

Jurisprudencia

Buenos Aires, 22 de noviembre de 2018

Fuente: circular de la repartición

Impuesto a las ganancias. Determinación. Salidas no documentadas. Operaciones con proveedores sin capacidad económica o incluidos en la Base APOC. Facturas apócrifas. Indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las operaciones con sus proveedores. No se logró acreditar el circuito de pago de las operaciones. Cómputo de las deducciones. Requisitos. Carga de la prueba. Se revocan parcialmente las resoluciones apeladas. Argenbingo S.A. s/apelación. T.F.N. Sala B.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 41.542-I, caratulado: “Argenbingo S.A. s/apelación - impuesto a las ganancias e impuesto a las ganancias –salidas no documentadas–”;

CONSIDERANDO:

El Dr. Pérez dijo:

I. Que a fs. 128/142 la actora interpone recurso de apelación contra las Res. 275/2014 y 276/2014 dictadas por el jefe (int.) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro de la A.F.I.P.-D.G.I. En dichas resoluciones se determina de oficio la obligación tributaria de la contribuyente en el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2008 y 2009 y en el impuesto a las ganancias – salidas no documentadas– de los períodos 05/2008 a 11/2008 y 06/2009, con más sus intereses resarcitorios. Asimismo se aplican sendas multas en las citadas resoluciones, en los términos del art. 46 y 47, inc. b) Ley 11683.

La actora señala que a raíz de la verificación practicada conforme lo dispuesto en el Orden de Intervención N° 740061, iniciada el 14/5/12, se procedió a verificar la situación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias períodos fiscales 2008 y 2009. Sostiene que en la vista de las actuaciones se expresa que en la auditoría practicada, los fiscalizadores observaron que el concepto facturado por los supuestos proveedores Inyser S.R.L. (C.U.I.T. N° 30-69345214-3), E.P.A. Servicios S.R.L. (C.U.I.T. N° 30-69827503-7) Ferdinet S.A. (C.U.I.T. N° 30-69595299-2) respondió a la venta de ceniceros doble en acero inoxidable, prestación de servicios de espectáculos y venta de “peiranas”, respectivamente (fs. 116 a 128 cuerpo principal ganancias), no obstante en función de que se han reunidos indicios ciertos, precisos, suficientes y concordantes que llevarían a concluir que los proveedores cuestionados son sujetos que como proveedores resultan inexistentes desde un aspecto material, de los cuales no se ha probado la capacidad operativa para realizar las operaciones cuestionadas, se observaron las mismas.

Se agravia de que la A.F.I.P. considere que la contribuyente incurrió en salidas no documentadas, cuando considera haber entregado prueba fehaciente de la existencia de los bienes adquiridos, siendo de aplicación lo normado por el art. 38 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Afirma que Argenbingo S.A. es responsable de realizar una operatoria correcta, pero no puede ser responsable de controlar la cadena de endosos de los valores entregados, menos aún, puede castigarse monetariamente a la recurrente por el comportamiento de diversos contribuyentes pues ello “...

equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustitutiva de otros, sin norma legal que así lo establezca”.

Señala que al proveedor Inyser le ha comprado 239 ceniceros de pie que se necesitaban para la sala de juegos y al proveedor Ferdinet S.A. sostiene que le han comprado 400 peiranas (soportes para las máquinas tragamonedas) que se utilizan para la sala de juegos. Afirma que tal situación se pone de manifiesto con las fotos aportadas y con la certificación contable, confeccionada por el Auditor C.P. Roberto Harteneck, que indica que los bienes adquiridos a las empresas impugnadas, ingresaron en su contabilidad como bienes de uso.

En cuanto al proveedor C&M Servicios Empresarios S.R.L. manifiesta que se le contrató para que provea un show artístico a realizarse en el bingo. Emitió por el servicio, la factura N° 3282 con fecha 31/5/09, la cual fue pagada con dos cheques del Banco Francés N° 263470 y 263540.

Manifiesta que han adquirido productos, los mismos fueron ingresados en sus registros, pagaron facturas con cheque, habiendo cumplido con el cuidado debido y ahora el Fisco pretende responsabilizarlos, dolosamente, por proveedores cuyo comportamiento no es acorde a los criterios fiscales. Al respecto, sostiene que el Fisco violenta la seguridad jurídica al considerar como apócrifas operaciones anteriores a la inclusión de los proveedores en la Base APOC y, agrega, que no puede el organismo fiscal obligarla a localizar a los proveedores.

Se agravia no solo de la pretensión pura de cobrar salidas no documentadas sino también de la metodología de cálculo utilizada. Por un lado, dice, la A.F.I.P. habla de facturas impugnadas por \$ 160.140 y cuando practica la liquidación Anexo I toma el monto de la factura más el I.V.A. considerando una base de cálculo de \$ 188.964,50; hecho por el cual también se agravia. Su agravio se extiende a la inclusión de los intereses resarcitorios y a una multa dolosa del 300% sobre el monto de las pretendidas salidas no documentadas.

Afirma que en el “sub lite”, se le impuso una sanción de acuerdo con lo establecido por los arts. 46 y 47, inc. b), de la Ley 11.683, sin especificar los motivos por los que se calificaba de ese modo, en especial, si se tiene en cuenta que la “salida no documentada” no constituye por sí misma un ilícito tributario, dado que este se produce cuando se efectúa una deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o se computa incorrectamente un crédito fiscal en el I.V.A.

Señala que la recurrente no realizó ninguna conducta con intención y voluntad que tenga un tipo penal sancionatorio como se pretende, al imputársele la comisión del art. 46 de la Ley 11.683 de neto corte penal por defraudación impositiva.

Ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II. Que a fs. 148/164 vta. el Fisco nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

Que en primer lugar sostiene que de las resoluciones aquí recurridas surgen claro una serie de indicios ciertos, precisos, suficientes y concordantes que llevaron a concluir que los proveedores cuestionados son sujetos que como proveedores resultan inexistentes desde un aspecto material, de los cuales no se ha podido probar su capacidad operativa para realizar las operaciones cuestionadas.

Manifiesta que al haberse constatado la realización de egresos de fondos respaldadas por documentación de la cual no se ha logrado probar la identidad y capacidad de los prestadores, el juez administrativo actuante consideró para el cálculo de salidas no documentadas, aquellas erogaciones

efectuadas como contraprestación de servicios prestados por las firmas Inyser S.R.L., EPA Servicios S.R.L. y Ferdinet S.A., impugnándose los costos y/o gastos derivados de tales supuestas operaciones.

Manifiesta que ante las contundentes pruebas recabadas por el personal fiscalizador, la recurrente no ha podido demostrar la veracidad de las operaciones cuestionadas y en lo que a esta instancia se refiere, advierte que se limita a reiterar los agravios que expresara al momento de contestar la vista corrida en sede administrativa y que fueran cabalmente contestadas en las resoluciones que aquí se apelan. Sobre el particular, señala que el juez administrativo sostuvo que si bien los presuntos proveedores se encuentran incluidos en la Base APOC de este organismo, tal circunstancia no constituye el motivo del cuestionamiento de la validez de la facturación objetado sino el cúmulo de constataciones efectuados por el personal fiscalizador que han sido detalladas en la vista conferida.

Asimismo destaca que la inclusión del proveedor en la Base APOC es solo un fundamento que impulsa el presente ajuste; el que se sustenta también en las circularizaciones bancarias, la identificación de un beneficiario de los cheques distinto al proveedor reputado como apócrifo, la diferente actividad declarada y facturada (Ferdinet S.A.), la falta de reconocimiento de operaciones de compras por parte de los proveedores consignados en el Libro I.V.A. Compras (Inyser S.R.L.), la falta de pruebas arrimadas para confirmar las operaciones, etcétera.

Por dichas razones sostiene que corresponde rechazar la postura de la recurrente cuando basa su defensa en que los proveedores cuestionados no habían sido incluidos en la base de datos del organismo como apócrifo al momento de detectarse las operaciones con la recurrente.

Señala que más allá de que se halla expresado que se compulsó sin observaciones que formular los cheques consignados en las órdenes de pago con los extractos bancarios, ello solo prueba la efectiva salida de los fondos, no así que ellos hayan llegado a manos de quienes deberían haber sido los verdaderos beneficiarios.

Respecto a los dichos en cuanto a que los bienes se encontraban en su poder, cabe destacar que solo se limita a enunciar los mismos, pero no acredita la verdadera concreción de la operación. Merece destacarse que aunque los ceniceros y los peiranas formen parte de los bienes de use de la empresa en nada viene a dilucidar quienes fueron sus verdaderos proveedores, no ofreciendo la recurrente mayores pruebas como ser demostrar que no hubo otros proveedores de esos artículos.

En cuanto a la aplicación de multa sostiene que la recurrente obró intencionalmente y en un marco de libertad, no puede ahora aducir no haber incurrido en la omisión debidamente comprobada por la inspección actuante, por el contrario, tal actitud permite concluir que existido intención dolosa con la consecuente previsión del resultado disvalioso.

Hace reserva la cuestión federal y solicita se confirme el acto apelado, con costal.

III. A f. 185 se resuelve no acumular los Exptes. 41.542-I y 37690-I. A f. 219 se elevan los Autos a consideración de la Sala "B", A f. 222 se llaman los Autos a sentencia.

IV. Que conforme surge del informe de inspección obrante a fs. 116 a 128 del cuerpo principal ganancias Nº 1 O.I. 740061, las presentes actuaciones se originaron como consecuencia de detectarse operaciones que la contribuyente del asunto ha efectuado con proveedores supuestamente apócrifos.

De los antecedentes de la Administración y en relación al cargo formulado, se constataron "prima facie" irregularidades relacionadas con los proveedores Inyser S.R.L., Ferdinet S.A. y EPA Servicios S.R.L.; a saber:

1. Inyser S.R.L.: de acuerdo con la base de datos de padrón una de las actividades de la firma es la fabricación de productos metálicos de tornería y/o matricería. De acuerdo al relevamiento del subdiario "I.V.A. Compras" la recurrente realiza operaciones con este proveedor por la suma de \$ 32.140 (ver f. 94 del cuerpo circularización).

De la compulsa de las facturas exhibidas por la recurrente surge que dicho proveedor le vendió ceniceros doble en acero inoxidable (ver f. 96 del cuerpo principal). Asimismo se informa que la firma no cuenta con personal en relación de dependencia, no es posible demostrar capacidad económica para realizar las prestaciones de servicios y ventas que ha facturado, no demuestra capacidad financiera que le permita soportar los niveles de prestaciones o ventas que ha facturado por no poseer ninguna acreditación en el período bajo verificación, no declara bienes registrables a su nombre. No contando con personal, ni maquinarias, ni rodados, ni cuentas bancarias activas necesarias para el giro comercial desarrollado.

2. Ferdinet S.A.: en el informe de inspección, obrante a fs. 146 a 157 cuerpo Ferdinet S.A. y de acuerdo con lo que surge a fs. 7, 8, 11 a 48, 57, 61, 62, 65 a 72 del cuerpo informe complementario y 29 a 35 del cuerpo Ferdinet S.A. se resalta que de la información obrante en los sistemas informáticos del organismo, la firma no posee bienes registrables, no posee cuentas bancarias desde el 01/2004 al 02/2012 la firma ha pagado menos de \$ 2.500 en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias no tenía presentadas las declaraciones juradas desde el 2008 en adelante, no registra empleados en relación de dependencia, no efectuó retenciones y percepciones, pero si ha sido objeto de retenciones para el impuesto al valor agregado en el período 1999 por 316.39 en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2003 y 2005 a 2012 con montos muy pocos relevantes.

3. E.P.A. Servicios S.R.L.: de las facturas exhibidas surge que lo que facturó este supuesto proveedor es servicios de espectáculo; asimismo fue fiscalizado bajo O.I. 210852 y O.I. 566211 donde la firma cambió la razón social de C&M Servicios Empresarios S.R.L. a EPA Servicios S.R.L., manteniendo el mismo número de C.U.I.T. y siempre estuvo cargado en la Base APOC desde el año 2000. La empresa no opera en los domicilios fiscal, comercial o alternativo. Localizado al Socio Hamud Pablo manifiesta que se mudó y que por motivo de un temporal se le arruinaron sus pertenencias que tenía para trabajar como una PC además de papelería, documentación, registros, facturas, recibos, etcétera.

Que, atento a lo expresado precedentemente y a la situación expuesta en la que se encuentran las firmas Inyser S.R.L., E.P.A. Servicios S.R.L. y Ferdinet S.A., y teniendo en cuenta el análisis de la documentación tenida a la vista los actuantes visualizaron que los pagos realizados respecto de las facturas observadas fueron efectuados con cheques de acuerdo con lo relevado de las órdenes de pago (información obtenida durante el transcurso de la fiscalización), por lo que los actuantes de la División Fiscalización Nº 2 de la Dirección Regional Centro mediante Nota Externa Nº 1206/2013 (DV CFI 02) de fecha 16/5/13 le requirieron al B.B.V.A. Banco Francés, con domicilio en la calle Reconquista 199 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la siguiente información: 1. resúmenes bancarios de la cuenta Nº 42/005558/3 de la contribuyente Argenbingo S.A. por los períodos fiscales 06/2007 a 12/2010; 2. frente y dorso de los cheques emitidos por la contribuyente mencionada, de la cuenta corriente en pesos Nº 42/005558/3 cuyos números, fechas e importes de los mismos se detallaban en planilla anexa que se acompañaba a la Nota Nº 1206/2013 (fs. 1 a 3 cuerpo de circularización).

Que, por ello, el día 6/6/13 se recibió en Mesa de Entrada de la Dirección Regional Centro, nota del B.B.V.A. Francés en respuesta a lo solicitado manifestando que adjuntaban a la misma reimpresión de los resúmenes de la cuenta corriente Nº 042/005558/3 perteneciente a la firma Argenbingo S.A., por el período solicitado (06/2007 al 12/2010), siendo la fecha de apertura el 25/6/08 al 30/12/10 e

informando que los cheques N° 263470 y N° 263540 no podían ser aportados por tratarse de valores truncados (fs. 5 a 20 y 219 a 569 cuerpo de circularización Bancos I, II y III).

Que, por otro lado, y con fecha 05/12/2013 (DV CFI 02) los agentes de la División Fiscalización N° 2 de la Dirección Regional Centro le solicitaron al Banco de la Provincia de Buenos Aires, domiciliado en la calle San Martín 137, piso 4, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los resúmenes bancarios de la cuenta N° 016339/2 de la contribuyente Argenbingo S.A. por los períodos fiscales 06/2007 a 12/2010 y frente y dorso de los cheques emitidos por la mencionada firma, de la cuenta corriente en pesos N° 016339/2, cuyos números, fechas e importes de los mismos se detallaban en planilla anexa (f. 570 cuerpo de circularización Bancos III).

Que, con fecha 3/2/14 y 27/2/14 se recibieron respuestas de la mencionada entidad, acompañando copia de anverso y reverso de los cheques N° 88681734 y 88681733 librados por la cuenta N° 5126-16339/2 perteneciente a Argenbingo S.A. y movimientos efectuados desde el 1/6/07 al 31/12/10 (fs. 572 a 576 y 591 a 601 a cuerpo de circularización Banco II).

Que, los actuantes observaron que los cheques N° 88681734 y 88681733 se encontraban endosados (como último firmante) por las firmas "Grupo Pilar S.A." y "Cabaña Agropecuaria del Zonda S.A.", respectivamente (fs. 573 y 574 cuerpo de circularización Bancos III).

Que, como consecuencia de ello, los agentes fiscalizadores solicitaron mediante Nota Externa N° 328/2014 de la División Fiscalización 2 de la Dirección Regional Centro de fecha 13/3/14 al Grupo Pilar S.A. con domicilio en la Avenida Freyre 3167, provincia de Santa Fe, que titular y/o persona debidamente autorizada indique:

I. Que operación comercial se canceló recibiendo como cobro el cheque N° 88681734 por \$ 19.002,25 de fecha 31/7/08 del Banco de la Provincia de Buenos Aires perteneciente a la firma Argenbingo S.A. con el que le pagó a la firma Inyser S.R.L. y cuyo último endosante es la empresa Grupo Pilar S.A. (fs. 584 y 588 cuerpo de circularización Bancos II).

Que, asimismo mediante Nota Externa N° 329/2014 de la División Fiscalización 2 de la Dirección Regional Centro de fecha 13/3/14 los funcionarios solicitaron a la firma Cabaña Agropecuaria de Zonda S.A. domiciliada en la calle San Lorenzo 1960, Depto. "B", de la localidad de Martín Coronado, provincia de Buenos Aires que titular y/o persona debidamente autorizada indique:

I. Qué operación comercial se canceló recibiendo como cobro el cheque N° 88681733 por \$ 19.002,25 de fecha 24/7/08 del Banco de la Provincia de Buenos Aires perteneciente a la firma Argenbingo S.A. con el que le pagó a la firma Inyser S.R.L. y cuyo último endosante es la empresa Cabaña Agropecuaria del Zonda S.A. (f. 587 cuerpo de circularización Bancos III).

Que, por ello, el Grupo Pilar S.A. dando respuesta a lo solicitado informó: "Que nuestra firma desconoce al contribuyente Argenbingo S.A. N° 33-64758910-9, no habiendo mantenido nunca vinculo comercial alguno con el mismo". "Que nuestra firma desconoce a la empresa Inyser S.R.L., no habiendo mantenido nunca vinculo comercial alguno con la misma". "Que no hemos retenido en nuestro poder el cheque N° 88681734 inspeccionado hemos silo endosantes del mismo" (f. 585 cuerpo de circularización Bancos III).

Que, por el contrario la solicitud de información requerida a la Cabaña Agropecuaria del Zonda S.A. domiciliada en la calle San Lorenzo 1960, Depto. "B", de la localidad de Martín Coronado, Provincia de Buenos Aires fue devuelta por el correo con la leyenda "dirección inexistente" (fs. 589 y 590 cuerpo de circularización Bancos II).

Que, por otro lado y adicionalmente, los fiscalizadores le solicitaron al Banco de la Provincia de Buenos Aires, conforme Nota Externa N° 708/2014 de la División Fiscalización 2 de la Dirección Regional Centro, de fecha 21/5/14, que remita la siguiente información: i. frente y dorso de los cheques N° 88681381, 88681382, 88681383, 88681384, 88681570, 88681571, 88681572 y 88681573 emitidos por la contribuyente Argenbingo S.A., de la cuenta corriente en pesos N° 016339/2; y ii. informe si el Sr. Lacquaniti Nazareno Antonio (C.U.I.T. N° 20-93375470-8) es firmante en la cuenta mencionada y si solicitó créditos a favor de la contribuyente Argenbingo S.A., por los períodos fiscales 10/2008 a 09/2010 (fs. 1 y 2 cuerpo actuaciones complementarias).

Que, dando cumplimiento a lo solicitado, con fecha 13/6/14 se recibió en la Mesa de Entrada de la Dirección Regional Centro nota suscripta por la subgerente de Asuntos Judiciales del Banco de la Provincia de Buenos Aires informando que el firmante de los cheques que fueran solicitados era el Sr. Carlos Alberto Gonzáles (en calidad de apoderado) y que el Sr. Nazareno Antonio Lacquaniti fue firmante de la cuenta por los períodos 02/2008 a 02/2010, no constando en sus registros que haya solicitado créditos a favor de Argenbingo S.A. (fs. 3 a 12 cuerpo actuaciones complementarias).

Que, del frente y dorso de las copias de los cartulares recibidos los fueron funcionarios actuantes observaron que los beneficiarios de los mismos empresas que no resultaron ser las supuestas proveedoras.

V. Que entrando al análisis de la cuestión de fondo, corresponde señalar que la impugnación de los proveedores ha sido adecuadamente ponderada por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y que los bienes y o servicios a los que ellas se refieren hayan sido adquiridos a tales proveedores, en cuanto se acredita entre otros, que se trata en todos los casos de sujetos sin capacidad operativa, patrimonial y económica necesarias para efectuar las operaciones comerciales que registran con la actora.

Que en el caso traído a decisión, en función de las observaciones efectuadas por el personal fiscalizador, se determinó la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, al no admitirse los gastos de la facturación impugnada, y en concepto de salidas no documentadas.

En tal sentido, cabe señalar que el art. 37 de la ley del tributo que nos ocupa establece 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 treinta y cinco por ciento que se considerará definitiva.

Por su parte el art. 38 de la citada ley expresa que no se exigirá dicho ingreso en los casos en que se presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes o cuando se presuma que los pagos no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

A su vez, el art. 55 del decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece que cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto al que hace referencia el art. 37. Asimismo, agrega que tampoco corresponderá el impuesto sobre salidas no documentadas cuando existan indicios suficientes de que han sido destinados a la adquisición de bienes.

Que siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla “onus probandi incumbit ei qui dicit”, es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el art. 377, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

En consecuencia, procede analizar los elementos de prueba arrimados en sede administrativa y en estos actuados, así como también el resultado de la medida para mejor proveer dispuesta por este Tribunal a f. 196 y que fuera contestada a fs. 200/215.

Al respecto, se desprende de la facturación emitida presuntamente por los proveedores Ferdinet e Inyser que se trataría en cada caso de la adquisición por parte de la recurrente de ciertos bienes, en el primer caso de peiranas y en el segundo caso de ceniceros –fs. 201/206–, los que ilustra la recurrente con las fotografías aportadas como prueba documental en Autos –fs. 125/127– y en las actuaciones administrativas –fs. 240/244 de las a.a.–.

Por otra parte, de la certificación contable aportada en las actuaciones administrativas –vide fs. 245/247– se desprende que el profesional certificante cotejó las facturas de compras de los proveedores antes citados y el Libro Diario Nº 4, el “Libro I.V.A. Compras Nº 2” y el “Libro Inventario y Balances Nº 2”, donde señala que se encuentra transcripto el cuadro de bienes de uso (Anexo I) que forma parte del balance de publicación al 31/12/13, transcripto a los Folios Nº 559 y 547; certificando que la información expuesta en el detalle de lo que certifica concuerda con la documentación respaldatoria y los registros contables señalados.

A f. 200 de los Autos principales obra agregado el Anexo I al que se refiere la citada certificación contable y a fs. 207/214 el cuadro de bienes de uso citado por el certificante, las que se agregaron a consecuencia de la medida para mejor proveer dispuesta por la Vocalía instructora.

Cabe poner de resalto que el propio juez administrativo en la resolución del impuesto a las ganancias –pág. 36 (f. 49 de Autos)– resalta con relación a que los bienes formen parte de los bienes de uso de la empresa que la cuestión no probada por la actora es que no le hayan sido provistos por otros proveedores. De ello se sigue que el Fisco no ha cuestionado expresamente la existencia de tales bienes de uso sino el proveedor de los mismos.

Ello así, a la luz de los elementos de prueba aportados en Autos, cabe concluir que las erogaciones que realizó la actora, respecto de los conceptos que refiere la documentación aportada y la certificación contable, han sido realizadas para adquirir bienes (peiranas y ceniceros), incorporados como bienes de uso por parte de la empresa recurrente, aplicadas a su explotación comercial.

Que, en consecuencia, por aplicación de lo establecido en los arts. 37 y 38 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 55 de su decreto reglamentario –antes referidos–, cabe concluir que las erogaciones fueron efectuadas para mantener y conservar ganancias gravadas, por lo que corresponde admitir su deducción en el impuesto a las ganancias, no correspondiendo tampoco el gravamen por salidas no documentadas.

Ello así, respecto de los gastos incurridos en las compras de los ceniceros y peiranas, corresponde revocar las determinaciones de oficio recurridas en Autos. Con costas.

VI. Que distinta es la solución respecto de las erogaciones que la recurrente intentó documentar con la facturación atribuida a E.P.A. Servicios S.R.L.

Cabe advertir que respecto de esta operación la recurrente no ha aportado prueba alguna en Autos, tratándose de una supuesta erogación por una prestación de servicio respecto de la cual no ha logrado

demostrar por media idóneo que la misma haya sido necesaria para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Que cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal dotando a las facturas cuestionadas de un soporte extra fiscal, más propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto (apelando a la “actividad del apelante” u otros conceptos similares), sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

Que, no obstante compartir la tesis que propugna la actora en cuanto sostiene que no puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco nacional son suficientes para dudar de la realización de las operaciones por el proveedor impugnado, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Ello así, cabe concluir que en el caso de la impugnación fiscal del presunto proveedor E.P.A., resulta acertada la aplicación al caso del art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, tanto a los efectos de no admitir su deducción en el balance impositivo como además de sujetar al pago a la tasa del 35% en concepto de salida no documentada.

Al respecto cabe señalar que más allá de la carencia absoluta a simple falencia en la documentación que haga presumir su falsedad, debe analizarse si el pago es real (pero no deducible ni generador de crédito fiscal) o directamente simulado. Tener un comprobante de una erogación falsa equivale jurídicamente a no tener ninguno, desde que no puede identificarse, ni en un supuesto ni en otro, fehacientemente, al receptor de dicho pago.

Que en estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el art.37 de la ley del impuesto.

Al respecto resulta de aplicación la doctrina jurisprudencial sentada por la Excma. Corte Suprema de Justicia en la causa “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, sentencia del 26/8/03, donde sostuviera que “Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya 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”. Con respecto a los agravios de la recurrente por cuanto sostiene que en el caso los pagos correspondientes a las facturas impugnadas por el Fisco, se encuentran acreditados y que por lo tanto no pueden ser consideradas como salidas no documentadas, desde que es posible conocer a quien resulta ser el beneficiario definitivo y efectivo del importe, cabe señalar que la doctrina jurisprudencial sentada por la Excma. Corte Suprema de Justicia en la causa “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, antes citado, que “... los hechos probados en la causa Bevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados carecen de documentación respaldatoria valida, ya que los instrumentos respectivos no son Autos para determinar cuál fue la contraprestación que la

empresa actora recibir; por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella” (el resaltado es propio).

Que, esta posición se ve corroborada por la Corte Suprema de Justicia el 27/9/11 al resolver “in re” “Interbaires S.A. (T.F. 15.828-I) c/D.G.I.”, donde compartió los fundamentos expuestos por el dictamen de la procuradora fiscal, a los que se remite en mérito de brevedad, resolviendo a favor de la procedencia del ajuste y devolviendo los Autos a la Cámara para que se pronuncie sobre la multa que el organismo fiscal pretende aplicar sobre tal concepto.

En el citado dictamen se sostuvo que “Ha interpretado el Tribunal que una salida de dinero carece de documentación, a los fines de la aplicación del art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar –al tratarse de actos carentes de sinceridad– a su verdadero beneficiario (Fallos: 326:2987, cons. 18.º)”.

“De lo expuesto se colige 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”.

“Por el contrario, advierto que la cámara realizó un estudio parcial y sesgado de la cuestión en un doble aspecto. Por un lado, tuvo par individualizado al beneficiario de los pagos únicamente sobre la base del informe pericial contable producido en la misma, cuyo contenido, a mi modo de ver, resulta notoriamente insuficiente para tal fin. Por el otro, omitió todo análisis respecto de la causa de las erogaciones impugnadas”.

“En efecto, como lo reconoce el propio pronunciamiento recurrido, el informe pericial se limitó; a especificar que la actora llevaba sus libros en legal forma, que los pagos efectivamente se realizaron, que se emitieron los comprobantes y facturas respectivos, que ellos fueron debidamente registrados, que se practicaron las retenciones del impuesto a las ganancias por esos abonos y que ellas fueron ingresadas al Fisco. Observo que con estas aseveraciones habrá quedado eventualmente acreditada la salida del dinero mas no, como era menester la individualización de su receptor ni tampoco la real existencia y la materialidad de las operaciones que originaron ese movimiento de fondos”.

Allí se agrega que “... frente a la impugnación que el Fisco nacional realizó de la documentación en trato, basada en razones sustantivas y no en meras cuestiones formales, estimo –como también oportunamente la señaló el Tribunal Fiscal (Cir. f. 597 vta.)– que estaba a cargo del contribuyente el deber de individualizar al beneficiario de las salidas no documentadas no solo nominalmente, sino también por medio de la acreditación de la realidad de los servicios prestados, (Fallos: 326:2987, cons. 17.º) ...”.

“En síntesis, ante la impugnación sustantiva del Fisco nacional –quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad– el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado), cargo con la que no cumplió, por lo que, según estimo, su suerte adversa en esta controversia queda definitivamente sellada”.

Se agregó además que “En concordancia con lo resuelto por V.E. en Fallos: 326:2987 (en especial, cons. 10), pienso que este simple acto de cobra bancario... no puede mejorar la suerte de la impugnación basada en la total orfandad probatoria en torno a los referidos servicios concretos que se dicen haber prestado”.

Que como puede apreciarse, no existen elementos de juicio contundentes que permitan identificar sin hesitación al verdadero beneficiario de las erogaciones; ni, como ya se advirtió, se aprecian circunstancias fácticas coherentes que permitan colegir la causa de aquéllas.

Con respecto a la cita que la actora efectúa del fallo “Billdown” corresponde señalar que resulta inconducente la cita de dicho fallo por cuanto, según surge de lo anteriormente expuesto, y a diferencia de la situación examinada por la C.S.J.N. en aquel precedente –en el que no se debatió sobre la existencia y materialidad de las operaciones–, en el “sub examine” tal cuestión ha sido controvertida y la actora no ha logrado demostrar la veracidad de las que alegó haber realizado con el proveedor consignado en la facturación impugnada (en el mismo sentido se ha expedido la C.S.J.N. en el Considerando 6 del fallo “Adm. Argentina S.A.” c/E.N.-A.F.I.P.-D.G.I. de fecha 10/3/15).

Que en función de lo expuesto, corresponde confirmar la determinación de salidas no documentadas respecto de las operaciones impugnadas respecto de la facturación atribuida al proveedor EPA Servicios, toda vez que se verifican los dos elementos requeridos para la aplicación de la figura contenida en el art. 37 de la ley del gravamen, ésto es, la carencia de documentación fehaciente y la inexistencia de otro medio probatorio que permita inferir tanto la existencia de la erogación como que ella ha sido necesaria para la obtención de rentas gravadas.

Que atento lo expuesto precedentemente corresponde confirmar los actos apelados en cuanto determinan impuesto a las ganancias e impuesto a las ganancias –salidas no documentadas–, con respecto al presunto proveedor EPA Servicios S.R.L. Con costas.

VII. Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios, solo cabe su confirmación en la proporción en que se confirman los impuestos apelados en este acto. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por lo mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank N.A. c/D.G.I., 1/6/00).

VIII. Que resta resolver respecto de las multas aplicadas tanto en el impuesto a las ganancias como en salidas no documentadas, en la proporción en que subsistirían las mismas atentas a la forma en que se resolviera respecto de los ajustes en ambos impuestos.

Al respecto, en primer lugar cabe señalar que en materia de sanciones derivadas del impuesto sobre salidas no documentadas, tal como lo sostuvo la Sala “B” de este Tribunal –en su anterior composición– al sentenciar, entre otras, las causas “Correo Argentino S.A.” ... sentencia del 25/10/04 y “Translavia S.A.” del 21/11/05, el instituto previsto por el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, conforme el criterio sustentado por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los Autos “Radio Emisora Cultural S.A.”, del 9/11/00, y “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, del 26/8/03, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el art. 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley 11.683.

Que, por otra parte, la cuestión ha sido tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los Autos: “D’Ingianti, Rosario Vicente (T.F. 16.331-I) c/D.G.I.”, compartió los fundamentos expuestos por la señora procuradora fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el organismo fiscal en salidas no documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera “forma” y “plazo de presentación” de la declaración jurada del impuesto a las ganancias –salida no documentada– en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

Que, en cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Res. Gral. A.F.I.P. 893/00, conforme el dictamen de la procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el art. 15 de la Ley 11.683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que el mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben serían pasibles de las sanciones de los arts. 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Sentado ello, con relación a las multas por defraudación aplicadas, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el art. 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no solo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (art. 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada “in re” “Ruggiero, Aldo”, sentencia del 21/12/06 “... la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no solo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que “no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación” (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: “Procedimiento tributario” - 1993 - comentario al art. 46 de la Ley 11.683) –causa 22.708 “Casino del Litoral S.A. (T.F. 15.319-I) c/D.G.I.” 8/2/99–.

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que “el ilícito tipificado en el art. 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito; y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el art. 47 incorpora una serie de presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el ente fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será este quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa” (Batello, Tarcisio Ludovico - C.N. Fed. Cont. Adm. - Sala V, 29/3/99).

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la resolución, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en Autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que solo ha tenido por objeto inducir a engaño al organismo recaudador, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del mismo.

Que por su parte, tal como sostuvo la Sala V “in re” “Italiano, Antonio Alberto” (12/2/08) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente “Mazza, Generoso” la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los arts. 46 y 47 de la ley por la Ley 23.314.

b) En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala “B” “in re” “Triunfadores S.A.” del 18/11/08; y “Tamalet, Jorge Omar” del 15/4/09, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no solo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, en atención a que supo que la información contenida en la declaración jurada presentada no se correspondía con las constancias de los registros.

Que en virtud de lo expuesto, corresponde confirmar las multas aplicadas al contribuyente de Autos.

No obstante ello, en cuanto al “quantum” de las sanciones aplicadas, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de meritación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en tres veces el impuesto omitido, por el contrario no surgiendo de las constancias de Autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirlas al mínimo legal del art. 46 de la ley procedimental.

Las costas en este aspecto se imponen a la actora en la proporción de la multa que se confirma y por su orden en la parte que se reduce.

Que atento lo expuesto precedentemente voto por:

I. Revocar parcialmente las resoluciones apeladas en cuanto determinan impuestos, con más la proporción de accesorios y multas, respecto de los ajustes tratados en el Considerando V de la presente; y confirmarlas en cuanto al ajuste tratado en el Considerando VI, con más los intereses y multa en la proporción de los impuestos confirmados, de conformidad con los Considerandos VII y VIII, esta última con la reducción al mínimo legal.

II. Imponer las costas en proporción a los respectivos vencimientos, salvo en la parte en que se reduce la multa, en la que se imponen por su orden.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al vote del Dr. Pérez.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiero al voto del señor vocal preopinante, debiendo dejar aclarado que, a diferencia de otros supuestos en los que he votado por la revocación de la imputación defraudatoria en el impuesto sobre las salidas no documentadas, entiendo que en el presente caso dicha imputación no se basa en la falta de presentación de declaraciones juradas del impuesto sobre las salidas no documentadas –como ocurría en aquellos precedentes– sino en la existencia de una ocultación maliciosa de materia imponible, situación fáctica contemplada en el texto del art. 46 a partir de la reforma introducida por la Ley 25.795.

Esta relevante diferencia que señalo, a la que se adiciona la verificación en el “sub lite” de los presupuestos de hecho que evidencian la existencia en el caso de una deliberada conducta defraudatoria, abona la confirmación del acto sancionatorio y la atribución de costas que propone el Dr. Pérez.

En merito a la votación que antecede,

SE RESUELVE:

I. Revocar parcialmente las resoluciones apeladas en cuanto determinan impuestos, con más la proporción de accesorios y multas, respecto de los ajustes tratados en el Considerando V de la presente; y confirmarlas en cuanto al ajuste tratado en el Considerando VI, con más los intereses y multa en la proporción de los impuestos confirmados, de conformidad con los Considerandos VII y VIII, esta última con la reducción al mínimo legal.

II. Imponer las costas en proporción a los respectivos vencimientos, salvo en la parte en que se reduce la multa, en la que se imponen por su orden.

III. Ordenar a la A.F.I.P.-D.G.I. que en treinta días practique reliquidación de conformidad con lo dispuesto en la presente, a cuyo fin se facilitan las actuaciones administrativas, las que quedan a su disposición en la Mesa de Entradas de este Tribunal. Se deja constancia que el plazo acordado involucra el retiro y devolución de dichas actuaciones.

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

Fdo.: Armando Magallón (vocal titular de la 4.ª Nominación), José Luis Pérez (vocal titular de la 5.ª Nominación) y Pablo Alejandro Porporatto (vocal titular de la 6.ª Nominación).

Ante mí: Antonia M. Asálsamo.