

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 23 de abril de 2019**

**Fuente: circular de la repartición**

**Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Determinación del impuesto. Salidas no documentadas. Facturas apócrifas. Inexistencia de documentación de respaldo de las operaciones o su existencia sin que se pueda encontrar la real compra efectuada. Comprobantes no reconocidos por los proveedores ni por la imprenta. Cómputo del crédito fiscal. Requisitos. Se confirman parcialmente las resoluciones de determinación de los impuestos. Se revoca la multa por salidas no documentadas. Corrientes 999 S.R.L. s/apelación. T.F.N., Sala A.**

En Buenos Aires, a los 23 días del mes de abril de 2019, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la 2da. Nominación), Rubén Marchevsky (Vocal Titular de la 3ra. Nominación) para resolver en el Expte. Nº REF.EXPTE. Nº 28.659-I, caratulado: “Corrientes 999 SRL y sus acumulados Nros. 28.661-I, 28.662-I, 30.819-I y 33.944-I s/apelación”.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 28/34, 143/152 y 259/266 se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP-DGI, fechadas el 24 de noviembre de 2006, mediante las cuales se determina la obligación tributaria de la actora frente a los impuestos al valor agregado (IVA), períodos fiscales 05, 09, 10 y 11 de 2001; a las Ganancias, período fiscal 2002 y Ganancias –Salidas No Documentadas–, períodos fiscales 05, 09, 10 y 11 de 2001. Se liquidan intereses resarcitorios y se aplican multas de conformidad con los arts. 46 y 47 incs. a) y b) de la Ley 11.683.

Frente a las impugnaciones sobre sus operaciones con los proveedores, señala que efectuó la totalidad de las transacciones comerciales con absoluta buena fe y que las hizo de acuerdo a las características propias de su actividad. Añade que no verificaba las formalidades impositivas por las cuales resultaban aquéllos resultaban responsables.

Explica que ante la crisis de fines de 2001, en busca de mejores precios y financiación de compras, varió frecuentemente de proveedores con los cuales trabajaba, por lo cual con muchos de ellos no mantuvo relación comercial.

Insiste que las mercaderías son de adquisición corriente para el giro comercial de la firma. Puntualmente en el caso de Novamil SA a quien le adquiría verduras, frutas y hortalizas y otros productos de uso diario.

Se agravia de que en la base del impuesto a las ganancias, el fisco no reconoció el costo de las mercaderías que utilizó en los servicios de gastronomía (objeto de su prestación), ni la deducción de los intereses resarcitorios devengados por el impuesto a las salidas no documentadas y el IVA.

Sostiene el desconocimiento en la forma de registración de los proveedores circularizados, además, afirma que no es real que las operaciones no hayan existido. Al respecto, remarca que en sus registros

comerciales surge la constancia del hurto sobre una parte de la documentación relativa a las facturas que le fueron entregadas por personal de los mencionados proveedores.

Entiende que el art. 37 de la ley de ganancias afecta únicamente a aquellas operaciones onerosas sobre las cuales no existen comprobantes, situación que no se advierte en su caso, por lo tanto, considera que no procede encuadrar por analogía dicha situación en otra figura. Se remite a doctrina que considera a dicho instituto, de esencia netamente sancionatoria.

Con relación a la multa aplicada, alega que la postura fijada por nuestro más Alto Tribunal impide que las presunciones sean utilizadas para inferir sin más, la existencia de conducta dolosa, pues, dice, tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba.

Aduce que el Estado no debería recurrir a mecanismos que releven la actividad probatoria, siendo inaceptable la postura que admite que basta acreditar el elemento objetivo, para que se presuma la culpabilidad, situación que genera una violación al principio de inocencia. Describe la evolución de la jurisprudencia en la aplicación de presunciones de dolo.

Cita jurisprudencia y doctrina. Acompaña prueba documental y hace reserva del caso federal.

Posteriormente a fojas 607/624 interpone recurso contra las resoluciones fechadas el 27/11/2007 de la AFIP-DGI, mediante las cuales se le determinó su obligación frente a los impuestos a las ganancias, períodos fiscales 2003, 2004, 2005 y 2006, a las ganancias –Salidas No Documentadas–, períodos 7 y 8/2002; 5, 6, 7, 8 y 10/2003 y 1/2004 y frente al impuesto al valor agregado, períodos fiscales 7/2002 a 01/2004 y 09/2004 a 01/2006. Se liquidan intereses resarcitorios y le aplican multas de conformidad con los arts. 46 y 47 incs. a) y b) de la ley de rito, de acuerdo al siguiente detalle: ganancias: períodos 2003, 2004, 2005 y 2006; ganancias –salidas no documentadas–, por el total de las erogaciones e impuesto al valor agregado: períodos 7 y 8/2002; 10/2003 y 01/2004; 09/2004 a 01/2005.

Por último, a fojas 732/752 interpone recurso de apelación contra dos resoluciones que le aplican multas de conformidad con los arts. 46 y 47 incs. a) y b) de la Ley de Procedimiento Tributario (LPT), por los impuestos a las ganancias, período fiscal 2006 e IVA, períodos fiscales 2/2005 a 01/2006.

En su escrito plantea como cuestión previa la incompetencia de la jueza administrativa para iniciar, proseguir y/o resolver con relación al procedimiento de determinación de oficio. En ese sentido, sostiene que aquélla carece de competencia territorial por cuanto se encuentra inscripta en el ámbito de la Dirección Regional Microcentro, que a la postre resultó la única dependencia del organismo fiscal con plena jurisdicción en virtud de la delegación prevista por el art. 3 del Dto. 1397/79. Añade, en la misma línea, que la propia Disposición 650/04 (\*) consagra el carácter excepcional del desplazamiento en la competencia estableciendo las situaciones excepcionales para que se habilite tal desplazamiento. De esa forma, arguye, existió un claro desconocimiento del mencionado criterio de excepcionalidad, que no puede ser entendido en forma amplia en virtud de su carácter restrictivo.

Invoca asimismo, la nulidad por entender que los actos carecen de causa suficiente ya que surge de aquéllos que el sostén fáctico recayó exclusivamente en hipótesis y pareceres personales de los funcionarios fiscalizadores. En ese punto añade que se consideraron como antecedentes ciertos, a determinados hechos que ni siquiera alcanzaron un valor.

Explica que el desempleo, la desocupación y la falta de circulante motivada por el corralito financiero, determinaron un rotundo y notorio cambio en la calidad del consumo del público, que afectó en su

medida a todos los rubros y clases sociales. Por ello, el muestreo de consumo que se efectúe en un momento determinado puede no guardar relación alguna con otro realizado horas después y mucho menos, con el practicado en jornadas anteriores o siguientes. Resalta que la clientela de la pizzería se constituye mayoritariamente de empleados y oficinistas de la zona céntrica.

Afirma que no es cierto que las ventas de productos de pizzería o platos con pollo se encuentren registradas exclusivamente en los departamentos denominados “varios” y “platos del día”. En ese sentido, explica que dentro de la facturación hay diversos ítems distintos que agrupan ventas de diversos productos, entre los cuales se encuentran pizzas y pollos. Tales ventas, dice, se efectúan agrupadas en seis menús distintos identificados en seis departamentos, y que varios de ellos comprenden la venta de aquellos productos, que varía según el período temporal que se tome. También existen ítems promocionales, los cuales también incluyen tales productos.

Añade que tampoco es cierto que los bollos para pizza se configuren como un producto de perecimiento inmediato, dado que puede ser mantenido largo tiempo en condiciones de refrigeración adecuada o freezer, siendo también de sana costumbre en el gremio, que el proveedor mayorista efectúe almacenaje y posteriores entregas parciales del producto a requerimiento del comprador, conforme las necesidades de este último.

Por otra parte, destaca que de las circularizaciones efectuadas se desprende que las firmas Yesi SRL y AVI PAT SRL efectivamente existen (uno de ellos opera en plaza como pizzerías UGI S) y que su facturación encuentra perfecto correlato con la que obra en sus registraciones.

Con relación a las supuestas deficiencias en la forma de facturación de los productos vendidos en su local, con sustento en que las facturas se emitieron sin descripción puntual del producto vendido (pizzas y productos con pollo) alega el absoluto cumplimiento de la ley fiscal y reglamentación dictada al efecto.

Resalta que no es razonable que el organismo fiscal haya impugnado por inexistentes la totalidad de las compras efectuadas por un bar-pizzería a su único proveedor de bollos para elaboración de pizzas. En efecto, enfatiza que la firma Yesi SRL es la única proveedora de bollos de su local.

Sostiene que no es exigible que en sus balances incluya un cuadro de existencias con stock de bollos de pizza o cantidad de pollos.

La relación entre las compras y las ventas –destaca– es absolutamente consistente, por cuanto un porcentual de utilidad bruta de alrededor del 27% resulta indiscutiblemente lógico para el rubro que explota.

Resalta que las supuestas deficiencias en las formalidades o registración de cierta facturación de los proveedores Luis Antonio Menso; Zisis Dimoulas, Karina Mabel Tombolan, Novamil SA, Gabriela María Sanchez y Juan Olszaniecki, no le son imputables. Frente a ello, explica que dado que los proveedores se apersonan por sí o mediante sus camiones de entrega hacia su local, resulta virtualmente imposible verificar la calidad del instrumento/factura que se entrega, como asimismo la situación fiscal de la persona que lo extiende.

Finalmente se agravia de las multas aplicadas, toda vez que a su criterio, las presunciones invocadas no son coherentes con la imputación que se formula. Alega que no surge la configuración de los elementos objetivo-subjetivo contemplados en el plexo legal.

En subsidio, peticona que se reencuadren dentro de las prescripciones contenidas en el art. 45 de la ley procedimental o bien graduarlas en el mínimo de su escala.

En esa línea, entiende que la invocada irregularidad de las facturas, no configura per se el accionar doloso requerido por el tipo del art. 46, ya que aquella situación eventualmente indicaría un sesgo culposo por falta de toma de mayores recaudos en la práctica de operaciones comerciales.

Ofrece prueba. Cita jurisprudencia y hace reserva de la cuestión federal.

II. Que a fojas 49/56, 168/174, 286/291, 630/647 vta. contesta los recursos la representación fiscal y peticona, con fundamento en los hechos y el derecho que expone, que se confirmen los actos venidos en recurso, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa.

III. Que a fojas 807/807 vta. obra la sentencia que ordenó la acumulación del expte. Nº 28661 (y sus acumulados Nros 28662-I y 30819-I) al 28.659-I. A fojas 826 se abre la presente causa a prueba. A fojas 839, luego de sendos requerimientos, se resolvió dar por decaído el derecho de la actora a producir las pruebas que ofreciera oportunamente.

A fojas 850 se elevan los autos a consideración de la sala "A" y se llaman los autos para dictar sentencia.

IV. Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde analizar los diversos planteos de la recurrente dirigidos a obtener la declaración de nulidad de las resoluciones venidas en recurso.

En tal sentido, previo adentrarse a tratar los distintos planteos nulidificantes, cabe recordar que la ley establece que el procedimiento de determinación de oficio se inicie con un acto administrativo por el que se confiere vista de las actuaciones, acto destinado a que el contribuyente pueda tomar conocimiento del accionar fiscal y de los cargos e impugnaciones que se formulan a fin de garantizar el derecho de defensa. Dicho procedimiento debe respetar el derecho del administrado de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión del acto, de ofrecer las pruebas y también solicitarlas, y debe concluir con una resolución que haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto resulten conducentes a la solución del caso.

Así definido, el procedimiento de determinación de oficio es un procedimiento administrativo que concluye en un acto administrativo que, como tal, debe reunir los elementos que la Ley 19.549 establece. Dicho texto normativo distingue los requisitos formales (art. 8) y sustanciales (art. 7), sancionando con la nulidad absoluta al acto que no cuente con estos últimos, que son, a saber: 1) la competencia de quien suscribe el acto; 2) la causa, 3) el objeto, 4) procedimiento, 5) la motivación y 6) la finalidad. Y es con sustento en la ausencia de causa que el recurrente articula la nulidad del acto en crisis.

IV.a) Que en punto a la supuesta incompetencia territorial del juez administrativo cabe efectuar las siguientes consideraciones.

El art. 3 del Dto. 1397/79, reglamentario de la Ley 11.683 dispone que "los jueces administrativos delegados tendrán en tal carácter jurisdicción en toda la República, en tanto el ejercicio de esta facultad se derive de un hecho imponible cuya configuración o fiscalización sea posible en la sede habitual de su actividad".

A su vez, el art. 4 del Dto. 618/97 (B.O. 14/7/1997) establece que el Administrador Federal, los Directores Generales y los Administradores de Aduanas en su jurisdicción, actuarán como jueces

administrativos previendo que sin perjuicio de ello, el Administrador Federal podrá delegar en los Directores Generales y los Subdirectores Generales –y éstos respecto de las Jefaturas de las Unidades que de ellos dependen– la asunción, conjunta o separadamente, de determinadas funciones y atribuciones señaladas por la naturaleza de las materias, por el ámbito territorial en el que deban ejercerse o por otras circunstancias, inclusive las que se indican en los arts. 6, 7, 8 y 9 en la medida y condiciones que se establezcan en cada caso. Así el art. 9 del mencionado decreto dispone que una de las atribuciones del Administrador Federal es la de ejercer las funciones de Juez Administrativo sin perjuicio de las sustituciones previstas en los arts. 4 y 10 en la determinación de oficio de la materia imponible y gravámenes correspondientes, en las repeticiones, en la aplicación de multas y resolución de los recursos de reconsideración. Por último, en el art. 10 se establece que tanto el Administrador Federal como los Directores Generales y los Administradores de Aduana en sus respectivas jurisdicciones, determinarán qué funcionarios y en qué medida los sustituirán en sus funciones de juez administrativo y que las nuevas designaciones deberán recaer en abogados o contadores públicos.

En ese sentido, con el dictado de la Disp. A.F.I.P. 666/03 (B.O. 9/12/2003), se fijaron una serie de pautas de trabajo para las áreas operativas, tendientes a fiscalizar las materias impositivas y de los recursos de la seguridad social, en los domicilios donde los contribuyentes desarrollan su actividad comercial, con independencia del Fiscal, estableciendo en el art. 1, inc. a) que los jueces administrativos sustitutos, podrán entender con carácter de excepción y a todos los efectos, fuera del ámbito jurisdiccional de las dependencias a su cargo, cuando se trate de contribuyentes cuya fiscalización haya sido iniciada en su jurisdicción y durante el transcurso de la misma modifiquen su domicilio fiscal, así como también respecto de aquellos que aunque no tengan constituido su domicilio fiscal en la jurisdicción territorial de dicha dependencia, desarrollen en el ámbito de la misma su actividad comercial habitual, o bien realicen cualquier actividad susceptible de generar el hecho o hechos sujetos a imposición.

Asimismo, establece que los jueces administrativos que asuman la competencia jurisdiccional deberán comunicar dicha circunstancia al juez administrativo del domicilio fiscal del contribuyente, a quien se deberá notificar fehacientemente hasta el otorgamiento de la vista o en ese mismo acto; como así también poner en conocimiento de la Dirección General Impositiva o de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, según corresponda, la prórroga de jurisdicción que se haya decidido.

Sentado lo que antecede, en el cuerpo “Asunto: Nota 559/07 de la División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Oeste de la AFIP-DGI (DV ORR1), obra glosada la nota de fecha 23/7/2007 mediante la que el Director General de la DGI aprueba la delegación jurisdiccional de competencia a la Dirección Regional Oeste y a las unidades dependientes de la misma. Asimismo, se explican los motivos que originaron tal decisión, como así también la conformidad de la Dirección Regional Microcentro (vide fojas 1 y 2; 10 y 13).

IV.b) Que restan tratar los agravios dirigidos a obtener la nulidad con sustento en la ausencia de causa y motivación.

A fin de definir la causa –cuya ausencia alega la recurrente para obtener la declaración de nulidad de la resolución determinativa impugnada– encontramos dos corrientes doctrinarias, los subjetivistas y los objetivistas. Los primeros entienden que la causa del acto administrativo está constituida por la “voluntad” del sujeto que emite el acto, en tanto para los objetivistas aquella está formada por los antecedentes de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Nuestro legislador adscribió a esta última corriente, definiendo a la causa como “los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo”, los que deben existir o concurrir en el momento de su emisión como requisito de validez del mismo. Como señala Hutchinson, “la apreciación que de tales

circunstancias haga la autoridad administrativa, puede afectar la validez de la decisión –por apartarse de los hechos o el derecho realmente aplicable– y también es susceptible de comprometerla con los vicios de error y dolo” (conf. Hutchinson, Tomás; “Ley Nacional de Procedimientos Administrativos”, Ed. Astrea, T.º I, pag. 154).

En ese contexto, los argumentos esgrimidos por el recurrente deben ser rechazados pues sustentan la ausencia de causa y motivación en discrepancias con respecto a la interpretación de los hechos y el derecho. Es menester destacar que el acto apelado expone claramente cuáles fueron los hechos y el derecho en el que reposa y en definitiva la discrepancia con las conclusiones a las que arriba el juez administrativo en cuanto a la valoración de los hechos y la interpretación del derecho, no afectan la validez del acto sino que hacen al fondo mismo de la cuestión.

En consecuencia corresponde rechazar los distintos planteos de nulidad esbozados por la recurrente.

V. Que en uso de las atribuciones conferidas al organismo fiscal, se procedió a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la recurrente. Luego de cursar requerimiento, el que fue cumplimentado por aquélla, se procedió a circularizar a sus proveedores, obteniendo las siguientes respuestas:

Karina Mabel Tombolan: manifiesta mediante Multinota que no registra operaciones realizadas con la actora. Asimismo, aporta original y copia de las siguientes facturas: Nros. 0001-00007053, 0001-00004447, 0001-00001930, 0001-00001931 y 0001-00004314 que fueran computadas por la recurrente, las que no se hallan emitidas a su nombre, sino a nombre de los clientes N. Gavilán, C.Da Silva, Zhau Burong y P.Figueroa, difiriendo también sus importes con los registrados en el libro IVA-Compras de la fiscalizada. A su vez, personal fiscalizador se presentó en el domicilio de la firma Magnéticos Impresoras SRL, sita en la calle Julio Godoy Nº 1071, San Martín, Pcia de Buenos Aires, imprenta consignada al pie de las facturas, siendo atendidos por el responsable de la firma, el Sr. Alejandro Ganly, quien manifestó mediante Acta que las facturas “A” que se les exhibieron, difieren en el diseño, formato (tamaño del comprobante) y en la tipografía de la numeradora de los comprobantes impresos por ellos. Se adjunta un modelo de la factura “A” Con relación a las copias de los recibos exhibidos, manifiesta desconocer su impresión, y respecto a los remitos, también los desconoce y añade que imprimió con letra R y no con X como los exhibidos, adjuntando modelo de los mismos (vide fojas 171/172 de los a.a.)

Novamil S.A.: expone mediante nota que la actora no figura entre sus clientes en ningún registro (vide fs. 257 a.a.). Asimismo aporta original y copia de las facturas “A” del punto 0001 las Nros. 00013968, 00013982, 00014016, 00014072, 0014093, 00017454, 00017461, 00017468, 00017475, 00017480, 00017488, 00017496, 00017503, 00017510 y 00017519, las que difieren a simple vista con las que aportó la recurrente; habiendo sido emitidas a otros clientes, a saber, Caro Miguel y Petaccias, Flores Delia Rosa, Martínez Ricardo Oscar, Tape SRL, Yabur Hnos, Solar de Vida SRL, Rosso Eugenio; Perin Mariana, Narváez Roberto Manuel, Abbruzzese Desiderio Enrique, Frigorífico Mansilla S.A., Mármol Irene Beatriz, Calzada Héctor Alfredo y Perin Mariana, difiriendo también sus importes con los registrados en el libro IVA-Compras de la recurrente (vide fojas 131/147 a.a. Cpo Revisión y Recursos e Informe de Auditoría). Por otra parte, los inspectores concurren al domicilio de la firma Impresos Imágenes de Walter Ariel Pedra, sito en la calle Melo Nº 1354 de la localidad de La Tablada y siendo atendidos por el Sr. Néstor Carsoro les expresó desconocer la existencia de una imprenta en dicho domicilio, y agregó que mucho tiempo atrás habría existido una imprenta (vide fs. 176 de los a.a.). Posteriormente, a fin de localizar al Sr. Pedra, los agentes se presentaron en el domicilio sito en Avda. J de Garay Nº 3121, 1º P, “B” de CABA, no encontrando persona alguna (vide fojas 177 de los a.a.).

Teniendo en cuenta las irregularidades detectadas, se procedió a impugnar el crédito fiscal computado en las DDJJ del IVA por los períodos fiscales 05, 09 a 11 del 2001, y los gastos deducidos en su DDJJ del impuesto a las ganancias, período fiscal 2002, también determinó la obligación correspondiente al impuesto a las ganancias –salidas no documentadas–, períodos fiscales 05, 09 a 11/2001.

VI. Que ante un nuevo procedimiento, se emitió la Orden de Intervención N° 106.118, que comprendió el impuesto al valor agregado, períodos fiscales 01/2002 a 9/2002, a las ganancias por los períodos fiscales 2003 a 2005, extendiéndolo al período 2006 mediante la Orden de Intervención N° 192.451, ganancias –salidas no documentadas– por los períodos fiscales 7 y 8/2002, 5, 6, 7, 8 y 10/2003 y 01/2004.

Ante la nueva fiscalización, además de volver a incluir a los proveedores mencionados supra, los actuantes detectaron una serie de irregularidades con relación a los siguientes proveedores, a saber:

Luis Antonio Menzo: manifestó mediante Acta que no consta en los registros de la empresa un cliente tipificado bajo esa denominación y que al acceder a su registro de facturación, verificó que la factura tipo A, N° 0001-00003488 (presuntamente emitida a la actora) fue emitida el día 11/2/2003 a nombre de la firma Jidush S.A. por un importe de \$ 14,37 (vide fojas 120 a.a.-cuerpo Revisión y Recursos). Por su parte, el Sr. Rubén Lissandrello, socio gerente de la imprenta Del Sud Impresiones SRL, exhibida la documentación, manifestó que el diseño, formato y la tipografía de la numeradora difieren de los comprobantes por él impresos y aporta copia del trabajo de impresión oportunamente solicitado por el cliente Menzo. (Vide fojas 120 y 121 de los a.a. Cpo. Revisión y Recursos).

Distribuidora Atenas de Zisis Dimoulas: mediante nota manifestó que sólo le efectuaron 4 ventas en el año 2003, emitiéndose las facturas 6015, 7008, 8453 y 9277 por un importe total de \$ 116,16 cada una de ellas; que su actividad es la venta al por mayor de azúcar y edulcorantes y el método de cancelación de las facturas utilizado en esa oportunidad fue en efectivo contra factura. (Vide fojas 148 y 149 del cuerpo Revisión y Recursos). Tal información no coincide con las facturas exhibidas por la recurrente y las registraciones del libro IVA-Compras, donde se encuentran registradas desde el 11/7/2002 al 30/10/2003 un total de 18 facturas, que totalizan un importe de \$ 44.927, observándose también que algunas facturas responden a la venta de bebidas alcohólicas y que la forma de pago fue mediante la entrega de patacones. El responsable de la imprenta manifestó que no realizó el trabajo de impresión consultado y asimismo que dicho proveedor no fue cliente suyo. Asimismo, señaló que el diseño, formato y la tipografía de la numeradora de los comprobantes exhibidos difieren de los utilizados por la imprenta (vide fojas 13 y 14 de los a.a. Cpo. Complementario).

Gabriela María Sánchez: manifestó desconocer a la recurrente. A su vez aportó copias de las facturas tipo A, Nros. 0001-00000380, 0001-00000386, 0001-00000393 y 0001-00000398, que fueron emitidas a nombre de los clientes Claudia Elena Páez, Cooperativa de Trabajo La Antorcha, Climo S.A. y Encina Pablo Fabián, difiriendo sus importes con los registrados en el Libro IVA-Compras de la recurrente. Por otra parte, atento que su actividad es la de impresión gráfica y dado que ha realizado la impresión de sus propias facturas, hecho que consta al pie de las mismas, se consideró innecesario la consulta sobre si ella realizaba la impresión de los comprobantes que respaldan ventas efectuadas a la actora, en atención a que desconoció las operaciones. (Vide fojas 154, 155 de los a.a. Cpo. Revisión y Recursos).

Juan Olszaniecki: manifestó no haber tenido ningún tipo de relación comercial con la actora y aportó copia de las facturas tipo A, Nros. 0001-00007009, 0001-00007014, 0001-00007020, 0001-00007025, 0001-00007033, 0001-00007039, 0001-0007044 y 0001-00007049, las cuales emitidas a los clientes Pérez Manuel, Formatos Eficientes, Moreno Candida Lucía. En todas sus importes no coinciden con los

registrados en el libro IVA-Compras de la actora (vide fojas 156, 157 de los a.a. Cpo. Revisión y Recursos).

VI. Que ello así, con relación a las operaciones cuestionadas respecto a los proveedores, Karina Mabel Tombolan Novamil S.A., Luis Antonio Menzo, Distribuidora Atenas de Zisis Dimoulas, Gabriela María Sánchez y Juan Olszanieck, cabe señalar que la impugnación de las facturas de aquéllos, ha sido razonablemente efectuada. En efecto, tal como se desprende de los hechos relatados en el informe de inspección, el fisco nacional ha demostrado suficientemente que las facturas eran apócrifas, sustentando su pretensión objetiva a través de hechos externos y razonables, como el propio testimonio que desconocen a la firma, por lo que no realizaron ninguna actividad comercial con ella. A su vez, aportaron las facturas cuestionadas, que fueron emitidas a otras firmas. Por su parte, y como otro elemento, se advierte que tampoco se pudo constatar el circuito de pago y las respuestas de las imprentas circularizadas, circunstancias que sustentan aún más la impugnación realizada.

En cuanto al proveedor Distribuidora Atenas, cabe advertir que si bien reconoció que le emitió 4 facturas, se pudo constatar que no sólo no coinciden en cantidad sino que tampoco en el monto, así como se observa que algunas facturas responden a la venta de bebidas alcohólicas, cuando la actividad declarada ante el Fisco consiste en la venta al por mayor de azúcar y edulcorantes (vide fs. 113 - factura A, de la que surge la venta de azúcar y edulcorantes y fs. 114 factura A, referida a la venta de bebidas alcohólicas - Cpo. Revisión y Fiscalización). Su numeración tampoco coincide con las informadas por el proveedor.

VII. Que del texto del art. 12 de la ley de IVA y normas complementarias, resulta necesario a los fines de que se pueda computar el crédito fiscal que: – éste sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; – que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; – que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; – que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; – que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; – que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA y – que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

A su vez, en todos los casos, la norma exige que se hubiera perfeccionado el hecho imponible respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios.

En tal sentido, así lo ha entendido la Alzada in re “Impulsora Metalúrgica del Noroeste SA” de fecha 8/4/2014.

Finalmente, es menester traer a colación la importante doctrina sentada por esta Sala, en su otra integración, en numerosos pronunciamientos (vid, por todos “Impulso S.A.”, 27/3/98), en la que se sostuvo que “de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la “doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal”. En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Dicho criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal en la causas “ADM Argentina SA” y “Molinos Río de la Plata S.A.” de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció que “... a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea



legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente”.

En ese contexto y de acuerdo con el relato efectuado, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal –tal como se dijo– pudo comprobar serias y concretas irregularidades de algunos proveedores de la recurrente que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones inexistentes.

En atención a lo expuesto, el thema decidendum queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente y ello es así porque descriptas las irregularidades, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, independientemente de la identidad del presunto proveedor.

Resulta oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

Si bien el organismo fiscal no puede colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustituida 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 existencia de las operaciones, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

En virtud de lo expuesto, debe destacarse que la actora no aportó probanza alguna para acreditar la existencia de las operaciones impugnadas, toda vez que se le dio por decaído su derecho a producir la prueba pericial contable e informativa, ante los incumplimientos a las intimaciones cursadas.

En tal sentido, preciso es recordar lo sostenido por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Romane S.A. c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, de fecha 29/10/2015, donde señaló que “... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa N° 43037/2011, in re “Lim Sur SA (TF 24762-I) c/DGI” del 20/11/2012; Causa N° 7795/08, in re “Molinos Río de la Plata S.A. c/E.N.- AFIP DGI - Resol 370/08 s/DGI” del 03/04/12; y Sala II, Causa N° 32.350/2012, in re “Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/DGI” del 29/11/2012).

Por ello y en orden a lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 5, 9, 10 y 11/2001 y 7/2002 a 01/2004.

VIII. Que en atención a que la determinación de oficio del impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2002, 2003 y 2004), reposa en la inexistencia de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados, corresponde que la misma sea confirmada, pues como quedó dicho, no se ha logrado probar la veracidad de las operaciones.

IX. Que corresponde analizar el restante ajuste, referido a la supuesta simulación de compras a los proveedores Yesi SRL, AVI PAT SRL y Pascual Scarfuri que generó la impugnación de las operaciones de compras registradas con aquéllos por los períodos comprendidos entre el 09/2004 a 01/2006 respecto del Impuesto al valor agregado y períodos 2005 y 2006 con relación al impuesto a las ganancias.

Tras analizar la operatoria comercial de la actora, los funcionarios fiscales observaron que las compras de bollos de pizza (Yesi SRL) y cajones de pollos y huevos (Pascual y Avi Pat SRL) presentaron un significativo volumen de productos comprados, resultando prácticamente imposible su comercialización.

Para llegar a tal conclusión se basaron en una serie de circunstancias, a saber:

Como resultado de la compulsión de los comprobantes de cierre diario “Z” emitidos por los dos controladores fiscales del establecimiento, se reveló que las ventas de pizzas y/o platos con pollo, al igual que las ventas de carne vacuna y demás menús ofrecidos en la carta, se encuentran registradas dentro de los departamentos denominados “varios” y “platos del día” por lo que se procedió a relevar las cantidades comercializadas de los mismos durante algunos períodos.

Las compras de bollos de pizza, junto a los cajones de pollos y huevo, representan, entre un 50% y un 60% de las compras totales, siendo que tales productos, por las características de la confitería que se trata, no son los productos más comercializados. Dichas compras se visualizan diariamente, siendo por ejemplo, en un día determinado, 375 unidades de bollos de pizza (10.000 en el mes aproximadamente) y 10 cajones de pollo (variando la cantidad por cajón, según el peso de los mismos, entre 10 y 12 pollos por cajón), sin tener en cuenta los otros productos comprados y compras del mismo producto.

El local de atención al público se encuentra desarrollado en dos plantas, en la planta baja funciona el servicio de bar/confitería, y en la planta alta, que se habilita al mediodía, se sirven comidas según carta o menú puesto a disposición oportunamente. Se ofrece una gran variedad de sugerencias para comer y beber, no siendo las pizzas económicas, ni los menús con pollos el producto fuerte de su oferta.

Las unidades de kits de pizza y los pollos comprados, traducidos a un valor estimado de venta, según el menú aportado, representan más del total de venta neta declarada, en el mes de que se trate.

El proveedor Yesi SRL es quien explota las pizzerías de bajo costo “Uggi s” con gran cantidad de sucursales en el ámbito de la Capital Federal, siendo su contador certificante, el Sr. Daniel Arraiza, socio integrante y autorizado de la firma Montevideo 1300 SRL (denunciada conjuntamente con la fiscalizada y usuaria de facturas del proveedor citado).

En el caso de la compra de pollos y huevo, además de comprar al proveedor observado Pascual Scarfuri, también le compran a otro proveedor, familiar del anterior, Daniel Scarfuri, siendo en este último caso, las compras menos voluminosas y razonables.

Los importes brutos facturados por los proveedores, a excepción de algunos comprobantes, son similares a \$ 1000, no superando en ningún caso dicho monto, pagándose todo en efectivo.

En las reiteradas oportunidades en que se concurrió al establecimiento comercial de la recurrente, no se observó espacio físico para acopiar, si fuera el caso, tanto volumen de mercadería, además de las compras habituales (gaseosas, verduras y frutas, café, pan, copetín, etc.).

Se procedió a relevar los tickets diarios de venta (“Z” resumen diario), surgiendo de los mismos la existencia de varios conceptos que agrupan las ventas de la fiscalizada, esto es: gaseosas, café, cerveza, Varios y Platos del día. Seguidamente se procedió a sumar las unidades del concepto vendido en forma muestral, a efectos de conocer la cantidad de platos de comida que pudieran contener pizza o pollo, surgiendo por los meses de diciembre de 2004 y marzo, julio, septiembre y diciembre de 2005, las cantidades de 2.028, 2.453, 2.453, 2.215 y 3.638, respectivamente.

Asimismo, se procedió a relacionar las cantidades obtenidas precedentemente con las cantidades totales de tickets emitidos en esos mismos períodos, se obtuvo el porcentaje que dichas ventas representan sobre la cantidad total de ventas, observándose que las ventas de “varios” y “plato del día” representan un 13,38% de la cantidad total de las operaciones de venta en el establecimiento en el mes de diciembre de 2004, un 15,73% en el mes de marzo de 2005, un 14,30% en el mes de julio de 2005 y un 14,48% durante los primeros quince días del mes de septiembre de 2005.

A partir del mes de setiembre de 2004 puede advertirse que la actora comenzó las adquisiciones de bollos para pizza a la firma Yessi y de pollos a Pascual Scafuri, y en el mes de agosto de 2005 dejó de comprar a este último pero incrementó las compras de pollos a Avi Pat en similares importes. El conjunto de esas compras, oscila entre un 36% y un 60% del importe del crédito fiscal total de cada período fiscal mensual. El promedio obtenido de esa relación, para el período comprendido entre los meses de septiembre 2004 y enero de 2006, aún sin tratarse de los productos más comercializados por la actora, se sitúa en el 50,06% del crédito fiscal computado.

Del relato efectuado, se desprende que la modalidad consistió en la incorporación de compras a contribuyentes reales, pero que por diversas cuestiones (volumen de productos comprados; forma de pago; imposibilidad de determinar razonablemente qué proporción de pizzas y pollos se pudieron vender; escasa cantidad de menús facturados por el concepto Varios y Platos del día, compras de iguales productos a otros proveedores, etc.), el organismo fiscal entendió que el crédito fiscal computado y el gasto realizado, con relación a los proveedores mencionados, eran improcedentes y que las compras fueron simuladas.

Con base en el análisis expuesto, el organismo fiscal concluyó que, respecto a las compras efectuadas a los citados proveedores, se probó lo siguiente: 1) falta de razonabilidad del crédito fiscal originado en esas compras al ser comparado con el crédito fiscal total; 2) falta de razonabilidad de las cantidades de bollos para pizza y pollos adquiridos con relación a las ventas de platos del día y varios (menús); 3) la imposibilidad de determinar las cantidades de pizzas (bollos para pizzas adquiridos) y pollos vendidas auditando los comprobantes de facturación, de registración y los libros contables; 4) la imposibilidad de determinar la cantidad de pizzas (bollos para pizza adquiridos) vendidas partiendo del valor de las existencias finales declaradas en las DD.JJ. del impuesto a las ganancias presentadas debido a que dichas existencias no muestran apertura alguna sobre su composición en la contabilidad; 5) que los balances comerciales y los libros comerciales no son técnicamente adecuados ni suficientemente claros para evidenciar y poner de manifiesto los importes que se han considerado para la determinación del “costo de mercaderías vendidas”; y 6) las insalvables irregularidades que presentan las facturas emitidas por el proveedor Pascual Scafuri.

Por ello, el Fisco concluyó, en virtud de las irregularidades mencionadas, considerar improcedente el cómputo del crédito fiscal facturado por Yesi S.R.L., Scafuri Pascual y Avi Pat S.R.L. (este último en lo concerniente a las ventas de pollos y huevos durante los períodos fiscales julio/2005 a enero/2006), ante el cuestionamiento de la real existencia de la operatoria comercial instrumentada por sus facturas.

X. Que sentado lo expuesto, corresponde analizar si el proceder fiscal se ajustó a derecho, esto es si resultó debidamente sustentada la impugnación de las operaciones realizadas con los proveedores Yesi S.R.L., Avi Pat S.R.L. y Scafuri Pascual.

Bajo tales pautas, se evidencia que el organismo fiscal no actuó adecuadamente, respecto de la impugnación de las operaciones efectuadas con aquéllos, desprendiéndose de las resoluciones apeladas que las causas enumeradas por el Juez Administrativo, resultan insuficientes para tener por acreditada la conclusión a la que arribó respecto de la existencia de operaciones de compras simuladas.

En efecto, cabe advertir que de los antecedentes administrativos surgen las contestaciones brindadas por tales proveedores, quienes presentaron el detalle de las ventas que le realizaron a la recurrente durante el período referido, no habiendo cuestionado el organismo fiscal la efectiva existencia de aquéllos, ni la veracidad de la información por ellos suministrada (vid. fs. 4/20 del Cuerpo circularizaciones).

En consonancia con lo expuesto, es dable señalar, en cuanto al planteo referido a la falta de razonabilidad del crédito fiscal originado en tales compras comparado con el crédito fiscal total, surge de las resoluciones apeladas que el crédito fiscal en cuestión representa en promedio el 50,06% del crédito fiscal computado, circunstancia que en modo alguno puede justificar la tacha de irrazonabilidad de los créditos fiscales referidos.

Por su parte, tampoco los elementos analizados en sede administrativa por el organismo fiscal resultan suficientes para concluir acerca de la falta de razonabilidad de las compras de las mercaderías referidas, respecto de las ventas registradas por la actora, en tanto que no puede precisarse la cantidad de bollos para pizzas y pollos incluidos en las ventas registradas.

A lo expuesto, cabe agregar que el organismo fiscal omite referirse al planteo en punto a que los bollos para pizza pueden ser mantenidos largo tiempo en condiciones de refrigeración adecuada y que resulta ser costumbre en el sector que el proveedor mayorista efectúe –luego de la adquisición de los productos– almacenaje y posteriores entregas parciales del producto a requerimiento del comprador, conforme las necesidades semanales de este último y su requerimiento.

Ni siquiera intenta explicar el rol que habrían desempeñado los citados proveedores en la maniobra referida, en tanto que –como se expuso– no está cuestionada la existencia de los mismos, y tampoco se evidencian dudas respecto a que ellos fueron los que brindaron la información. En efecto, no meritó la motivación que habría llevado a aquéllos a brindar información sobre ventas que en realidad no hicieron.

En razón de lo expuesto, y toda vez que la impugnación de las compras efectuadas no resultó debidamente fundamentada, no encontrando adecuado sustento la conclusión relativa a que se trataron de operaciones simuladas, corresponde revocar la determinación practicada en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias en la proporción que se corresponde con tales proveedores (Yesi SRL y Avi Pat SRL).

XI. Que ahora bien, distinto es el análisis que debe efectuarse respecto de las operaciones que habría realizado con Scafuri Pascual, respecto del cual, conforme surge de las resoluciones apeladas y de los antecedentes administrativos acompañados (vid. fs. 299/326 del cpo. 2 de circularizaciones) aquél fue circularizado por la inspección actuante, habiendo recepcionado la solicitud de información en su domicilio fiscal con fecha 27/06/2006 y la cursada a su domicilio comercial el 24/06/2006, que no fueron

contestadas. Al respecto, expone el Juez Administrativo que, con fecha 24/08/2007 la fiscalización interviniente recibió un sobre remitido por correo, conteniendo un listado bajo el título “Facturación Av. Corrientes 999”, sin firma, ni explicación, ni encabezado, cuyo remitente sería –de acuerdo al sobre recibido– “Pascual Scafuri Lavalleja 1376 Capital Federal”. Dicha información, tal como fue recibida, carece de todo valor, pues no cubre los requisitos mínimos de identificación que brinden certeza sobre quién la habría proporcionado.

Asimismo, los inspectores informaron que se constituyeron en el domicilio comercial declarado por el citado proveedor, ubicado en la calle Lavalleja Nº 1380 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, encontrando allí un local pequeño que se encontraba cerrado.

A su vez, constataron que las facturas tipo A emitidas por Scafuri Pascual, numeradas 0001-00011513, 0001-00011541, 0001-00011542, 0001-00011501, 0001-00011566, 0001-00011440, 0001-00011489, 0001-00011528, 0001-00011608, 0001-00011642, 0001-00011671 y 0001-00011701 emitidas con fecha 2/5/2005, 11/5/2005, 12/05/2005, 27/4/2005, 20/5/2005, 11/04/2005, 23/4/2005, 7/5/2005, 2/6/2005, 9/6/2005, 18/6/2005 y 27/6/2005, respectivamente, que se encuentran registradas en el subdiario “I.V.A. Compras” de Corrientes 999 S.R.L. también se encuentran registradas, con diferentes fechas e importes, en el libro Subdiario “I.V.A. Compras” de la contribuyente Montevideo 1300 S.R.L., empresa vinculada a la recurrente y también inspeccionada por los actuantes.

Ello así, las irregularidades verificadas respecto aquél proveedor –falta de contestación en debido tiempo y forma del pedido de informe solicitado, imposibilidad de localizarlo en el domicilio declarado, existencia de doble juego de facturación que habría sido emitido por dicho proveedor–, resultan hábiles para sustentar la impugnación de sus operaciones con la recurrente.

En virtud de lo expuesto, y no habiendo acompañado la actora probanza que resulte hábil para acreditar su veracidad, debe confirmarse el ajuste efectuado en el impuesto al valor agregado e impuesto a las ganancias, en la proporción vinculada al citado proveedor.

XII. Que corresponde ahora analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que ente otras razones el contribuyente impugna por entender que el instituto solamente resulta aplicable a aquellas operaciones onerosas sobre las cuales no existen comprobantes.

En principio, cabe tener presente que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto, que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las disposiciones legales y reglamentarias exigen, además, que la erogación considerada como gasto esté respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

En ese sentido, el art. 37 de la ley del gravamen establece que: “Cuando una erogación carezca de documentación y no se prueba por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo”.

A su turno, el art. 38 del mismo texto legal dispone que “No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) cuando la Dirección General Impositiva presume que los

pagos han sido efectuados b) cuando la Dirección General Impositiva presume que los pagos –por su monto, etc.– no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario”.

Es menester destacar que tanto la doctrina como la jurisprudencia han delineado el instituto de las salidas no documentadas.

Así, nos enseña el Profesor Reig, “Esta es una de las excepciones que hace nuestra legislación al carácter subjetivo del tributo, sobre el importe de las salidas no documentadas. De modo que allí no interesa la calidad de sujeto: si se trata de persona física, cuáles son sus cargas de familia; si se trata de persona jurídica, si es una empresa nacional o extranjera, etc; simplemente el hecho de ser una salida no documentada y no justificable, está dispuesto que se deba tributar el impuesto como si el desconocido beneficiario se hallare en la escala máxima del tributo” (Reig, Enrique J y otros, “Impuesto a las Ganancias”, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2006, pág. 408).

Por su parte, el Dr. Torres –en su enjundioso trabajo– explica que la disposición en estudio, consiste en una presunción “*iuris tantum*” que la erogación es íntegramente ganancia neta gravada para el beneficiario oculto, con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas, configurándose un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota máxima en todos los casos. “Consecuencia de ello es, también, que el impuesto a ingresar por este concepto lo sea en forma de pago definitivo, que lo configura así como un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota marginal máxima para todos los casos” (cfr. Torres, Agustín, “Salidas no documentadas”, DTE, X, pág. 5 y 6).

Asimismo, cabe entender que ante una salida indocumentada, se presume “*iuris tantum*” que el gasto no es necesario, quedando en cabeza del sujeto que efectuó la erogación la carga de la prueba.

Conforme lo ha señalado la doctrina y receptado la jurisprudencia, la finalidad de la norma no es otra que poder gravar en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de la documentación, no puede localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal. En esa dirección, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que “... lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio” (C.S.J.N., Radio Emisora Cultural S.A., 9/11/2000).

En el mismo sentido, el Más Alto Tribunal ha dicho que “... para que el contribuyente pueda deducir un gasto no documentado y eximirse del pago del impuesto a los réditos sobre el monto correspondiente a este gasto, debe probar no sólo que la erogación tuvo que ser efectuada para obtener, mantener y conservar réditos, sino quien recibió realmente el pago, de donde la posibilidad de que probado lo primero sin llegar a demostrarse lo segundo, la exención del pago del impuesto no sea admitida a pesar de reconocerse la deducibilidad ...”.

Y, agrega, “... de las verificaciones pertinentes y posibles impugnaciones con los consecuentes efectos en su caso, la documentación de un gasto permite comprobar, por de pronto, la realidad de la erogación y apreciar si por su naturaleza corresponde al concepto del art. 5 de la ley de réditos, como asimismo individualizar al beneficiario para controlar si éste cumplió con las obligaciones impositivas que le incumben a raíz del pago recibido” (cfr. Fallos T 262:518, Cons. 4.º y 5.º).

Ahora bien, cabe agregar que cuanto la norma se refiere a la carencia de documentación, ello debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando éstos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

En efecto, como lo aclaró la C.S.J.N. in re “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, de fecha 26/8/2003, “18) 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” y “21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta –en lo relativo al propósito de la ley– que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las “salidas no documentadas” ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente). Criterio éste que fuera ratificado más recientemente por el Alto Tribunal in re “Interbaires S.A.”, de fecha 27/9/2011.

Que bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme lo resuelto supra, la impugnación de las facturas vinculadas con las operaciones de los proveedores Karina Mabel Tombolan Novamil S.A., Luis Antonio Menzo, Distribuidora Atenas de Zisis Dimoulas, Gabriela María Sánchez y Juan Olszanieck, corresponde confirmar lo resuelto por el ente fiscal en cuanto sustentó adecuadamente su pretensión objetiva y encuadró dichas erogaciones en las previsiones del precitado art. 37 de la ley del gravamen, máxime cuando se descarta la presencia de los supuestos previstos en el régimen legal para excluir esa obligación de pago.

XIII. Que por último, cabe referirse a los planteos formulados en subsidio. En ese sentido, la actora se agravia de que en la base del impuesto a las ganancias, no se ha reconocido el costo de las mercaderías que utilizó en los servicios de gastronomía. Al respecto, cabe remitirse a los fundamentos expuestos en la presente y asimismo, se advierte que no surgen de las presentes actuaciones probanza alguna que demuestre de forma fehaciente que las mercaderías a las que hace referencia hayan sido utilizadas en los productos que comercializó en su negocio.

Por otra parte, con relación a que se detraigan de la base determinada del impuesto a las ganancias, las sumas correspondientes en concepto de intereses resarcitorios del IVA y las erogaciones que originó la resolución en crisis, también cabe su rechazo por cuanto los conceptos que los originaron, son motivo de discusión en la presente.

XIV. Que resta entonces tratar las sanciones aplicadas, por la proporción a los ajustes que se confirman y que el ente fiscal subsumió en los arts. 46 y 47 incs. b) y d) de la LPT.

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el art. 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descrita sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la Ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas”. (conf. Damarco, Jorge H. (Director) ‘Tratado Jurisprudencial y Doctrinario’, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multas por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta del recurrente, al art. 47 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es – generalmente – el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre (“presumptio sumitur ex eo quod prelumque fit”), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).



Desde ya, que las presunciones así definidas y contenidas en el art. 47 dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ella, pero pueden ser refutadas por el contribuyente mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

Que a la luz de esas premisas, analizadas las actuaciones administrativas, el informe final de inspección y en atención a lo resuelto en Considerandos precedentes, el Fisco Nacional encuadró correctamente la conducta de la recurrente. En efecto, imputa a la apelante la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas toda vez que surge una grave contradicción entre los libros, registros, documentos y demás antecedentes con los datos que surgen de las declaraciones juradas presentadas, como así también de la documentación indicada se consignaron datos inexactos que motivaron una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Fue justamente con sustento en esos elementos, que el ente fiscal extrajo la conclusión de encuadrar la conducta en las normas citadas. En contraposición, la recurrente efectúa una defensa dogmática, sin aportar elementos de prueba que destruyan los argumentos arrimados por el ente fiscal.

Es más, los argumentos que ensaya no tienen entidad para enervar la ausencia de una conducta dolosa. Baste para ello destacar que sus declaraciones juradas originales no reposaban en documentación fidedigna, pues se encontraban declarados créditos fiscales y gastos que no contaban con el debido respaldo documental y significaron un importante ajuste en su determinación de la obligación tributaria.

Por ello corresponde confirmar las sanciones aplicadas.

XV. Que por último, corresponde el tratamiento de las multas aplicadas en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que se sustentan –como quedó dicho– en el art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998), la que –se adelanta– entiendo deben ser revocadas.

En efecto, en atención a como quedó descripto el instituto, la “salida no documentada” no constituye un ilícito tributario tipificado en la figura de la defraudación prevista en la norma represiva que se aplica. En todo caso, aquélla podrá configurarse en la deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o, eventualmente, en el cómputo improcedente de un crédito fiscal frente al impuesto al valor agregado, al no contar el contribuyente o responsable con los correspondientes comprobantes respaldatorios, pero no por el solo hecho de la existencia de una erogación sin aportar la documentación respectiva (conf. Entre otros, T.F.N., Sala A, Interbaires S.A., 28/8/2003).

Asimismo, entiendo que tampoco se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descriptos en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósito contempladas para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el art. 46 requiere.

Ello así por cuanto para nuestro sistema tributario, la declaración jurada es aquélla que efectúa el contribuyente o el sujeto obligado a declarar, mediante la cual realiza una operación de interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (conf. Jarach, Dino; “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Abeledo-Perrot, pág. 432 y sgtes). Es así, que como con justeza lo dice el Profesor Giuliani Fonrouge, la declaración tributaria es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. Es el medio por el cual el contribuyente

fija el monto del impuesto, mientras no sea impugnada, regula la existencia y medida de la obligación tributaria. (conf. CNACAF, Sala I, "MOUKAREL S.A.C.I. y F.", 20/5/94).

En definitiva, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

En ese contexto, y más allá de las regulaciones establecidas en la Res. Gral. A.F.I.P. 893/00 del 11/9/2000 –aplicable en algunos períodos discutidos en autos–, que contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta –a mi criterio– una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos –según se vio– es distinta. (Vid. doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, "Gaseosas La Tablada S.A.").

Asimismo, cabe traer a colación, un reciente decisorio, de la Sala I de la Excma. Cámara en el que definió cuales son los elementos que, de consuno con el art. 15, deben tener las boletas de depósito para tener carácter de declaración jurada. Es indudable, dice la Cámara, que "para que la boleta de depósito fuera asimilada o tuviera el carácter de declaración jurada, debe cumplir estos elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte" (CNFED. CONT. ADM., Sala I; "Smurfit Kappa de Argentina S.A.", 17/5/2016. Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que los que fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

Por ello, corresponde revocar las multas aplicadas con relación al impuesto a las ganancias –salidas no documentadas–.

XVI. Que en mérito a lo expuesto, voto por: 1.º) Rechazar la nulidad planteada por la recurrente; 2.º) Confirmar las resoluciones Nros. 102/06 (\*), 103/06 (\*), 147/07 (\*) y 149/07 (\*) en su totalidad; 3.º) Confirmar las resoluciones Nros. 104/06 (\*) y 151/07 (\*), en cuanto determinan el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas– y revocarlas en cuanto aplican multas –Res. Nros 130/10 (\*) y 131/10 (\*)–; 4.º) Confirmar parcialmente las resoluciones Nros. 148/07 (\*) y 150/07 (\*), de conformidad con los Considerandos X y XI; 5.º) Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos; 6.º) Ordenar al Fisco Nacional, que en el término de treinta (30) días de notificado la presente, practique la respectiva liquidación, poniéndose a su disposición las actuaciones administrativas por idéntico plazo, haciéndole saber que las mismas se encuentran a su disposición en la Mesa de entradas de este Tribunal.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello,

SE RESUELVE:

1.º) Rechazar la nulidad planteada por la recurrente;

2.º) confirmar las resoluciones Nros. 102/06 (\*), 103/06 (\*), 147/07 (\*) y 149/07 (\*) en su totalidad.

3.º) Confirmar las resoluciones Nros. 104/06 (\*) y 151/07 (\*), en cuanto determinan el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas– y revocarlas en cuanto aplican multas.

4.º) Confirmar parcialmente las resoluciones Nros. 148/07 (\*) y 150/07 (\*), de conformidad con los Considerandos X y XI y las respectivas multas en la parte proporcional.

5.º) Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos.

6.º) Ordenar al Fisco Nacional, que en el término de treinta (30) días de notificado la presente, practique la respectiva liquidación, poniéndose a su disposición las actuaciones administrativas por idéntico plazo, haciéndole saber que las mismas se encuentran a su disposición en la Mesa de entradas de este Tribunal.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala A, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1.º Nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

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

Fdo.: Rubén Alberto Marchevsky y Laura Amalia Guzmán (vocales).

*(\*) Publicación textual del T.F.N.*