Causa Nº 6.103/2013 "MARPE SA (TF 22.483-I) contra D.G.I."

Buenos Aires, 2 de septiembre de 2014.

Y VISTOS:

Estos autos caratulados: "Marpe S.A. (TF 22.483-I) contra D.G.I.", venidos en recurso del Tribunal Fiscal;

Y CONSIDERANDO:

I. Que, por medio de la resolución de fs. 386/389 y aclaratoria de fs. 393/vta., el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, resolvió: 1) declarar la nulidad de las resoluciones apeladas respecto de los períodos 2000 en el impuesto a las ganancias; noviembre y diciembre de 2000 con relación al impuesto al valor agregado y noviembre de 1999 a diciembre de 2000 en el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas- con costas; 2) confirmar parcialmente las resoluciones de la AFIP-DGI apeladas en autos por las que se determinó el impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2001 y el impuesto al valor agregado respecto a los períodos enero y febrero de 2001 con más intereses, y en el último caso, multa prevista en los arts. 46 y 47 incs. a, b, y c, de la ley 11.683; 3) revocar la resolución por la que se determinó el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, y se liquidaron intereses resarcitorios. Impuso las costas por sus respectivos vencimientos.

Para resolver de ese modo sostuvo, en síntesis, que:

a) el Fisco se había excedido en la determinación de oficio de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, debiendo hacerse lugar a la nulidad respecto del período 2000 en el primero de aquellos impuestos; noviembre y diciembre de 2000 con relación al segundo y noviembre de 1999 a diciembre de 2000 en salidas no documentadas.

b) La impugnación de las empresas proveedoras Cooperativa de Trabajo Fedemar Limitada, Pesquera Juancito; Pesquera Romisol SRL, Luma SRL y Della Casa Adela Josefina había sido adecuadamente ponderada por el organismo fiscal habiendo demostrado una serie de indicios graves y precisos que llevaban a cuestionar la validez de las facturas y la existencia de las operaciones alegadas. Como la actora no había aportado prueba suficiente para acreditar la autenticidad de esas operaciones, debía confirmarse a ese respecto la determinación impositiva.

c) Respecto de la empresa San Arcángel S.A., se había demostrado la veracidad de las facturas en cuestión, salvo la factura 0001-00000093 del 22 de noviembre de 1999, que superaba los $ 10.000, y que no había sido cancelada de

acuerdo a las normas vigentes, por lo que correspondía confirmar el ajuste respecto de esta última.

d) Con relación a la determinación efectuada sobre salidas no documentadas, el supuesto de facturas apócrifas no encuadraba dentro de ese concepto en tanto no se trataba de un beneficiario oculto sino de un proveedor inexistente, no pudiéndose en este último caso admitir la deducción del gasto bajo ninguna circunstancia en tanto el carácter de apócrifo de dicho documento infería la inexistencia de la operación, lo que llevaba a revocar la determinación apelada en este aspecto, con más sus accesorios.

II. Que, disconformes con esta decisión, tanto la actora como el Fisco Nacional dedujeron los recursos de apelación de fs. 412 y 405, respectivamente, que fueron concedidos a fs. 408/vta. y 415.

La actora expresó agravios a fs. 455/459, los que fueron contestados por su contraria a fs. 472/477, mientras que el fisco lo hizo mediante el escrito de fs. 461/468, el que no fue replicado.

III. Que la actora solicita se revoque la sentencia en cuanto confirmó parcialmente los ajustes en el impuesto a las ganancias y al valor agregado.

Manifiesta que los proveedores cuestionados son personas jurídicas existentes, dado que cada una poseía su correspondiente CUIT, reconocido por la AFIP, y que las anomalías detectadas por la fiscalización no prueban otra cosa que el incumplimiento a los deberes formales, pero de modo alguno demuestran que las operaciones realizadas sean ficticias. Por otro lado, sostiene que esas operaciones se encuentran documentadas en las facturas que se ajustan a los modelos dispuestos en la resolución general 3419 (DGI) y contienen todos los datos exigidos por la Resolución General 100 por lo que desconocer el crédito fiscal en ellas contenido resulta un desacierto por parte del TFN. Por último, afirma que no existe norma que imponga al contribuyente el deber de investigar la situación fiscal de cada proveedor como pretende la Dirección.

Estima que la Administración fiscal no puede poner en cabeza de los contribuyentes las obligaciones que son propias de la AFIP tales como controlar el correcto cumplimiento de las normas tributarias del resto de los proveedores.

Afirma que el hecho de que hayan transcurrido varios años entre el momento de la fiscalización practicada por la AFIP y el que las operaciones fueron realizadas implica retrotraer inválidamente las consecuencias ocurridas años después.

Por último, con respecto al proveedor San Arcángel S.A., considera contradictorio que se reconozca la veracidad de las facturas en cuestión pero no se compute el crédito fiscal allí declarado por ser superior a $ 10.000 y por no haber sido cancelado con cheque. Afirma que el art. 34 de la ley 11.683 tiene preeminencia por

sobre la ley 25.345, debiendo otorgarse al contribuyente la posibilidad de acreditar la veracidad de las operaciones. Por lo tanto, y en atención a que el tribunal tuvo por acreditada la veracidad de las operaciones, debe revocarse la resolución en cuanto a la factura 0001-00000093, del 22 de noviembre de 1999 y, en consecuencia, admitir el cómputo del crédito fiscal en el IVA, y la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias.

IV. Que el Fisco Nacional se agravia únicamente en cuanto el tribunal hace lugar a la prueba relativa a la demostración de la veracidad de la operación realizada con la empresa San Arcángel S.A., respaldada con la factura 0001-0000253. Sostiene que la Administración Federal de Ingresos Públicos pudo verificar que ésta respondía a una operación realizada con la firma Pepe S.A., y no con la actora Marpe SA, por lo que no procede al cómputo del crédito fiscal en el IVA, ni deducción del gasto en el impuesto a las ganancias, así como que configura una salida no documentada.

Asimismo, se agravia de lo resuelto por el *a-quo* en cuanto revoca la resolución que determina el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas- con más intereses. Considera que la decisión del Tribunal Fiscal se aparta de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes de Fallos: 323:3376 y 326:2987 y carece de fundamentos.

V. Que el Fisco cuestiona la realidad de las operaciones realizadas por la recurrente respecto de determinadas facturas tildadas de apócrifas por los funcionarios actuantes sobre la base de los antecedentes administrativos y las pruebas aportadas por las partes dando lugar a un ajuste en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado, con más intereses resarcitorios, y en el último caso, multa prevista en los arts. 46 y 47 incs. a, b, y c, de la ley 11.683 (t.o. en 1998). Al mismo tiempo, se intima el impuesto en carácter de salidas no documentadas en función de considerar que los comprobantes respaldatorios de las operaciones mencionadas adolecen de irregularidades con más intereses resarcitorios.

VI. Que así las cosas, los agravios de la actora se dirigen a cuestionar la legitimidad de las resoluciones de la AFIP-DGI en cuanto consideran apócrifos los comprobantes acompañados en justificación del crédito declarado en el IVA y el gasto en el Impuesto a las Ganancias.

En su escrito recursivo, puede advertirse que los argumentos invocados por la actora con el objetivo de que el tribunal de Alzada revoque el decisorio no se centran en probar que las erogaciones efectivamente se produjeron sino en que fueron cumplidos los requisitos establecidos por las resoluciones concernientes a las formalidades respecto a la facturación. En ese sentido, alega que es la Administración quien debe probar la no existencia de las operaciones, manifestando que ésta debió

demostrar *“la inexistencia de la obra y/o prestación de servicio, la no correspondencia con la actividad desarrollada, el no contar con capacidad suficiente como para llevar a cabo la obra o servicio que se facturó, etc.” (fs. 457).* Agrega que el organismo fiscalizador sólo se limitó a impugnar las prestaciones contenidas en determinadas facturas en mérito únicamente a declaraciones de terceros y de documentación aportada por ellos mismos sin tener en cuenta si los servicios facturados fueron efectivamente realizados.

Sin embargo, de las resoluciones apeladas se desprende que los gastos deducidos fueron impugnados porque la actora no logró acreditar que las salidas de dinero se efectuaron a los proveedores cuestionados.

En efecto, del informe de inspección obrante en las actuaciones administrativas agregadas a la causa (fs. 734/766 del Cpo. Impuesto a las Ganancias-Verificación Nº 4), surge que la verificación actuante advirtió que si bien los proveedores Cooperativa de Trabajo Fedemar Limitada, Pesquera Juancito, Pesquera Romisol SRL, Luma SRL y Della Casa Adela Josefina existían en los registros de la AFIP, el CAI impreso en sus facturas era incorrecto, y no se correspondía con la autorización emitida por la administración; las imprentas que figuraban en las facturas no presentaban inscripción alguna en el organismo fiscal, ni tampoco figuraban en los registros de imprentas habilitadas. Asimismo, de los antecedentes administrativos surgía que las empresas no conocían a la recurrente y nunca tuvieron relación con ella (fs. 740/750 del cpo. citado).

A su vez, el Tribunal a-quo analizó la prueba allí ofrecida y concluyó que la pericial realizada no llegaba a desvirtuar la documentación de los antecedentes administrativos, habida cuenta que los pagos de dichas facturas no habían podido ser individualizados. Y agregó que tampoco se había dado cumplimento con la Resolución General 830.

VII. Que ello sentado, corresponde señalar que, resulta de plena aplicación la Ley de Procedimientos Tributarios, que en su artículo 33 establece que *“… todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas”.*

Efectivamente, en el *sub lite*, las registraciones contables no se encuentran respaldadas por la documentación pertinente en la medida que se impugnaron las facturas, con lo cual carecen de valor probatorio suficiente.

Por tal motivo, las facturas aportadas de ningún modo resultan documentación fehaciente para acreditar las operaciones cuestionadas, por cuanto no resultó probada la prestación real de los servicios, ni el circuito económico de los bienes y de pago.

Asimismo, y a contrario de lo sostenido por la apelante, no corresponde al Fisco la demostración de la inexistencia de las operaciones, sino que es el contribuyente quien tiene la carga de acreditar su existencia, extremos que no se dan en el caso de autos. Por ello, y toda vez que los agravios de la actora no logran desvirtuar los fundamentos de la decisión recurrida, corresponde desestimarlos.

VIII. Que, cuando se dan en forma concomitante una serie de hechos comprobados, graves y precisos que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y la existencia de las operaciones, corresponde a la contribuyente en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de su proveedor y de los bienes y servicios vendidos que menciona la facturación que supuestamente se emitiera a su nombre.

En el presente caso, la única prueba sustanciada ante el Tribunal Fiscal fue la pericial contable que no logró desvirtuar los fundamentos centrales en los que se basó el fisco para la determinación efectuada. De ella surge que la empresa no pudo probar ni contable ni documentalmente la realidad de las operaciones ni desmentir los indicios, base de la impugnación, ni cómo hubo de pagar las compras impugnadas. De lo detallado por los peritos en el informe de fs. 353/355 surge que *"los pagos de las facturas impugnadas se registran en asientos globales de cada fin de mes con créditos a las cuentas "Banco Nación y Río" y cheques Diferidos a Pagar y de los mismos no se puede individualizar el tipo de cheque y su importe, como así tampoco de la documentación emitida por el proveedor*". Así también, y con respecto a las retenciones, *"no se pueden individualizar de los registros por los asientos globales informados, ni de la documentación respaldatoria de los pagos".*

IX. Que, toda vez que la actora no ha logrado desvirtuar las conclusiones a las que arribó el Fisco a través de la inspección realizada ni acreditar la real existencia de las operaciones, corresponde confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal sobre el punto.

X. Que con relación al proveedor San Arcángel S.A. cabe poner de resalto, que el Tribunal a-quo consideró que éste había aportado prueba suficiente *"demostrando la veracidad de las facturas en cuestión, salvo el de la factura 0001-00000093, la cual supera los $ 10.000,00 y además no fue cancelada de acuerdo a las normas vigentes, por lo que corresponde confirmar el ajuste respecto de la factura mencionada"*.

Que, en primer lugar, cabe señalar que no está en duda la existencia misma de este proveedor, pues surge de los vistos de la resolución administrativa cuestionada que estuvo bajo inspección, con lo cual la fiscalización pudo corroborar su presencia (fs. 747/749 del cpo. "Verificación Nº 4 citado).

Asimismo, y con relación a las operaciones efectuadas con la firma Marpe S.A., la actora ofreció prueba mediante la cual acreditó la veracidad de la operación cuestionada como así también el medio de pago utilizado en la mayoría de los casos, esto es, en efectivo. En efecto, surge a fs. 330/332 un informe de la firma San Arcángel S.A., en donde reconoce la existencia de las operaciones con la firma Marpe SA, adjuntando la información solicitada con relación a las operaciones comerciales realizadas entre ellas durante el período 11/1999 a 2/2001. Asimismo, detalla las ventas correspondientes a la producción del B/P SAGRADO CORAZON y adjunta las siguientes facturas: 05/12/2000- factura nro 1/253 por $ 9.218,59; 07/12/2000- factura nro. 1/255 por $ 9.442,51 y 09/12/2000- factura nro. 1/257 por $ 9.330,55.

XI. Que, sentado lo que antecede, corresponde señalar que lo discutido en autos cuenta con elementos fácticos cuya apreciación no cabe, en principio, rever en esta instancia, de acuerdo con lo previsto por el artículo 86 de la ley 11.683 t.o. en 1998.

XII. Que la citada norma dispone que en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones, la Cámara resolverá el fondo del asunto teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados. No obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos.

Es de advertir, por ende, que la valoración del Tribunal Fiscal respecto de la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho, reservada a ese organismo, que excede, en principio, el conocimiento que compete a esta Cámara (conf. esta Sala, “Clement S.C.A.”, sent. del 10-11-98; “Cioffi Rafael Juan (TF 9859-I) contra D.G.I.”, sent. del 15-2-2007; “DGI (en Gómez) -TF 16.152-I-”, sent. del 09-12-2009; “D.G.I. (Autos Kepner S.A. TF 22394-I), 18-02-2010 entre muchas otras).

Cabe considerar, además, respecto de las pruebas que invoca el Fisco, que sus agravios -en última instancia- sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios respecto de los que invoca la recurrente no configura arbitrariedad (Fallos 273:205; 274:35; 276:311, entre otros).

XIII. Que examinada entonces la cuestión objeto de recurso, esa revisión resulta improcedente por cuanto se considera que no existió en la valoración de la prueba efectuada por el tribunal administrativo un error de magnitud suficiente que justifique el apartamiento del principio antes mencionado.

Fecha de firma: 02/09/2014
Firmado por: DANIEL DUFFY MARCELO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO WESTER VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

XIV. Que, con relación a la factura 0001-000093 –impugnada por el Fisco por considerar que ésta supera los $ 10.000- la actora consideró que, en atención a que el tribunal tuvo por acreditada la veracidad de las operaciones, debía en consecuencia considerarla también a los fines de admitir su cómputo en el crédito fiscal en el IVA, y la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias.

Sin embargo, con relación a dicha factura, surge del informe de verificación citado, que en la inspección realizada a la firma San Arcángel S.A., el Contador Jorge Escudero entregó a los inspectores detalle de las facturas de ventas de los meses 07/99 a 12/99, en los cuales no se encontraba la factura Nº 0001-0000093 del 22/11/99 registrada por Marpe S.A., no habiendo aportado documentación alguna de períodos posteriores.

Por consiguiente, y contrariamente a lo sostenido por la actora en cuanto a que el Fisco reconoció la relación comercial con el proveedor, limitándose únicamente a cuestionar las operaciones por no haber sido realizadas de acuerdo a los parámetros establecidos por la ley 25.345, cabe concluir en que el Fisco no sólo cuestionó al proveedor en función de haberse realizado pagos en efectivo, sino que –como se desprende del informe de inspección- también detectó serios reparos e inconsistencias que llevaron a cuestionar la validez y la existencia de las operaciones. Y si bien la actora pudo acreditar la veracidad de determinadas operaciones mediante la incorporación al expediente de las facturas adjuntadas por la empresa proveedora, no pudo acreditar la operación con respecto a la factura 0001-0000093 aquí cuestionada.

XX. Que, sobre esta base y toda vez que la actora no logró, con respecto a esa factura en particular destruir las conclusiones a las que arribó el Fisco a través de la inspección realizada ni acreditar la real existencia de la operación subyacente, corresponde confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal sobre el punto.

Por tal motivo, se confirma la resolución del a-quo en cuanto tuvo por acreditadas las operaciones con relación al proveedor San Arcángel S.A., excepto con relación a la factura 0001-00000093 del 22 de noviembre de 1999.

XV. Que, en cuanto a la sanción impuesta correspondiente al impuesto al valor agregado, corresponde confirmar lo resuelto por el *a-quo* en cuanto confirma la sanción respecto a los proveedores impugnados, por la asuencia de agravios sobre este punto.

XVI. Que en relación con los agravios referidos a las “salidas no documentadas” es preciso señalar que el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias dispone que cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y

conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del 35%.

Por su parte, el art. 38 de la citada ley prevé que no se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior en los casos en que el Fisco presuma que los pagos hubiesen sido efectuados para adquirir bienes, o que por su monto no llegasen a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

XVII. Que, el 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 percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (Fallos: 323:3376).

XVIII. Que, en el caso, los instrumentos acompañados por la actora no resultaron aptos para determinar las operaciones comerciales realizadas, por lo que, en tales circunstancias, resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias ya que, tal como lo señaló la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 326:2987, 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.

XIX. Que, como ya se señaló, no es el Fisco quien debe demostrar la inexistencia de las operaciones, sino el contribuyente quien tiene la carga de acreditar su existencia, extremos que no se dan en el caso de autos. Por ello corresponde hacer lugar a los agravios del Fisco y revocar la resolución del a-quo sobre este punto.

Por todo lo expuesto, SE RESUELVE: 1) confirmar la resolución apelada con relación al impuesto al valor agregado y al impuesto a las ganancias; 2) revocarla con relación al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas 3) imponer las costas en proporción a los respectivos vencimientos (art. 71 CPCCN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Rogelio W. Vincenti

Fecha de firma: 02/09/2014
Firmado por: DANIEL DUFFY MARCELO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO WESTER VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

Jorge Eduardo Morán

Marcelo Daniel Duffy

Fecha de firma: 02/09/2014
Firmado por: DANIEL DUFFY MARCELO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO WESTER VINCENTI, JUEZ DE CAMARA