

Jurisprudencia

Buenos Aires, 25 de junio de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Determinación de oficio. Facturas apócrifas. Deducciones. Crédito fiscal. La actora no exhibe libros rubricados, sólo exhibe hojas móviles sin rubricar encuadradas. Operaciones con proveedores que negaron haberlas realizado, o no localizados, o con actividades facturadas distintas a las declaradas, con quienes no se pudo constatar la adquisición de la mercadería ni reconstruir el circuito de pago. Se confirman las resoluciones apeladas y se revoca la referida al incumplimiento de la [Ley 25.345](#). New Port S.R.L. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.

En Buenos Aires, a los 25 días del mes de junio del año 2019, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10.ª Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11.ª Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12.ª Nominación) para resolver el Expte. 27.290-1 (y acumul. Nº 38.394-1), caratulado “New Port S.R.L. s/recurso de apelación - impuestos a las ganancias y al valor agregado”.

El Dr. Martín dijo:

I. Que a fs. 42/53 New Port S.R.L. interpone recurso de apelación contra las Res. 062/06 (DV RRR1) y 063/06 (DV RRR1), ambas de fecha 31 de marzo de 2006, dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Rosario de la A.F.I.P.-Dirección General Impositiva, por las que se determina de oficio el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2001 y 2002 y el impuesto al valor agregado (I.V.A.) de los períodos enero a noviembre de 2001 y febrero de 2002, con más intereses resarcitorios y se le aplican multas equivalentes a tres veces el impuesto a las ganancias período 2001 (66,99%) y el impuesto al valor agregado períodos fiscales 01/2001 a 11/2001 y 02/2002 (42,92%) con sustento en los arts. 46 y 47, incs. a) y b) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), por la impugnación de compras netas provenientes de operaciones realizadas con proveedores apócrifos, dejando en suspenso según el art. 20 la aplicación por este concepto el período 2002. Asimismo, se imponen sanciones equivalentes al 70% del impuesto a las ganancias omitido en los años 2001 (33,01%) y 2002 (62,40%) y del impuesto al valor agregado omitido en los períodos fiscales 1/2001 a 11/2001 y 2/2002 (57,08%) por aplicación del art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, por la impugnación de compras netas derivadas del incumplimiento a lo normado en la Ley 25.345.

A fs. 182/187vta. apela la Res. 1.667/13 (DIV JURI) de fecha 30 de setiembre de 2012 dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario 1 de la A.F.I.P.-Dirección General Impositiva por la que se le aplica una multa equivalente a tres veces el impuesto a las ganancias omitido en el período fiscal 2002 (37,6%) en los términos de los arts. 46 y 47, incs. a) y b) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), por la impugnación de compras netas provenientes de operaciones realizadas con proveedores apócrifos.

Plantea la nulidad de los actos apelados con fundamento en que la impugnación de las compras realizadas con determinados proveedores cuestionados como “apócrifos” se basan en supuestos defectos formales e incumplimientos impositivos que no pueden serle atribuidos al obedecer a cuestiones que le son ajenas, agraviándose de que no se le dio participación alguna en las diligencias

probatorias realizadas, a fin de poder controlarla, lo que vulnera su derecho de defensa y la garantía del debido proceso.

Manifiesta que lleva la contabilidad en orden, que se encuentran registradas todas las operaciones y que existe un análisis detallado de los productos ingresados en relación a las ventas efectuadas y que a la fecha en que se realizaron las compras, los proveedores involucrados operaban comercialmente sin inconvenientes.

Critica la prueba recabada en sede fiscal para exponer las falencias que advierte con relación a las mismas, remarcando que sus libros están en debida forma, por lo que no pueden ser ignorados. Se agravia de que se haya recurrido a la aplicación de presunciones, considerando que debió ser juzgado por la prueba objetiva proveniente de su contabilidad y no de circularizaciones o respuestas sin verificación en los libros de los terceros. Asimismo, destaca que a la fecha de las operaciones no regía la obligatoriedad de consultar la base de datos de facturas apócrifas.

En cuanto al ajuste referido al incumplimiento de los arts. 1 y 2 de la Ley 25.345, insiste en el carácter nulo de las resoluciones al no haberse admitido prueba sobre la real existencia y veracidad de las operaciones, por lo que plantea la inconstitucionalidad de dicha norma, en especial del art. 34 de la misma.

Sobre las multas, afirma que deben ser dejadas sin efecto por la inexistencia de deuda, aclarando que en el caso de la Ley 25.345, aún de ser procedente el ajuste, se configura un error excusable. En subsidio, solicita que se reduzcan las sanciones por no guardar proporcionalidad con la conducta juzgada.

Por último, ofrece prueba documental, testimonial, informativa y pericial contable y por los argumentos que desarrolla, peticona que oportunamente se dicte sentencia revocando las resoluciones apeladas. Hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 64/80 y 195/203 vta. el Fisco Nacional contesta los traslados conferidos.

Pide el rechazo del planteo de nulidad en razón de que los actos administrativos atacados contienen todos los requisitos de forma y fondo exigidos por el ordenamiento jurídico. Agrega que son el resultado del análisis de los elementos de prueba colectados, los datos brindados por las instituciones bancarias e imprentas circularizadas y las bases informáticas fiscales, lo que sirvió para detectar las irregularidades en las que incurrió la actora.

Sobre la inconstitucionalidad alegada sobre la Ley 25.345, sostiene que la recurrente debe plantearla ante el Poder Judicial de la Nación, ya que el Tribunal Fiscal no constituye el ámbito idóneo.

Explica que el método de los ajustes practicados se sustentó en un conjunto de elementos entre ellos el indicio legalmente previsto por la ley de procedimiento fiscal, ya que en el caso de Autos no existe documentación que acredite los extremos invocados, por lo que corresponde la aplicación del art. 18 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.).

Respecto de la impugnación de las operaciones por ser apócrifos los proveedores detalla las inconsistencias observadas en torno a cada uno de ellos. Indica que es la recurrente quien debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones comerciales que invoca, lo que no ha sucedido ya que la documental aportada no cumple con la Res. Gral. A.F.I.P. 100/98 y sus mod., además algunos proveedores negaron haber realizado las transacciones y no se ha probado el circuito económico-financiero debido a que ninguno de los cheques propios con los que dice haber cancelado las

operaciones fue librado y/o endosado por los proveedores, agregando que algunos han sido cobrados por la propia actora.

En lo que hace a las compras impugnadas por la inobservancia de la Ley 25.345 manifiesta que la empresa incumplió lo establecido en la Res. Gral. A.F.I.P. 151/98, resaltando que no expone agravios sobre la imputación de las irregularidades en los aspectos formales de la facturación.

Acerca de las multas aplicadas con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), señala que ha quedado probada la deuda tributaria que la firma tiene con el Fisco ya que el ingreso de los tributos no se produjo en término y en su justa medida con el consiguiente perjuicio al erario público. Sobre las sanciones con sustento en el art. 46 de dicho ordenamiento legal, aduce que de los elementos colectados se infiere la existencia de dolo en el accionar de la recurrente que justifican la aplicación de dicha figura infraccional.

Se opone a la prueba ofrecida y en subsidio, ofrece puntos de pericia. Por las razones de hecho y de derecho que desarrolla, peticiona que se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III. Que a f. 86 se hizo lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional con relación a la prueba testimonial por inconducente y se abrió la causa a prueba admitiéndose las restantes probanzas ofrecidas y los puntos de pericia que propone el representante fiscal.

Que a fs. 132 se declara cerrado el período de instrucción, a fs. 141 se elevan los Autos a conocimiento de la Sala D y a fs. 154/1 60vta. y fs. 162/164 obran agregados los alegatos producidos por las partes.

Que a fs. 207 se acumuló la causa N° 38.3944, volviendo los Autos a la Vocalía de la 12.ª Nominación para continuar con el trámite.

Por lo que a fs. 214 se elevaron los Autos a conocimiento de la Sala "D", teniendo en cuenta los alegatos ya producidos con relación a la causa N° 27.2904 en razón de que en la N° 38.394-1, únicamente se ofreció prueba documental.

Finalmente a fs. 217 se ponen los Autos para dictar sentencia.

IV. Que en primer lugar cabe referirse al planteo de nulidad articulado por la aquí recurrente, el que debe ser desestimado en razón de que de los términos de las resoluciones recurridas se desprende que han sido emitidas en conformidad con las prescripciones de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.) con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, observándose las normas que hacen a su dictado, sin que se haya afectado su derecho de defensa, advirtiéndose además los motivos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo debatida en autos.

V. Que corresponde examinar si las determinaciones apeladas se ajustan a derecho.

Que la empresa se dedica a la fabricación de calzado de tela, plástico, goma, caucho y otros materiales, cerrando sus ejercicios comerciales el último día del mes de febrero de cada año.

Que del Informe Final de Inspección (Es. 1408/1419, cpo. principal I.V.A. N° 8, act. adm.) y de las resoluciones apeladas se desprende que uno de los ajustes se refiere a la impugnación de las compras

provenientes de operaciones realizadas con proveedores que fueron considerados apócrifos en razón de las irregularidades detectadas con relación a los mismos, las que se detallan a continuación:

– Siebe Uasuf S.R.L.: declara como actividad la distribución y venta de calzado, la última declaración presentada en el I.V.A. corresponde al período 9/2000 sin registrar presentaciones en el impuesto a las ganancias, la circularización cursada fue devuelta con la leyenda “se mudó” y de las órdenes de pago se constató que los pagos fueron realizados con cheques, pero de la información aportada por el Banco de Galicia y Buenos Aires surgió que ningún cheque fue emitido a la orden del proveedor.

– Mariel Roxana Yechnich: declara como actividad la de servicios de restaurantes y cantinas sin espectáculo, se encuentra dada de baja en el impuesto a las ganancias desde el 1/10/2003 y registra presentaciones irregulares en el I.V.A., no respondió el requerimiento cursado, la actividad declarada no coincide con la facturada y no se localizaron pagos en su favor.

– Depósito Colombia S.R.L.: declara como actividad la fabricación de madera N.C.P., el apoderado de la firma negó conocer y haber realizado operaciones con New Port S.R.L., del análisis de las órdenes de pago y de la información suministrada por las entidades bancarias se constató que ninguno de los cheques fueron librados a su nombre, como tampoco endosados por el proveedor ni cobrados por éste, incluso fueron percibidos por otros proveedores o por la recurrente.

– Antonio Argento: declara como actividad la venta de artículos nuevos N.C.P. y reparación de calzado y artículos de marroquinería y reviste la condición de Monotributista. Aportó facturas emitidas por New Port S.R.L. pero no precisó cuántas pagó con cheques y cuántas con efectivo por cierre de su cuenta corriente, tampoco se localizaron pagos.

– Enrique Tomás Pramparo: su actividad es la venta al por mayor de calzado, tiene baja en el impuesto a las ganancias desde el 1/10/2004, siendo la última declaración jurada presentada la del período 2000 sin surgir presentaciones del impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 11/2001 al 8/2003. Los requerimientos cursados fueron devueltos y de las órdenes de pago aportadas por New Port S.R.L. y de la información suministrada por los bancos se desprende que ningún cheque fue emitido a la orden del proveedor.

– Carlos Alberto Pérez: declara como actividad la de venta al por menor de prendas y accesorios de vestir y venta al por menor de calzado, al responder la circularización contestó que no realizó operaciones con New Port S.R.L. y se constató que según las órdenes de pago, los mismos se hicieron en efectivo.

Que el ente fiscal concluyó que no se ha demostrado la existencia y veracidad de las operaciones con los proveedores enumerados con motivo de que el respaldo documental no cumple con las disposiciones de la Res. Gral. A.F.I.P. 100/98 y sus modificaciones, algunos proveedores negaron la realización de las transacciones, no se logró probar el circuito económico-financiero ya que ninguno de los cheques propios con los que la recurrente dice que canceló los pagos, fueron librados y/o endosados por los proveedores, e incluso existen cheques imputados a la cancelación que fueron cobrados por la propia contribuyente.

VI. Que ello así cabe considerar los agravios expuestos con relación al cargo mencionado en el Considerando precedente, junto con las distintas constancias documentales incorporadas a la causa y las probanzas producidas.

Que entre la documental reunida durante el curso de la fiscalización se encuentran facturas, órdenes de pago, constancias de verificación de validez de comprobantes y también constancias de la consulta a la base de facturas apócrifas, afirmando la recurrente, en base a esta documentación, que el Fisco Nacional le atribuye el incumplimiento de los proveedores, cuando a la fecha de las operaciones todos ellos operaban comercial e impositivamente, mientras que según el criterio fiscal no se ha logrado probar fehacientemente la existencia de las relaciones comerciales.

Que en el informe pericial contable agregado a fs. 103/114 los profesionales hacen saber que la actora no exhibió libros rubricados y que solo puso a disposición hojas móviles sin rubricar encuadradas en las que registró las compras efectuadas, concluyendo que no lleva libros y registraciones contables en forma legal.

Que lo informado por los peritos refuta las afirmaciones de la recurrente en el sentido de que llevaba una contabilidad ordenada, incluso se agravia de que el ente fiscal haya acudido a la aplicación de presunciones, cuando de los actos apelados surge que se tuvo en consideración no solo los propios elementos aportados por la recurrente sino también los datos recabados de las circularizaciones efectuadas a los proveedores, el pedido de informes a terceros –instituciones bancarias e imprentas– y las bases de información del organismo fiscal.

Que en otro de los puntos, los contadores indican que la recurrente solo exhibió facturas y órdenes de pago o recibos en respaldo, resaltando el profesional de parte del ente fiscal que tales comprobantes no acreditan por sí solos la realidad fáctica de las operaciones instrumentadas.

Por último, se advierte que varias de las preguntas no pudieron ser contestadas al carecer la recurrente de libros rubricados.

VII. Que de la reseña de la prueba mencionada se desprende que las pocas constancias documentales no otorgan sustento a la realidad de las operaciones que el Fisco Nacional impugna, ya que no sólo es necesario el cumplimiento de los recaudos formales sino que además es necesaria la consumación del aspecto material referido a la existencia de la operación.

Que ello así, no puede pasarse por alto que varios de los proveedores negaron haber realizado las operaciones (Depósito Colombia S.R.L. y Carlos Alberto Pérez), otros ni siquiera pudieron ser localizados (Slebe Uasuf S.R.L. y Enrique Tomás Pramparo), mientras que uno de ellos era Monotributista (Antonio Argento) y en otro caso la actividad facturada no coincidía con la declarada (Mariel Roxana Yechnich), resultando coincidente que en ninguno de los casos se pudo constatar la adquisición de la mercadería y reconstruir el circuito de pagos en razón de las anomalías puestas de resalto por la inspección y la carencia de libros y registros que imposibilitó a los peritos responder al respecto.

Que las falencias presentes en la documentación llevada por la recurrente y la ausencia de la misma, conforme fue puesto de resalto, la colocan en la imposibilidad de respaldar documentalmente sus afirmaciones, toda vez que el caso bajo análisis es, en definitiva, una cuestión de hecho y prueba, por lo que debió tomar los recaudos suficientes para cumplir con determinadas formalidades que le son propias no sólo por conservar un orden en las cuentas sino también para deslindar responsabilidades y posibilitar a los organismos de control sus tareas de verificación, ya que conforme lo dispone el art. 33 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.) todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

Que ello así, resultan insuficientes los elementos probatorios reunidos en la instancia administrativa y ante este Tribunal para demostrar la existencia de las operaciones, lo que evidencia la ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar la postura fiscal.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad enjuicio (Fallos 218:312, 294:69 y 328:53).

Que en ese sentido deviene aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que al no obrar en Autos constancias que permitan tener por acreditada la veracidad del vínculo con las firmas proveedoras en orden a permitir la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias y el cómputo de crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, se debe confirmar el ajuste practicado en dichos tributos por el cargo objeto de análisis.

VIII. Que el otro de los ajustes formulado consiste en la impugnación efectuada por el cómputo de crédito fiscal y deducción de gastos correspondientes a operaciones concertadas entre la recurrente y los proveedores Lupolino S.R.L; Boglione Hnos. y Barrera S.R.L.; Mix Wix S.A.; Pringles San Luis S.A.; Algoselan S.A.; Industrias Plásticas Erezcano S.A.; Micropack S.A. por haberse incumplido con lo establecido en el art. 1 de la Ley 25.345, aplicando en consecuencia el art. 2 de la citada ley.

Que al detectar compras cuyos pagos no cumplen con las exigencia de la norma mencionada, la inspección actuante consideró improcedente el cómputo de los respectivos créditos fiscales en el impuesto al valor agregado y del costo en el impuesto a las ganancias, dando lugar a los agravios formulados por la recurrente al atacar la validez constitucional de la denominada Ley Antievasión.

Que ello así, resulta de aplicación lo decidido por el Máximo Tribunal con fecha 19 de marzo de 2014 en la causa "Mera, Miguel Ángel", donde al examinar las disposiciones de la Ley 25.345 y el art. 34 de la ley de rito fiscal expresó en su parte pertinente: "... ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 21 de la Ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada. 16) Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas –y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el I.V.A.– por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4º, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada".

Que a fs. 116/117, el presidente de Algoselan S.A. suministra el listado de facturas emitidas a nombre de la recurrente durante el lapso comprendido entre marzo de 2000 hasta febrero de 2002 e informa que

las mismas fueron canceladas en efectivo, con cheques de terceros y cheques propios de la compradora, aclarando que no conserva los remitos de la mercadería.

Que a fs. 118/122 el presidente de Micropack S.A. contesta que las operaciones realizadas con New Port S.R.L. fueron canceladas, detallando la cuenta corriente y forma de pago, indicando que la suma de \$ 25.384,06 fue cancelada con bonos Lecop, según recibo cuya copia agrega a fs. 121.

Que en la pericia contable al responder sobre los puntos propuestos por el Fisco Nacional en el Anexo 3 (Es. 110/111) se indican los medios de pago realizados a Pringles San Luis S.A.; Lupolino S.R.L.; Boglione Hnos. y Barrera S.R.L.; Industrias Plásticas Erezcano S.A.; Mix Wix S.A.; Algoselan S.A. y Micropack S.A.; señalando que según las órdenes de pago en todos los casos se canceló en efectivo, excepto con Algoselan S.A. al abonarse con cheques de terceros, advirtiendo que en el caso de Micropak S.A. no se exhibió órdenes de pago.

Que en el caso bajo análisis, el organismo fiscal no desconoce la existencia de las operaciones realizadas con los proveedores, sino que únicamente el cargo se formula con sustento en la impugnación de los medios de pago empleados para cancelar las mismas, sin que tampoco se cuestione la validez de los comprobantes que las respaldan.

Por lo que siendo veraces las relaciones comerciales entre el aquí recurrente y los proveedores Lupolino S.R.L.; Boglione Hnos. y Barrera S.R.L.; Mix Wix S.A.; Pringles San Luis S.A.; Algoselan S.A.; Industrias Plásticas Erezcano S.A.; Micropack S.A.; y habiéndose aportado los medios de prueba a los que se refiere el art. 34 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.) resulta procedente que el apelante compute a su favor las deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios.

Que por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto el ajuste objeto del presente Considerando.

IX. Que cabe analizar la procedencia de las sanciones aplicadas en el impuesto a las ganancias período fiscal 2001 (66,99%) y 2002 (37,6%) y en el impuesto al valor agregado períodos fiscales 01/2001 a 11/2001 y 02/2002 (42,92%) con sustento en los arts. 46 y 47 incs. a) y b) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), por la impugnación de las compras realizadas con proveedores apócrifos.

Que al analizar la figura del art. 46 y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala 1, "Pereda Francisco (TF 34.603-1) c/D.G.I." del 12/12/2013 y "Mora y Araujo Manuel c/EN-A.F.I.P.-D.G.I.- R. 812/2004 (RNOR) s/D.G.I." del 8/4/2014).

Que las presunciones previstas en el art. 47 de la norma fiscal admiten prueba en contrario, correspondiendo al recurrente probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Que el análisis de las circunstancias de hecho y prueba efectuado en los Considerandos V, VI y VII, ponen de resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta del aquí recurrente en dicha figura infraccional, consistentes en la presentación de declaraciones juradas engañosas en ambos tributos.

Que por lo tanto, al no haberse aportado elementos que justifiquen apartarse del encuadre jurídico dado por el Juez Administrativo a la conducta del apelante, corresponde disponer la confirmación de las multas aplicadas.

X. Respecto de los intereses resarcitorios pretendidos, cabe señalar que han sido liquidados conforme las prescripciones del art. 37 de la ley de procedimiento fiscal, por lo que corresponde disponer su confirmación en proporción al ajuste que es confirmado.

XI. Por lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas conforme se expone en los Considerandos V, VI y VII y revocarlas en lo que hace al cargo tratado en el Considerando VIII, con más intereses y multas en la proporción correspondiente.

XII. Las costas se imponen según los respectivos vencimientos.

XIII. Ordenar a la A.F.I.P.-D.G.I. que en el plazo de treinta días practique liquidación de las sumas adeudadas por la recurrente de acuerdo con lo decidido en la presente.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que en lo sustancial adhiero a lo expresado en el Considerando IV del voto del Vocal Instructor en cuanto dispone el rechazo de las diversas defensas de nulidad planteadas por la recurrente, haciendo constar que no corresponde la imposición de costas autónoma solicitada por el Fisco a fs. 69 vta., toda vez que dicha defensa no fue interpuesta y tratada como de previo y especial pronunciamiento ni su resolución fue diferida para ser decidida junto con la cuestión de fondo.

II. Que también comparto la solución propiciada por el Dr. Martín en tanto confirma el ajuste relacionado con la impugnación de las compras con proveedores reputados como apócrifos –Slebe Uasuf S.R.L.; Marie! Roxana Yechnnich; Depósito Colombia S.R.L.; Antonio Argento; Enrique Tomás Pramparo y Carlos Alberto Pérez–, no obstante considero conveniente efectuar algunas precisiones adicionales.

En el caso de la Sra. Mariel Roxana Yechnnich declara como actividad la de servicios de restaurantes y cantinas sin espectáculo lo cual no coincide con el concepto facturado a la recurrente. Ante ello, resulta de aplicación en Autos el criterio de nuestro más alto tribunal acerca en cuanto a que discordancia entre la naturaleza de la actividad declarada de algunos proveedores y los servicios facturados constituye una anomalía que daba cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas, extremo que la actora no desvirtuó con información o explicaciones convincentes acerca de su existencia y características, como tampoco de las circunstancias que habrían justificado su contratación (cfr. criterio CSJN in re “Stop Car S.A. (TF 26815-1) c/D.G.I.”, sentencia del 21 de agosto de 2013), máxime cuando “Esa situación, unida a la lacónica descripción de los servicios que presentan las facturas examinadas, conduce a confirmar la pretensión fiscal, por cuanto ésta se funda en indicios graves y concordantes que impiden tener por acreditada la existencia de las operaciones consignadas en tales facturas, sin que obste a ello el hecho de que los documentos respectivos cumplan los requisitos formales de facturación” (CSJN in re “Floriner S.A.”, sentencia del 10/12/2013).

Respecto a Depósito Colombia S.R.L., el apoderado de la citada empresa negó conocer y haber realizado operaciones con la recurrente, misma circunstancia ocurrida con Carlos Alberto Pérez. Que respecto a la situaciones expuesta corresponde traer a colación lo resuelto por la Alzada al resolver la causa “Floriner S.A.” –ya citada–, donde en la parte pertinentes e dijo: “... debe distinguirse en el caso la situación

configurada en torno a la imposibilidad de ubicar a los proveedores denunciados, de la que resulta de su localización y comprobación de la efectiva prestación de los servicios que se dicen adquiridos. En efecto, el domicilio fiscal y el cumplimiento de las obligaciones impositivas de los proveedores no resultan imputables a la contribuyente, que realizó operaciones comerciales con ellos. Sin embargo, si éstos niegan las operaciones y carecen de capacidad económica para desarrollarlas, corresponde a la actora acreditar la veracidad de lo declarado”.

En consecuencia, ante las fundadas observaciones efectuadas por el organismo, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, además de aportar prueba conducente para rebatir las conclusiones a las que arriba la demandada (cfr. Sala III de la CNACAF in re “Agroindustrias Quilmes S.A. (TF 28408-1) c/D.G.I.”, sentencia del 9/4/2013). Al respecto cabe precisar que resulta acertado lo expuesto por el Fisco Nacional en ocasión del alegato producido (vide fs. 62/164) respecto a la pericia contable obrante a fs. 106/114, siendo que los comprobantes exhibidos no acreditan por si mismos la realidad fáctica de las operaciones que instrumentan dado que ni siquiera se pusieron a disposición libros contables rubricados ni registro confiable alguno.

En definitiva, la facturación analizada respecto de los proveedores de ningún modo resulta documentación fehaciente para acreditar las operaciones cuestionadas, por cuanto no resultó probado el circuito económico del pago a los mismos (cfr. Sala IV de la Alzada in re “Tecnobra S.A.”, sentencia del 15 de abril de 2014, que confirma el criterio de esta juzgadora plasmado en el decisorio de fecha 17 de septiembre de 2012), advirtiéndose en el caso concreto inconsistencias tales como que ningún cheque fue emitido a la orden del proveedor o endosado por éste (operatoria con Pramparo, Slebe Uasuf SR), que no se localizaron pagos (Yechnich, Argento) o existieron valores cobrados por Newport S.R.L. u otros proveedores (Depósito Colombia S.R.L.), lo cual no fue rebatido por la apelante en autos. Asimismo, el hecho de que las irregularidades detectadas se presentaron en forma reiterada respecto de los proveedores investigados en cuanto a las inconsistencias sobre el circuito de pagos, escapa de la mera existencia de incumplimientos formales de terceros (cfr. Sala I de la Alzada, in re “Las Tres Mulitas”, sentencia del 9 de diciembre de 2015).

Que la carga de la prueba es correlativa a la proposición de los hechos, y en tal sentido le corresponde a la recurrente probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión o defensa a fin de acreditar la verdad de sus dichos, esto es, que la facturación ha sido emitida por los proveedores involucrados en Autos y en tal sentido cabe concluir que nadie puede invocar el derecho a computar un beneficio tributario sobre la base de documentación que presenta las inconsistencias y/o irregularidades aquí detectadas, máxime si tal pretendido beneficio se relaciona con un crédito fiscal o un gasto deducible que se presenta justificado en una causa cuya real existencia no ha sido debidamente acreditada.

Conforme lo expuesto y dado que la apelante no aportó elementos categóricos que demuestren la secuencia de las operaciones invocadas, ni el circuito de pago de las operaciones que figuran en las facturas impugnadas, cabe concluir que los agravios expuestos en el recurso de inicio, al no encontrar respaldo en probanza fehaciente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el Fisco Nacional (cfr. criterio de esta juzgadora in re “Cagnoli S.A. s/recurso de apelación”, Sala “C”, sentencia del 23 de noviembre de 2015, en la cual la suscripta intervino como Vocal Subrogante de la Vocalía de la 8.ª Nominación, confirmado por la Sala IV de la Alzada el 24 de noviembre de 2016).

A tenor de lo expuesto, corresponde confirmar los ajustes practicados tanto en el I.V.A. como en el Impuesto a las Ganancias respecto de los proveedores referidos.

III. Acerca de la impugnación efectuada del cómputo del crédito fiscal y de los gastos correspondientes a operaciones concertadas entre la recurrente con los proveedores Lupolino S.R.L., Boglione Hnos. y Barrera S.R.L., Mix Wix S.A., Pringles San Luis S.A., Algoselan S.A., Industrias Plásticas Erezcano S.A., Micropack S.A. y Mar Cal S.A., al atribuírsele que incumplió con la Res. Gral. A.F.I.P. 151/98 relacionada con los medios de pago para cancelar facturas de más de \$ 10.000 y siendo de aplicación lo establecido por la Ley 25.345 (Ley Antievasión).

Previo a toda otra consideración corresponde desechar el planteo de inconstitucionalidad que formula la recurrente respecto de la Ley 25.345, toda vez que el art. 185 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) veda a este Tribunal la posibilidad de pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, en tanto previamente no lo haya hecho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuyo caso lo autoriza a seguir la interpretación del Alto Tribunal, lo que no ha ocurrido en este caso.

Que sin perjuicio de lo establecido en Res. Gral. A.F.I.P. 151/98 y en la Ley 25.345, no puede pasarse por alto que el art. 34 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) faculta a la A.F.I.P. a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en los casos que los contribuyentes no utilicen tales medios o formas de comprobación, estando éstos obligados a acreditar la veracidad de esas operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados. Es decir que la procedencia del cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios, queda condicionada a la acreditación de veracidad de las operaciones que los originan, esto es que, ante una eficaz comprobación de la realización de las operaciones, la ocasión de haberse abonado con dinero efectivo sumas superiores al mínimo fijado, no origina la aplicación de dichos efectos.

Que en el precedente “Mera Miguel Ángel”, la Corte Suprema de Justicia sentenció con fecha 19 de marzo de 2014, que “... ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con él a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2 de la Ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada. 16. Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas –y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el I.V.A.– por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4º, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada”.

Que en el caso concreto, el Fisco no desconoce la efectiva concreción de las operaciones realizadas, es decir que no cuestiona su materialidad, transitando su impugnación solamente sobre el medio de pago utilizado para saldar las mismas. En esta línea, adhiero al voto del Vocal Instructor, en cuanto tiene por verificado en Autos los medios de prueba a los que se refiere el art. 34 de la Ley 11.683 para tener por acreditada la veracidad de las operaciones referidas en este punto.

A mayor abundamiento, los ajustes tratados en este punto resultan contemporáneos a la inédita situación vivida en todo el país a partir del dictado del Dto. 1.570 del 1/12/01 (B.O. Ext. 3/12/01), por el que se establecieron restricciones transitorias para los retiros de dinero de las instituciones bancarias,

las que duraron más de un año y medio, hasta que el sistema financiero fue reordenado, a lo que también debe agregarse la circulación de cuasimonedas, que ante la escasez de efectivo y la dificultad sobreviniente de utilizar cheques, tarjetas de créditos o débito automático, era normal su utilización para cancelar operaciones comerciales.

En este sentido, se ha dicho que “Ha de tenerse presente que el principio de la realidad económica, en tanto elemento jurídico de captación de la verdadera entidad sustantiva de esa realidad, de manera alguna importa consagrar institutos que funcionen unilateralmente a favor exclusivo de uno de los sujetos de la relación tributaria, ya que de lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea esta favorable al Fisco o al contribuyente (v. ib. en “Christensen Roder Argentina S.A. c/EN - Ministerio de Economía - A.F.I.P. - Ley 24.073 - Dto. 214/02 s/proceso de conocimiento”, 26/9/2008 y sus citas de doctrina y de CSJN, Fallos: 307:118)” (Gómez, Erardo E., Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. , Sala III, de fecha 3/9/2009).

Ello así, corresponde revocar el ajuste formulado en las resoluciones determinativas del I.V.A. y del impuesto a las ganancias relacionada con los proveedores antes aludidos.

IV. Que también procede confirmar la procedencia de los intereses resarcitorios liquidados en sendos actos apelados, en la proporción de los ajustes que se confirman, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), y que el recurrente no ha formulado agravios contra su imposición ni tampoco impugnó el método empleado para su cálculo.

V. Por último, resta referirse a las multas aplicadas en las resoluciones determinativas de ganancias por el período fiscal 2001 e I.V.A. por los períodos enero a noviembre de 2001 y febrero de 2002, ello con sustento en los arts. 46 y 47, incs. a) y b) de la ley de rito fiscal, como así también la aplicada respecto al impuesto a las ganancias por el período 2002 por la Res. 1.667/13 División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario de la A.F.I.P.-D.G.I..

Que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones S.R.L.”, sentencia del 9/9/2014).

Sentado ello, del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de no ingresar el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales. En efecto, el art. 47 de Ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales –en este caso las previstas en los incs. a) y b)– consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF –Sala V– in re: “Beleza S.A. (TF 21382-1) c/D.G.I.”).

Que en tal sentido, conforme se expusiera han quedado evidenciadas diversas inconsistencias en las operaciones que intenta hacer valer la recurrente, que dan cuenta de maniobras tendientes a ocultar su realidad impositiva tanto frente al I.V.A. como al impuesto a las ganancias y que dan cuenta del debido

perfeccionamiento de las presunciones utilizadas en el caso del art. 47 de la ley de rito (incs. a y b), destacando que las circunstancias expuestas no hubieran sido exteriorizadas de no mediar la actividad fiscalizadora del organismo recaudador.

Por lo expuesto, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurada los aspectos objetivo y subjetivo de las sanciones impuestas, por lo que procede su confirmación en la proporción que resulte de acuerdo con los ajustes que han sido confirmados.

VI. Por ello voto por revocar el ajuste referido a los proveedores Lupolino S.R.L., Bogleone Hnos. y Barrera S.R.L., Mix Wix S.A., Pringles San Luis S.A., Algoselan S.A., Industrias Plásticas Erezcano S.A., Micropack S.A. y Mar Cal S.A. y confirmar los actos apelados respecto del restante ajuste, con más intereses y multa en la proporción correspondiente y confirmar en todas sus partes la resolución que impuso la multa en el impuesto a las ganancias del período 2002. Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

De acuerdo con lo decidido corresponde ordenar a la A.F.I.P.-D.G.I. que en el término de treinta días practique la liquidación de las sumas adeudadas por la recurrente, debiendo remitirse las actuaciones administrativas a dicho organismo por el plazo antes acordado.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Martín.

Que en virtud del acuerdo que antecede,

SE RESUELVE:

1. Confirmar las resoluciones apeladas conforme se expone en los Considerandos V, VI y VII y revocarlas en lo que hace al cargo tratado en el Considerando VIII del voto del vocal instructor, con más intereses y multas en la proporción correspondiente. Las costas se imponen según los respectivos vencimientos.

2. Ordenar a la A.F.I.P.-D.G.I. que en el plazo de treinta días practique liquidación de las sumas adeudadas por la recurrente de acuerdo con lo decidido en la presente. A tales fines, por Secretaría General de Asuntos Impositivos remítanse los antecedentes administrativos al organismo fiscal por el plazo acordado precedentemente.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: Daniel Alejandro Martín, Agustina O'Donnell y Edith V. Gómez (vocales).

Ante mí: Emiliana Milite - secretaria letrada (int.).