) Acerca de los ajustes fiscales sustentados en la aplicación de la ley 25.345 y su reglamentación, afirmó que “la procedencia del cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios, queda condicionada a la acreditación de [la] veracidad de las operaciones que los originan”.

Destacó que se encontraba acreditado que las operaciones observadas por el Fisco Nacional existieron en la realidad. Recordó la doctrina de la Corte Suprema sentada en la causa M. 1328. XLVII. REX *“Mera, Miguel Ángel”*, pronunciamiento del 19 de marzo de 2014 y, consecuentemente, se pronunció por la revocación del ajuste.

c) Con relación a los ajustes practicados en el impuesto al valor agregado, tuvo presente que la Corte Suprema en el precedente *“Feretti, Félix Eduardo”* (Fallos: 338:169) sostuvo que el artículo 12 de la ley del gravamen subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto de los vendedores de bienes o de los prestadores del servicio.

Indicó que dicho extremo no se verificaba respecto de los proveedores “Marina Hernández”, “José Manuel González”, “Mónica Sepúlveda”, “Hábito S.A.” y “Schopoliansky Hermanos S.A.”, porque la firma actora no acreditó fehacientemente que éstos realizaron las operaciones facturadas. Por tal razón, votó por confirmar el ajuste en el impuesto al valor agregado respecto de los mencionados proveedores.

Sin embargo, sostuvo que el ajuste sobre el proveedor "Namibia S.A." debía ser revocado porque "no puede achacársele a la recurrente la supuesta falta de capacidad operativa de su proveedor como fundamento de la impugnación del crédito fiscal, máxime si aquél no figuraba en la base de facturas apócrifas en esa época".

d) Respecto a las deducciones de gastos impugnadas en el impuesto a las ganancias, transcribió el texto del artículo 80 de la ley del gravamen y señaló que con relación a los proveedores "Marina Hernández", "José Manuel González", "Mónica Sepúlveda" y "Namibia S.A." el Fisco Nacional sustentó el ajuste en "presunciones vinculadas con situaciones fácticas atribuidas a los proveedores (terceros)". Afirmó que no resulta motivo suficiente para impugnar el gasto el hecho de que los proveedores estuvieran incluidos en la base e-Apoc del organismo, pues esa situación ocurrió con posterioridad a la fecha en que fueron emitidas las facturas observadas.

Reiteró que no podía responsabilizarse a la firma actora por la supuesta falta de capacidad operativa de sus proveedores como fundamento de la impugnación del gasto.

Destacó que otro argumento utilizado por el Fisco Nacional para objetar los pagos fue el destino de algunos de los cheques involucrados en la cancelación de las operaciones. En este sentido, expresó que "una vez que los cheques eran entregados, escapa a la órbita de acción de la apelante, y no puede ejercer control alguno respecto de si esos valores eran depositados por los proveedores o si [eran] entregados a terceros (…), materia que es privativa del beneficiario de los mismos".

Agregó que el Fisco Nacional si bien afirmó que las operaciones con esos proveedores fueron inexistentes tuvo por acreditadas las erogaciones relativas a las mismas, "argumentación ésta que luce manifiestamente contradictoria".

Por todo ello, concluyó que el Fisco Nacional no impugnó adecuadamente el gasto relativo a los proveedores, "máxime si se considera que no se han cuestionado los medios de pago en sí

#32590044#248621356#20191101110732451

mismos, reconociendo (…) que la actora emitió cheques a nombre de los proveedores observados y que fueron cobrados por aquéllos". En definitiva, se pronunció por la revocación del ajuste practicado en el impuesto a las ganancias respecto de los proveedores "Marina Hernández", "José Manuel González", "Mónica Gabriela Sepúlveda" y "Namibia S.A.".

Por último, señaló que el Fisco Nacional colectó una serie de indicios graves, precisos y concordantes respecto de los supuestos proveedores "Hábito S.A." y "Schpoliansky Hermanos S.A." para justificar la inexistencia de las operaciones. Con relación al primero, destacó la ausencia de identificación del beneficiario de los pagos. Acerca del segundo, indicó que la firma actora no produjo prueba tendiente a acreditar la existencia de las operaciones. Concluyó que el ajuste debía confirmarse en este aspecto.

e) Consideró que la situación del proveedor "El Molino S.R.L." debía ser examinada de forma particular. Resaltó que la representación de esa firma reconoció la realización de las contrataciones con Águilas del Sur S.A..

Aludió que en la sentencia dictada por el Juzgado Federal de Neuquén en la causa penal seguida contra la socia gerente de la firma actora se señaló que "no pudo probarse que la responsable de Águilas del Sur realizara maniobras con el fin de engañar al fisco (…) respecto de las operaciones registradas (…) con El Molino SRL, ni que la documentación que fuere utilizada por la contribuyente careciera de sinceridad para acreditar dichas operaciones, ya que pudo individualizar al verdadero beneficiario del pago, el Molino SRL".

Por esas razones, votó por revocar los ajustes en los impuestos a las ganancias y al valor agregado respecto de este proveedor.

f) Relativamente a los ajustes realizados en concepto de las "salidas no documentadas", refirió a las normas que

regulan dicho instituto y a la jurisprudencia de la Corte Suprema en los precedentes *"Red Hotelera Iberoamericana"* (Fallos: 326:2987) e *"Interbaires S.A."* (causa I. 135. XLV, pronunciamiento del 27 de septiembre de 2011).

Remitió a los argumentos que efectuó respecto de los proveedores "Marina Hernández", "José Manuel González", "Mónica Sepúlveda", "Namibia S.A." y "El Molino S.R.L." al momento de tratar el ajuste del impuesto a las ganancias, en el sentido de que "se ha individualizado de manera correcta al beneficiario del pago respectivo y que se da el supuesto previsto en el art. 38 de la ley del gravamen". Por lo tanto, votó por revocar el ajuste practicado con relación a esos proveedores en las "salidas no documentadas".

Por otro lado, sostuvo que el ajuste con relación a los proveedores "Hábito S.A." y "Schpoliansky Hermanos S.A." debía ser confirmado, pues si bien fue acreditada la salida de los fondos, no pudo relacionársela con las actividades desarrolladas por dichos proveedores y, por ende, no se identificó al verdadero destinatario de las erogaciones.

g) En el caso de las sanciones aplicadas respecto de los ajustes en los impuestos a las ganancias y al valor agregado que votó por confirmar, señaló que la recurrente no ofreció prueba alguna tendiente a acreditar la ausencia de dolo en su obrar o la existencia de error excusable como alega haber incurrido.

Agregó que la presentación de declaraciones juradas rectificativas no dispensaba a la recurrente de la conducta desplegada, la que se configuró al momento de presentar las declaraciones juradas originales.

h) En lo atinente a las multas relativas a los ajustes que propuso confirmar en concepto de las "salidas no documentadas", sostuvo que no existía ningún impedimento jurídico para la aplicación de las sanciones. Agregó que la firma recurrente tampoco había demostrado la ausencia de dolo.

III.2. <u>El voto del Dr. Vicchi.</u>

#32590044#248621356#20191101110732451

Adhirió al voto efectuado por la vocal preopinante con relación a los ajustes en los impuestos a las ganancias y al valor agregado. Sin embargo, votó por revocar la determinación de oficio por las "salidas no documentadas" y las multas aplicadas por tal concepto. En este sentido, se remitió a los fundamentos de sus votos de las causas *"El Chalet S.A."* y *"Servicio Horizonte S.A."* (pronunciamientos del 18 de junio de 1997 y 2 de octubre de 2009, respectivamente).

A su vez, votó por confirmar las multas por defraudación aplicadas en los impuestos a las ganancias y al valor agregado, aunque reduciéndolas al mínimo legal "en virtud de no surgir de autos la existencia de antecedentes sumariales".

III.3. El voto del Dr. Buitrago.

Con relación al ajuste en el impuesto al valor agregado derivado de la impugnación de las facturas de los proveedores "Marina Hernández", "José Manuel González", "Mónica Sepúlveda", "Hábito S.R.L." y "Schpoliansky Hermanos S.A.", consideró que el Fisco Nacional fundó su posición en elementos concretos que le permitieron suponer la inexistencia de las operaciones. Destacó que la firma actora no acompañó elemento alguno para sustentar su pretensión. Consecuentemente, adhirió a la solución propuesta por la Dra. Gómez.

b) Sin embargo, discrepó con las conclusiones de aquella vocal respecto de los proveedores "Namibia S.A." y "El Molino S.R.L.".

Luego de enumerar las impugnaciones efectuadas por la inspección, sostuvo que el Fisco Nacional ponderó adecuadamente la situación de ambos proveedores para concluir que las operaciones eran inexistentes.

Expresó que "no puede conmover dicha conclusión la fecha en que los citados proveedores fueron incluidos en la base APOC", pues "tal decisión administrativa, aun cuando haya sido

posterior a la fecha de las operaciones, evidencia indudablemente la existencia de anomalías, que requirieron un proceso de investigación (…) y que de todos modos cede ante el cúmulo de probanzas de que se valió el fisco para fundamentar el ajuste".

Destacó que "el particular y relevante indicio de que [los proveedores] no poseían capacidad operatoria no fue motivo de prueba alguna por parte de la apelante".

Agregó que su postura "de modo alguno implica que se acepte que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones (…) pues lo cierto es que en la especie se impugnaron las operaciones sobre la base de un elenco probatorio sólido y coherente".

Indicó que el sobreseimiento en sede penal de la socia gerente de la firma actora se circunscribe a la conducta que se le imputó en dicha sede y siempre dentro del marco de la ley penal tributaria. Señaló que dicha decisión no conmueve las conclusiones del Fisco Nacional en el procedimiento fiscal, adoptadas sobre la base de los múltiples elementos que le permitieron concluir en la falta de sinceridad de las operaciones.

c) Por otro lado, adhirió a la solución propuesta por la vocal preopinante en cuanto a la revocación de los ajustes fiscales sustentados en la aplicación de la ley 25.345 y su reglamentación.

d) Acerca del ajuste en el impuesto a las ganancias con sustento en el artículo 80 de la ley del gravamen, votó en el sentido de confirmar el ajuste, en función de los motivos que expuso respecto de las impugnaciones en el impuesto al valor agregado. De ese modo, disintió con la solución propuesta por la Dra. Gómez con relación a los proveedores "Marina Hernández", "José Manuel González", "Mónica Sepúlveda", "Namibia S.A." y "El Molino S.R.L..

e) En cuanto al ajuste en las "salidas no documentadas", luego de efectuar un repaso de las normas aplicables y de la

#32590044#248621356#20191101110732451

jurisprudencia en la materia, señaló que "al haberse constatado la realización de actos y emisión de documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realizada por la rubrada y quiénes y en qué proporción han obtenidos beneficios pecuniarios de ella, lo que no permite acreditar la debida identificación del beneficiario".

Por esa razón, votó por confirmar al ajuste relativo a las "salidas no documentadas".

f) Con relación a las multas, votó por confirmar las sanciones aplicadas en los impuestos a las ganancias y al valor agregado, por encontrarse configurados los presupuestos fácticos que configuran las infracciones.

Sin embargo, propuso revocar la multa por defraudación en las "salidas no documentadas". Recordó su voto en la causa *"Interbaires"*, oportunidad en la que señaló que "la salida no documentada no constituye, por sí misma, un ilícito tributario tipificado en la figura de la defraudación fiscal prevista en el artículo 46 de la ley 11.683".

IV. Que el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación a fs. 333, cuyos agravios de fs. 357/375 fueron replicados a fs. 385/386.

Vale destacar que la recurrente no expresó agravios respecto de la revocación de los ajustes fiscales sustentados en la ley 25.345 y su reglamentación, dirigiendo las siguientes críticas:

a) La sentencia del Tribunal Fiscal trasunta errores de magnitud para apartarse de la regla contenida en el artículo 86 de la ley 11.683, circunstancia que permitiría una nueva apreciación de los elementos fácticos obrantes en autos por parte de la alzada.

En la decisión adoptada se reseñan algunas de las irregularidades informadas por la inspección y se ignoran otras gravitantes. Los vocales que conformaron la mayoría otorgaron entidad a elementos probatorios que entienden aptos para probar la capacidad operativa de los proveedores en general, que se encuentran sobreestimados y no alcanzan a enervar las conclusiones del juez administrativo en las determinaciones de oficio.

b) En las determinaciones de oficio se invierte la carga de la prueba. Si la firma contribuyente sostiene que las operaciones que originaron los créditos fiscales y los gastos impugnados son existentes, debió demostrarlo suministrando las pruebas pertinentes.

El Fisco Nacional acreditó la absoluta falta de capacidad económica y operativa de los supuestos proveedores para prestar los servicios facturados, actuando algunos de ellos como verdaderos prestanombres. Tampoco se probó —en determinados casos— el circuito financiero de los medios de pago utilizados por la recurrente para la cancelación de las operaciones comerciales que dice haber realizado con los proveedores observados.

La actividad probatoria desplegada por la firma actora se circunscribió a la acreditación de los extremos formales de las supuestas operaciones. Dichos elementos únicamente evidencian la existencia formal de las empresas cuestionadas, circunstancia que por sí sola resulta insuficiente para tener por acreditado el verdadero circuito comercial desplegado.

c) Existen sobradas pruebas sobre la inexistencia de las operaciones que la firma actora afirmó haber realizado con los supuestos proveedores “Namibia S.A.” y “El Molino S.R.L.”.

d) El hecho de que diversos proveedores fueron incluidos en la base “e-Apoc” con posterioridad a las operaciones impugnadas, no resulta óbice para dispensar a la firma actora. La no inclusión no implica un otorgamiento de validez del contenido de las operaciones realizadas. Convalidar el criterio del Tribunal Fiscal en este

#32590044#248621356#20191101110732451

punto implicaría constituir como un requisito ineludible para impugnar a los proveedores que éstos se encuentren previamente incluidos en la referida base de datos.

e) El hecho nuevo denunciado por la firma actora, relativo a la sentencia dictada en sede penal respecto de su socia gerente, no es relevante a los efectos de examinar la validez de las determinaciones de oficio cuestionadas en autos.

f) En cuanto a los ajustes en concepto de las “salidas no documentadas”, una erogación debe considerarse carente de documentación tanto cuando ella no existe como cuando es apócrifa, lo que ocurre en autos. En el mismo sentido, el beneficiario de la erogación no se encuentra identificado tanto cuando no se hace mención alguna de su identidad, como cuando se designa a uno que es falso.

El Tribunal Fiscal erró al considerar que la individualización del destinatario al momento de cobrar un cheque es un elemento suficiente para excluir la figura de las “salidas no documentadas”, pues lo que debió demostrar es la realidad fáctica de las operaciones.

g) La revocación de las multas aplicadas respecto del ajuste en las “salidas no documentadas” es arbitraria.

El precedente *“El Chalet S.A.”* aludido por el Dr. Vicchi fue revocado por la alzada. El Dr. Buitrago interpretó erróneamente los lineamientos dados por la Corte Suprema en el precedente *“Interbaires S.A.”*.

La jurisprudencia del Alto Tribunal ha despejado toda duda en la materia al admitir la naturaleza tributaria de las “salidas no documentadas”, susceptibles de ser utilizadas como base para la aplicación de multas, indistintamente del tipo penal aplicable.

Por lo tanto, en el caso de falta de pago de dicho tributo —como ocurre en el caso—, el Fisco Nacional se encuentra facultado para aplicar las sanciones de multa previstas en la ley 11.683.

La gravedad, la precisión y la concordancia de las irregularidades verificadas por el Fisco Nacional, en modo alguno pueden admitirse las conclusiones a las que arriban los votos mayoritarios a los efectos de revocar las multas de autos.

V. Que en la contestación de agravios, la representación de la firma actora solicitó el rechazo de los agravios del Fisco Nacional. Señaló que la valoración de la prueba que efectuó el Tribunal Fiscal y su suficiencia es una cuestión de hecho reservada a aquél y que excede del conocimiento de la alzada. Sostuvo que de la lectura de la expresión de agravios no surge cuál es el agravio concreto y contundente a la sentencia que recurrió la demandada.

Añadió que no puede desconocerse la gravitación del sobreseimiento obtenido por la socia gerente en sede penal y las diferentes conclusiones ligadas a la prueba producida que contradice abiertamente las conclusiones de la inspección actuante en el procedimiento fiscal.

VI. Que corresponde examinar conjuntamente los agravios dirigidos por el Fisco Nacional contra la revocación parcial de los ajustes efectuados en los impuestos al valor agregado y a las ganancias por las operaciones realizadas con diversos proveedores impugnados.

Cabe precisar que en el impuesto al valor agregado, la revocación parcial dispuesta por el voto mayoritario del Tribunal Fiscal comprendió a las operaciones efectuadas por la firma actora con los proveedores “Namibia S.A.” y “El Molino S.R.L.”. En el impuesto a las ganancias, dicha revocación parcial incluyó a las operaciones de aquellos proveedores y a las realizadas con “Marina Hernández”, “José Manuel González” y “Mónica Sepúlveda”.

Al respecto, y tal como se mencionó en el considerando II, los cargos formulados por el Fisco Nacional se

#32590044#248621356#20191101110732451

originaron en las impugnaciones del crédito fiscal exteriorizado en las declaraciones juradas correspondientes al IVA y de la deducción de los gastos computados en la liquidación del impuesto a las ganancias, al no constatarse la real existencia de las operaciones cuestionadas, dada la falta de capacidad operativa y económica de los proveedores para comercializar los bienes y los servicios facturados.

La inspección actuante examinó el comportamiento fiscal de los principales proveedores y detectó determinadas irregularidades:

a) “El Molino S.R.L.”: Si bien los señores Álvaro Ramón Flores Rivas y Jorge Flores Muñoz son los propietarios de la firma —según el contrato social—, el primero de ellos declaró que quien maneja la sociedad es el señor Agustín Carus por medio de un poder de administración. Flores Rivas afirmó no conocer clientes, ni proveedores, ni al asesor impositivo. Declaró que su función en la empresa es la descarga de camiones. Las operaciones cuestionadas ascienden a la suma de $997.017,25 en el período del 11/2006 al 7/2007. El concepto facturado fue “armado de cajas conteniendo víveres secos; provisión de personal para el armado de cajas de víveres secos”. Este proveedor fue fiscalizado bajo la OI nº 317149, determinándose que no posee capacidad operativa, comercial industrial y/o financiera. Presentaba declaraciones juradas en el impuesto al valor agregado sin movimiento y luego las rectificaba, pero sin ingresar el saldo resultante. No registró presentaciones de declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias por ningún período. Los cinco requerimientos circulados a los domicilios conocidos fueron incumplidos en su totalidad. No posee bienes de uso, ni puede demostrar el alquiler de ellos. No posee habilitación comercial, ni de servicio de gas, habiendo retirado el servicio de energía eléctrica. En los períodos en los cuales se observan las operaciones cuestionadas declaró un solo empleado. No confeccionó estados contables por los ejercicios 2005 a 2007.

b) “Marina Hernández”: Las operaciones cuestionadas totalizan las sumas de $10.478,60 para el período fiscal 2006 y de $13.552 para el 2007. Los servicios facturados consistieron en “cajas transportadas desde Bs As a Neuquén”. La supuesta proveedora declaró no haber emitido facturación a la firma actora y no haber mantenido relación de trabajo. A efectos de constatar los supuestos pagos —cheques— se enviaron citaciones al domicilio fiscal y comercial declarados, que resultaron infructuosas. No se encuentra inscripta en el Régimen Nacional de Seguridad Social como empleadora. No presentó declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias desde 2006. En cuanto al impuesto al valor agregado en el período de 6/2006 declaró menos débito que el facturado a la responsable y en los períodos del 1/06 al 12/09 únicamente arrojó saldo a ingresar de $667,94 en el mes de junio de 2007, que nunca fue ingresado. Se encuentra incluida en la base de proveedores apócrifos. No posee licencia comercial en la Municipalidad de Neuquén. Los inspectores fueron atendidos en el domicilio fiscal denunciado por Hernández por el señor Dupouy, quien posee un taller mecánico. Según los dichos de un empleado de éste, el señor Dupouy vendía facturas falsas por servicios diversos, utilizando el talonario de Hernández.

c) “Namibia S.A.”: Las operaciones ascienden a la $152.520, con un crédito fiscal de $32.029,20 (meses de junio y agosto de 2006). La mercadería involucrada fue supuestamente afectada a las obligaciones que la firma actora contrajo —en calidad de proveedora— con la Provincia de Neuquén. Las operaciones eran facturadas en concepto de “cajas por provisión y armado de cajas alimenticias con productos de primera necesidad”. La firma declaró como actividad “venta al por mayor de productos alimenticios”, encontrándose inscripta en los impuestos al valor agregado y a las ganancias desde junio de 2005. No contestó los requerimientos. Los cheques cancelatorios de las operaciones fueron endosados o firmados para su cobro por el señor Querci en carácter de apoderado, sin quedar demostrado el destino del dinero, por cuanto no han sido depositados en una cuenta de su titularidad. En cuanto a los cheques

endosados, se verificó que fueron cobrados por una persona que no se encuentra inscripta en actividad comercial alguna. Se citó al señor Querci y no compareció. Aquél fue incluido en la base "e-Apoc". No presentó declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias y las presentadas en el impuesto al valor agregado no arrojaron saldo a ingresar. Si bien declaró débitos fiscales mayores a los facturados a la firma actora, éstos fueron absorbidos con un saldo a favor inexistente. No posee licencia comercial en Neuquén. No posee bienes registrables, ni demostró el alquiler de los mismos. No posee empleados en relación de dependencia. No existen indicios sobre la adquisición de los bienes que vendió a la firma actora, por cuanto no ha sido informada en ningún régimen de información.

d) "José Manuel González": La actividad principal declarada es la reparación de automotores y de motocicletas, mientras que las secundarias son "servicios auxiliares a la intermediación financiera" y "venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas". Las operaciones totalizaron las sumas de $52.297,65 para el período fiscal 08/2006 y de $129.836,63 para el período fiscal 09/06. Los servicios facturados fueron "cajas provistas por cuenta y orden de terceros para programa alimentario provincial (armado de cajas, selección de alimentos, envasado y sellado de los mismos)" y "transporte por cuenta y orden de 3º de cajas del programa alimentario provincial dentro del ejido de la misma. Facturó a la firma actora un monto total de $182.134,28 en el transcurso de dos meses, pero no efectuó ninguna adquisición que genere crédito fiscal a su favor. Facturó el servicio de alquiler de rodados de terceros, quienes negaron la subcontratación —desconociendo en algunos casos al señor González—. En la facturación no identificó el rodado utilizado, ni tampoco posee bienes de uso con los cuales realizar ese servicio. Los proveedores declarados por el señor González niegan las operaciones realizadas con él o, en su caso, no aportaron documentación respaldatoria. En los meses involucrados no registró empleados. No presentó

declaración jurada en el impuesto a las ganancias para el período fiscal 2006. Las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado no registran movimientos. Efectuó rectificativas, pero nunca las canceló. No se encuentra inscripto en el municipio ni en rentas de la provincia. La declaración del señor González de que fue proveedor de la firma actora en los períodos fiscales investigados no alcanza para justificar las irregularidades detectadas. Además, resulta ser esposo y apoderado de la señora Mónica Sepúlveda.

e) "Mónica Sepúlveda": La operación cuestionada fue por la suma de $21.511,38, siendo el servicio facturado "alquiler por cuenta y orden de 3º de un equipo con semirremolque subcontratado para transportar cajas c/ alimento seco dentro de la prov. Neuquén c/ 5000 KM libres". Se encuentra inscripta en la actividad de "construcción, reforma y reparación de obras de infraestructura del transporte". La declaración jurada del impuesto al valor agregado del período cuestionado la presentó sin movimientos y en la rectificativa declaró únicamente débito fiscal. No registró empleados. No posee bienes registrables, ni puede demostrar la subcontratación de bienes de uso, siendo que el concepto facturado fue el alquiler de un semirremolque. No posee licencia comercial. Se encuentra incluida en la base APOC. Es esposa del señor González.

A partir de las referidas irregularidades, el juez administrativo afirmó que "la demostración cabal de los servicios prestados por los proveedores cuestionados, así como la provisión de bienes en algunos casos facturados, es el gran ausente en el expediente, al igual que la demostración de la capacidad operativa/productiva de los supuestos proveedores, de modo que surgiera la posibilidad de que aquéllos estaban en condiciones de vender los bienes detallados y/o prestar servicios por los montos involucrados en las facturas cuestionadas, como ser: documentación suficiente que acredite la titularidad y/o subcontratación de bienes necesarios a [los] efectos de prestar los servicios facturados; la contratación

#32590044#248621356#20191101110732451

de servicios a terceros (…) elementos tales que, mínimamente permitan arrojar un manto de duda a la tarea fiscalizadora".

Asimismo, destacó que la actora "no aportó elementos de prueba que demuestren cómo se efectuaron las operaciones, quiénes verdaderamente las hicieron, con qué bienes, así como la razonabilidad de los montos facturados. (…) La ausencia de prueba sobre la real efectivización de las operaciones, con los sujetos involucrados y por los montos indicados en las facturas cuestionadas neutraliza la formalidad con la que la contribuyente intenta justificar sus operaciones".

VII. Que tal como se desprende de lo expuesto en el considerando anterior, no fue la ausencia de las formalidades exigidas por la legislación para la facturación de las operaciones comerciales, ni el incumplimiento de los deberes fiscales de sus proveedores lo que el Fisco Nacional atribuyó exclusivamente a la firma contribuyente en los ajustes fiscales. Por el contrario, dicho organismo sostuvo que la documentación formal aportada por la interesada no era eficaz para determinar la real existencia de las operaciones cuestionadas.

Sabido es que no basta la mera formalidad de la tenencia de comprobantes sino que estos deben reflejar la realidad económica de los actos que respaldan, dado que sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos (artículo 33 de la ley 11.683; esta sala, causa nº 5356/2015 *"Inversiones Agropecuarias Sembrar SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 2 de marzo de 2017).

El examen de las pruebas reunidas durante el transcurso del trámite administrativo —que, por otro lado, revela la realización de exhaustivas tareas de fiscalización— genera la convicción suficiente para dudar de la real existencia de las operaciones impugnadas, pues el Fisco Nacional logró determinar la existencia de una maniobra de la

firma actora tendiente a simular operaciones a los efectos de disminuir la base imponible de dichos tributos al computar gastos y créditos fiscales con respaldo en documentación apócrifa.

Esta postura adquiere aún más relevancia si se repara que la firma actora no justificó ni aportó documentación fehaciente de las operaciones cuestionadas, ni informó datos esenciales que permitan avalar los actos económicos que dice haber realizado, no obstante que le incumbía la demostración de tales extremos.

Por otro lado, la consideración de los elementos valorados en la sentencia penal tampoco resulta suficiente para refutar el criterio fiscal sostenido en los actos determinativos, pues las cuestiones debatidas a la luz del procedimiento reglado en la ley 11.683 y en el proceso de la ley 24.769 son diferentes. En el primerio se discute la procedencia o no de la deuda tributaria, en tanto que en el segundo la discusión se centra en determinar la existencia o no de un delito tributario. Al respecto, esta sala tienen dicho que no puede haber determinación en sede penal que sirva para otra cosa distinta a la indagación sobre la posible comisión de un ilícito, y, por lo tanto, no puede hacer cosa juzgada lo decidido en punto a la determinación de la obligación tributaria, que sólo es competencia del Tribunal Fiscal y, eventualmente, de este fuero (causa nº 11961/2018 *"Templado, Cristian Edgar c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 12 de marzo de 2019, y su citas).

Por todo ello, corresponde admitir los agravios del Fisco Nacional dirigidos contra la revocación parcial dispuesta por el Tribunal Fiscal y, en consecuencia, confirmar los ajustes efectuados con relación a los proveedores impugnados en los impuestos al valor agregado y a las ganancias.

VIII. Que los agravios del Fisco Nacional dirigidos contra la revocación parcial dispuesta por el Tribunal Fiscal respecto del ajuste en concepto de las "salidas no documentadas"

#32590044#248621356#20191101110732451

ocurridas en las operaciones con los proveedores “Namibia S.A.”, “El Molino S.R.L.”, “Marina Hernández”, “José Manuel González” y “Mónica Sepúlveda”, también deben ser admitidos.

La cuestión debatida encuentra respuesta en la doctrina sentada por la Corte Suprema en la causa *“Red Hotelera Iberoamericana SA”* (Fallos: 326:2987), en cuanto sostuvo que “…debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación —a los fines de esa norma— tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar —al tratarse de actos carentes de sinceridad— a su verdadero beneficiario”.

A contrario de lo sostenido en la decisión mayoritaria adoptada por el Tribunal Fiscal —que justificó la revocación del presente ajuste únicamente en la “individualización” del beneficiario del pago respectivo —, cabe concluir que ambos aspectos —la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación— adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto de las “salidas no documentadas” (esta sala, causas nº 15.458/2015 *“Smurfit Kappa de Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”* y 40.447/2016 *“Agropecuaria del Sur S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”*, pronunciamientos del 17 de mayo de 2016 y del 17 de mayo de 2017, respectivamente).

En consecuencia, y teniendo en cuenta lo expuesto en los considerandos VI y VII con relación a los proveedores mencionados, corresponde también dejar sin efecto la revocación parcial dispuesta por el Tribunal Fiscal en este aspecto.

IX. Que resta expedirse en cuanto a las sanciones de multa por evasión tributaria aplicadas en las resoluciones de determinación de oficio bajo examen.

Con relación a los ajustes fiscales en los impuestos a las ganancias y al valor agregado que aquí se deciden convalidar, dado que los hechos y pruebas examinados dan cuenta de una conducta de la firma actora tendiente a declarar créditos fiscales y deducción de gastos cuya inexistencia no resulta verosímil que ignorase y que —de no ser por el ejercicio de las facultades de verificación del organismo fiscal— hubiese probablemente pasado desapercibida (esta sala, causa *"Mapri Distribuidora SRL (TF 31476-I) c/ DGI"*, pronunciamiento del 07 de marzo de 2013), se impone la confirmación de las sanciones de multa aplicadas.

En cuanto a la pertinencia de la aplicación de sanciones en el caso de las "salidas no documentadas", cabe recordar que la Corte Suprema, a partir del precedente *"Radio Emisora Cultural SA"*, pronunciamiento del 9 de noviembre de 2000, sentó doctrina en cuanto al carácter no sancionatorio del instituto de las "salidas no documentadas" (artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, t.o. 1997 y modif.).

A partir de ello, esta sala se ha pronunciado reiteradas veces sobre la validez del ejercicio por el Fisco Nacional de su potestad sancionatoria respecto de los ajustes en concepto de "salidas no documentadas" (esta sala, causas *"DGI (autos El Chalet SRL-TF 25026-I)"*, *"Roberto Dromi Consultores Asociados (TF 33782-I)"*, *"Corpesca SRL (TF 22949-I) c/ DGI s/recurso directo"* y *"Refinadora Neuquina SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso de organismo"*, pronunciamientos del 26 de abril de 2012, del 23 de abril de 2013, del 12 de marzo de 2015 y del 23 de diciembre de 2015, respectivamente); razón por la cual corresponde revocar la decisión apelada también en este aspecto.

Si bien por la diversa solución adoptada en sede del Tribunal Fiscal, las defensas propuestas por la firma actora en el escrito de fs. 91/113 en relación a la aplicación de la sanción no fueron

#32590044#248621356#20191101110732451

tratadas —situación que impondría a este tribunal efectuar un examen respecto de ellas, aún en ausencia de un recurso de la parte que, por haber sido vencedora en esa instancia, no podía agraviarse de un pronunciamiento favorable (Fallos 334:95)— lo cierto es que los planteos allí expuestos (ver, en especial, los puntos XIII y XIV) no son conducentes para alterar el criterio fiscal.

En efecto, sus defensas se direccionan únicamente a cuestionar la potestad punitiva del Fisco Nacional en los casos en los que la obligación fiscal reclamada versa sobre las "salidas no documentadas", sin ofrecer quejas respecto del encuadre de la conducta y el *quantum* de la sanción explicitados en la resolución del organismo fiscal.

X. Que en cuanto a las costas del proceso, corresponde imponerlas a la firma actora en cuanto a la confirmación las determinaciones de oficio examinadas —tributos, intereses resarcitorios y sanciones— resuelta por esta alzada, a excepción de las derivadas de la revocación parcial de los ajustes dispuesta por el Tribunal Fiscal con relación a los pagos en efectivo por importes superiores a $1.000 (ley 25.345 y su reglamentación), en tanto ese aspecto fue consentido por el Fisco Nacional, quien debe soportarlas (artículo 71 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

XI. Que en atención al resultado obtenido ante esta alzada, lo manifestado por el Fisco Nacional a fs. 389 y 406y a la consecuente adecuación del régimen causídico del presente proceso (artículo 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), corresponde dejar sin efecto las regulaciones de honorarios de fs. 353 y 388.

En mérito de lo expuesto, el tribunal **RESUELVE:** i) revocar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de fs.

306/322, en cuanto fue materia de agravios por el Fisco Nacional, de conformidad con los fundamentos de los considerandos VII a IX; ii) imponer las costas del proceso según los respectivos vencimientos (artículo 71 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); y iii) dejar sin efecto las regulaciones de honorarios de fs. 353 y 388.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Fecha de firma: 28/11/2019
Alta en sistema: 29/11/2019
Firmado por: DRA. DO PICO - DRA. HEILAND - DR. FACIO - , JUECES DE CÁMARA - - H. GERDING SECRETARIO

#32590044#248621356#20191101110732451