



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas



ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN
TRABAJO FINAL INTEGRADOR
DOCENTE: SARA DIANA TELIAS

TEMA: LOS FALLOS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA EN MATERIA
DE FACTURACIÓN APÓCRIFA.

ALUMNA: VERONICA LIA SIAN
DNI N° 21.420.691
SEPTIEMBRE 2019

LOS FALLOS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA EN MATERIA DE FACTURACIÓN APÓCRIFA

- INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto ofrecer un libro de casos, basado en una muestra de veinte (20) sentencias dictadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de facturas apócrifas, de manera tal de que se pueda acceder a ellas a través de un índice de los elementos relevantes de orden fáctico que dieron origen a cada sentencia, como así también un análisis documental de la doctrina en las que la situaciones fácticas se muestran en el contexto de cada uno de ellos.

La finalidad de este análisis es realizar un aporte para futuros casos en los que sea necesario argumentar tanto desde el derecho como desde los hechos.

A los efectos referidos los fallos están ordenados cronológicamente a efectos de visualizar su evolución. Asimismo cada análisis documental de contenido va acompañado de un comentario personal.

Motiva el estudio de este conducto de evasión el hecho de que convivan en forma paralela, por un lado, organizaciones dedicadas a la emisión de documentación apócrifa y por otro, los organismos de control; los primeros sofisticando sus métodos y los segundos implementando medidas preventivas, encontrándose en el medio contribuyentes usuarios de la documentación, que en algunas oportunidades se ven sorprendidos en su buena fe.

Dadas las particularidades de las situaciones y contextos en los que se platean los casos, es que no existen reglas o normas generales, sino que deben analizarse “caso por caso”, a pesar de ello surgen puntos en común que resultan de utilidad para tomar decisiones al momento de actuar en las distintas instancias.

Dentro de esos “casos” merece destacar el de los usuarios de “buena fe”.

Es sabido que existen situaciones que un contribuyente no puede desconocer de su proveedor, pero en el afán por combatir el flagelo de las “facturas apócrifas” las administraciones tributarias recurren muchas veces a “controles sistémicos” tildando de apócrifo un comprobante, obligando a los contribuyentes a probar toda la operación, vulnerando, a veces, principios elementales de razonabilidad, seguridad jurídica y buena fe.

Resulta de suma importancia el análisis de la “prueba” aportada tanto por el contribuyente como por el fisco y la apreciación por parte de los jueces.

• **INDICE**

FALLOS	Página
- Adolfo Lambertini SRL. CSJN 19/09/65. Fallos: 262:518.	5
- GEIGY ARGENTINA SA, CSJN 15/10/1969. Fallos: 275:83.....	7
- Industrias Electrónicas Radio Serra. CSJN 06/08/1991. Fallos: 314:745.....	8
- Buombicci Neli Adela, CSJN 08/06/1993. Fallos: 316:1190.....	13
- Radio Emisora Cultural . CSJN 09/11/2000. Fallos: 323:3376.....	15
- Red Hotelera Iberoamericana SA. CSJN 26/8/03. Fallos: 326:2987.....	17
- Romero SA. CSJN 08/02/05. Fallos: 328:53.....	24
- Procesamiento Industrial Laminados Arg. SA. CSJN 17/03/09. Fallos: 332:357.....	26
- Interbaires S.A. CSJN 27/09/11. Fallos I 135 XLV.....	28
- Bildow SA –CSJN 27/12/2011. Fallos: 334:1854.....	33
- Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. CSJN 31/7/12. Fallos: A916 XLVI.....	35
- Stop Car S.A. CSJN 21/8/13. Fallos: S 31 XLVII.....	37
- Floriner S.A. CSJN 10/12/13. -Fallos F. 48 XLVII.....	39
- Lavezari José Luis. CSJN 8/4/14. Fallos: 337:346.....	43

- Molinos Río de la Plata S.A. CSJN 14/10/14. Fallos:	45
- ADM Argentina SA. CSJN 10/3/15. Fallos: A 119 XLIX.....	48
- Feretti Felix Eduardo CSJN 10/03/15. Fallos: 338:169.....	53
- CBC Asociados SRL. CSJN 9/6/15. Fallos: C 446 L.....	56
- Molinos Río de la Plata SA. CSJN 25/8/15. Fallos M 848.....	60
- Frigorifico Verónica SA. CSJN 19/04/16. Fallos: CAF 000032/2014/CS001.....	64
INDIZACIÓN	68
CONCLUSIÓN	69

- **ABREVIATURAS**

CSJN: Corte Suprema de Justicia de la Nación.

TFN: Tribunal Fiscal de la Nación.

Cámara: Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal.

SND: Salidas no Documentadas.

DGI: Dirección General Impositiva.

AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos.

- **FALLOS**

Los fallos se encuentran ordenados cronológicamente permitiendo así visualizar la evolución de los distintos conceptos involucrados.

- **Adolfo Lambertini SRL. CSJN 19/09/65. Recurso Ordinario.**

A favor del fisco

Antecedentes:

La Cámara revocó la resolución del TFN y en consecuencia quedó firme la de la DGI que había formulado cargo a la recurrente por SND. Contra la sentencia de Cámara la firma Lambertini e Hijos interpuso recurso ordinario que fue concedido.

Según antecedentes las salidas impugnadas por falta de documentación responden a a) “gastos de puerto” reconocidos como gastos habituales de reparación, pintura y limpieza de buques y por los que en ejercicios anteriores había pagado impuesto a los réditos por “comisiones innominadas” y b) pagos exigidos por personas vinculadas a la Administración bajo amenaza de represalias, cuyos verdaderos beneficiarios no fueron individualizados. La DGI consideró que mediaban en el caso circunstancias excepcionalísimas; y por vía de presunciones admitió las salidas como gastos deducibles, pero sin eximir a la recurrente del pago del impuesto a los réditos sobre estos montos conforme a la tasa máxima y ello así por constituir utilidades gravables para los beneficiarios que los recibieron. Contra este cargo la recurrente apeló al TFN.

La discusión se basa entonces en si no obstante la deducibilidad admitida debe liquidarse el impuesto a la tasa máxima y a cargo de la recurrente

Sentencia:

La CSJN confirma la sentencia de Cámara y sus conclusiones en cuanto a la alegada existencia de prueba suficiente “dentro de lo que razonablemente puede exigirse en concordancia con la época en que ocurrieron los hechos”, en cuanto a que no constituye individualización de los beneficiarios de pagos a los efectos impositivos, sentenciando que las comisiones pagadas, al

no individualizarse al beneficiario, si bien son deducibles en el balance fiscal, están sujetas a la tasa máxima de imposición.

Con arreglo a lo dispuesto en los arts. 36, ap. a), de la ley 11.682 y 53 del decreto reglamentario, no cabe computar como gastos deducibles los pagos no documentados realizados por el contribuyente durante el período 1950/56, en concepto de "gastos de puerto" y retribuciones efectuadas bajo amenaza a interpósitas personas no individualizadas (Voto del Doctor Pedro Aberastury).

Comentario:

Si bien este caso no trata específicamente de documentación apócrifa resulta un antecedente de sumo interés para el estudio de la evolución del instituto de las salidas no documentadas, mas aún en el marco de la nueva redacción del artículo 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias en cuanto establece "Cuando una erogación carezca de documentación o esta encuadre como apócrifa 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 (35%) que se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido y oculto".

Cabe tener presente que la reglamentación del impuesto ha podido distinguir en sus efectos las erogaciones sin documentar que se hacen para adquirir bienes materiales de las que se destinan al pago de servicios. Las distintas características de esas erogaciones explican que, en el primer caso, tenga aplicación total la presunción del artículo 36, inciso a), es decir, la deducción

del gasto sin pago de impuesto, mientras que tratándose de servicios, no puede evitarse el ingreso de la tasa máxima de imposición.

- **GEIGY ARGENTINA SA, CSJN 15/10/1969. Recurso Ordinario.**

A favor del contribuyente

Antecedentes:

En autos se discute si las salidas de caja no documentadas que contabilizó la empresa deben deducirse para el cálculo del Impuesto a los Réditos, incluidos los tributos sobre las mismas según la tasa máxima prevista en el artículo 34 de la ley 11682 (t.o. 1960). La DGI admitió la deducción de las mismas pero no del impuesto que las grava.

La razón que tuvo el organismo para admitir la deducción fue que se trataba de erogaciones que presumiblemente tuvieron la finalidad de obtener, mantener o conservar réditos de fuente argentina; pero no extendió tal criterio al impuesto de que se trata, por considerar que no constituía un gasto necesario para la producción del rédito, además de no autorizarlo el art. 66 inc. d) de la ley 11682, en razón de tratarse del propio gravamen a los réditos, nunca deducible.

Sentencia:

La CSJN confirma la sentencia de Cámara por la cual había revocado el decisorio del TFN confirmando las resoluciones de la DGI.

Considera que el impuesto del art. 34 de la ley 11.682, consistente en la tasa máxima aplicable por erogaciones no documentadas, puede ser deducido por quien efectúa éstas y paga el tributo, a fin de determinar la utilidad neta sujeta al impuesto a los réditos.

El impuesto especial creado por el art 34 de la ley 11.682 (t. o. 1960) no grava la utilidad obtenida por el obligado al pago; su propósito es imponer una tasa máxima a quien efectúa

erogaciones que no documenta, ante la no individualización del beneficiario; quien hace el pago debe abonar el tributo a título propio.

Las contribuciones, en cuanto constituyen gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la renta bruta, son en general deducibles para determinar la utilidad sujeta al impuesto a los réditos.

Comentario:

Al igual que Geigy Argentina SA, no trata específicamente de documentación apócrifa, sin embargo resulta interesante para el estudio de la evolución del instituto de las salidas no documentadas en el marco de la nueva redacción del artículo 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias en cuanto equipara la falta de documentación con la factura apócrifa.

- **Industrias Electrónicas Radio Serra. CSJN 06/08/1991. Recurso Ordinario.**

A favor del fisco.

Antecedentes:

La Sala I de la Cámara revocó la decisión de la instancia anterior que había confirmado la resolución de la DGI del 23/12/1987, por la que se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora con relación al impuesto al valor agregado. Consideró que la cuestión debatida consistía en determinar si le había asistido derecho a la contribuyente a computar el crédito fiscal correspondiente a las adquisiciones a la firma Talent de Tierra del Fuego SA en el período en que fueron facturadas por ésta o, como lo sostiene el Fisco Nacional, en el de la real recepción de las mercaderías. Sobre dicha base y las constancias de autos estimó que "no surge de modo alguno la inexistencia de las mercaderías objeto de la compraventa; antes bien, al referirse los peritos a la recepción y pago de la mercadería facturada que diera lugar a los créditos de la declaración del

ejercicio 1984, aluden a las diversas fechas en que las mercaderías fueron entregadas y pagadas, de modo tal que no se desvirtúa la existencia real de las operaciones, por más que ellas en su totalidad no se correspondan con las fechas en que se emitieron las facturas. Partiendo de aquella conclusión sobre los hechos probados, estimó que el hecho imponible del impuesto al valor agregado quedó configurado -según el art. 5 de la L. 20631, vigente al tiempo de las circunstancias tributarias cuestionadas- en el momento de entrega del bien o acto equivalente; concepto este último que, se afirmó, resulta comprensivo de la mera emisión de la factura.

Contra dicho pronunciamiento la representación fiscal interpuso recurso ordinario de apelación. Mediante su recurso ante el TFN la actora pretendió que se le reconocieran los créditos fiscales que había computado en su declaración jurada del impuesto al valor agregado correspondiente al período fiscal 1984, impugnados y consecuentemente excluidos por el organismo recaudador mediante resolución del 23/12/1987; decisión en la que se consideró, fundamentalmente, "que tanto la entrega y pago de los bienes de que se trata han sido realizados a posteriori de los períodos respecto de los cuales se ha imputado el crédito fiscal bajo análisis".

A su turno, la actora consideró que la impugnación de los créditos fiscales por ella computados importó el desconocimiento de la existencia de "facturas de adquisición de bienes que responde a una compraventa jurídicamente válida que habilita el tiempo jurídico de imputación de los créditos fiscales" Sostuvo, asimismo, que el art. 8 de la L. 20631 no exige que la factura sea acompañada "con la entrega física total en forma instantánea de las mercaderías" por lo que, se concluye, no interesa si la emisión de ese instrumento resulta anterior o posterior a dicha entrega y que, en definitiva, "la facturación es, en las operaciones entre contribuyentes, el hecho que origina el devengo del impuesto".

Que en el art. 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se estableció según texto de la L. 22294 que: "el impuesto es adeudado: a) en el caso de ventas desde el momento de la entrega del bien o acto equivalente". Por su parte, el procedimiento de liquidación del tributo parte de la determinación de la base imponible. Para el supuesto de venta, su precio "será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto..." (art. 6, 1er. párr.). Asimismo, del impuesto determinado por aplicación del art. 7 -determinación del débito fiscal- los responsables restarán: "a) El gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o, en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad..." (art. 8).

El punto de partida en torno del cual deberá girar todo el esquema interpretativo en esta materia está constituido por dos circunstancias esenciales que han sido contempladas por el legislador: a) el nacimiento del hecho imponible (Título I, art. 5) y b) la liquidación del tributo (Título II). En la solución de la controversia debe cuidarse el mantenimiento de la simetría y preservación de dichas circunstancias. Sólo así podrá realizarse plenamente el principio hermenéutico sentado firmemente por la Corte desde antigua data y con arreglo al cual el alcance de las leyes impositivas debe determinarse computando la totalidad de las normas que la integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación (Fallos – 307:871).

Sentencia:

Aun cuando es dable considerar que la entrega de la mercadería efectuada con posterioridad a la emisión de la factura se integra con ésta, ya que el precio de venta será el que resulte de la factura o documento equivalente, y que los responsables inscriptos que efectúen ventas "deberán discriminar en la factura o documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación" (art. 19 de la ley del gravamen), lo cierto es que esas reglas presuponen el reconocimiento de la existencia de las mercaderías involucradas en el momento en que se emite dicho instrumento. En cambio, si se trata de adjudicar a la entrega de las mercaderías, la virtualidad de generar el hecho imponible, pero retrotrayéndolo al tiempo en que se emitió el aludido documento, ello importaría tanto como admitir que el nacimiento de la obligación tributaria, a partir de la confección de la factura, ha quedado sujeto a una condición suspensiva: que los bienes existan al tiempo de la entrega; lo que no se compadece con la naturaleza del tributo y el sistema instaurado por la ley. En efecto, no puede dejar de advertirse que el legislador, al definir el gravamen, estableció "que se aplicará sobre: a) las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país..." (art. 1 del Título I: Objeto, sujeto y nacimiento del hecho imponible). El precepto, sin duda, requiere la necesaria existencia del bien al tiempo de generarse la obligación tributaria. Si desde otro punto de vista, se pretendiera que la entrega o recibo de la factura importa la tradición simbólica de los bienes (art. 463, inc. 3 del CCo.), ello también tiene como presupuesto la preexistencia de los bienes cuya tradición la ley reputa como transmitidos.

Por lo demás, la propia L. 11683 consagra una clara pauta para la exégesis de las leyes impositivas, al señalar que deberá atenderse a sus fines y a su significación económica (art. 11). En razón de ello, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los

actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 12). En orden a esta prevalencia de la denominada "realidad económica", corresponde advertir que si se admitiera que la sola emisión de la factura de venta, con relación a bienes que sólo existirán en el futuro, pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, en el supuesto de operaciones efectuadas por empresas beneficiadas con un régimen de promoción que las exime de ingresar al impuesto al valor agregado -como ocurre con la vendedora en el "sub lite"- podría originarse un crédito fiscal a favor del "comprador" que, por no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas.

En consecuencia, cabe concluir que no correspondía computar el crédito fiscal correspondiente a las adquisiciones en el período en que se emitieron las facturas, toda vez que en el "sub lite" no ha quedado demostrada la preexistencia de los bienes involucrados en la compra.

Comentario:

Resulta un antecedente de importancia por cuanto al CSJN se expide en relación a la validez formal e ideológica de los comprobantes en el sentido de que no procede el cómputo del crédito fiscal en el IVA solo por la facturación, con sustento en las disposiciones de la Ley 11.683, art. 2, de realidad económica, al señalar que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes.

- **Buombicci Neli Adela, CSJN 08/06/1993. Recurso de Queja.**

A favor del fisco

Antecedentes:

El titular del JNPEcon. N° 2 de Capital Federal revocó la sanción de clausura dispuesta por la DGI en el marco del sumario incoado por infracción al art. 44, inc. 1 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.).

Para así resolver y no obstante encontrarse comprobada y admitida plenamente la materialidad de los hechos atribuidos a la imputada la eximió de responsabilidad infraccional por entender que en el caso había mediado ignorancia o error respecto de resoluciones o normas de inferior jerarquía a la ley dictada por el Congreso de la Nación. Entiende que la decisión así adoptada no entorpece el normal funcionamiento de la administración, desde que ante la eventualidad de una próxima inspección "el contribuyente al estar ahora fehacientemente notificado de la existencia de la resolución, no podrá en el futuro oponer su ignorancia o error de derecho respecto de la misma". Sostiene que "dar a los agentes del Estado la peligrosa herramienta de elaborar y escoger una resolución sorpresiva e ignorada y por lo tanto incumplida, y en base al hecho consumado tener la posibilidad de castigar con sanciones del derecho penal, es un magnífico elemento extorsivo para que el contribuyente -simple ciudadano de buena fe-, deba optar entre ir preso o pagar soborno". Afirma, asimismo, que las grandes empresas dedicadas a la actividad comercial cuentan con una gran infraestructura técnica y de asesoramiento profesional "que les permite evitar en muchos casos incurrir en infracciones como la presente. En cambio el pequeño comerciante no cuenta con estos medios, y se transforma en el sancionado por este tipo de pena".

Sentencia:

la CSJN sostiene: "... cuadra recordar que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva. Precisamente, resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquellos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad. El cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la referida igualdad tributaria, desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes (cfr. M.421.XXIII, "Dr. García Pinto, José c/Mickey SA s/infracción art. 44, inc. 1, ley 11683", fallo del 5/11/1991)."

Comentario:

Este fallo resulta de importancia al momento de valorar el cumplimiento de los requisitos formales de los comprobantes previstos en las normas para su emisión.

- **Radio Emisora Cultural . CSJN 09/11/2000. Recurso Ordinario.**

A favor del fisco.

Antecedentes:

La Sala V de la Cámara confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, tras señalar que no se ha producido prueba alguna que permita excluir la aplicación de lo dispuesto

por el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, declaró condonada, en los términos del decreto 493/95, la obligación de la actora originada en "salidas no documentadas", así como los intereses resarcitorios, la actualización monetaria y la multa (art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1978) incluidos en misma resolución que determinó el tributo. La pretensión fiscal se fundó en que en las cuentas "intereses y actualización sobre pasivos financieros" y "honorarios", la actora había imputado erogaciones que carecían de respaldo documental, y que no fueron corroboradas por la contraparte de las operaciones que les dieron origen. Por lo tanto, con sustento en lo prescripto por el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, la DGI las consideró como salidas no documentadas. Para fundar su conclusión de que tal concepto se encontraba incluido en la condonación establecida por el decreto 493/95, la cámara expresó que "sin entrar a analizar si dentro del género tributo se trataría de un impuesto o un gravamen especial, lo relevante es que el mismo opera como una penalidad que recae sobre aquél que ha efectuado un gasto careciendo de la documentación correspondiente". Contra tal sentencia, el Fisco Nacional interpuso recurso ordinario de apelación, que fue concedido. La controversia suscitada en el sub examine gira en torno a establecer si la obligación de pago prevista por el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias para los supuestos de salidas no documentadas es una sanción y si, entonces, tiene cabida en la condonación establecida por el decreto 493/95 que instituyó dicho beneficio respecto, en lo que interesa, de "las multas y demás sanciones" (art. 1°).

Sentencia:

Al examinar una norma análoga a la prevista en el artículo 37 -como lo era el art. 34 de la ley del impuesto a los réditos- el Tribunal expresó lo siguiente: "En realidad, 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" (Fallos: 275:83, considerando 6°). 7°)

Como resulta del mencionado precedente, en el caso se trata de la imposición de un tributo, lo cual desvirtúa la conclusión a la que llegaron los tribunales en anteriores instancias, pues la condonación establecida por el art. 1° del decreto 493/95 no alcanza a las obligaciones de tal naturaleza, sino a sus intereses y a las multas y demás sanciones, en las condiciones establecidas por ese régimen. El derecho que pretende hacer valer el organismo estatal -sin perjuicio de la multa prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1978)- se funda en el sistema adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación (art. 37 citado), y no en una norma que persiga la represión de una conducta ilícita. Esta conclusión se encuentra abonada por la circunstancia de que la ley establece que no resulta exigible esa obligación cuando se presume que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes (art. 38, inc. a), en cuyo caso la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente (art. 52 del reglamento de aquella) ni cuando se presume que aquéllos no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario (inc. b del citado art. 38). Con referencia a este último supuesto el reglamento prescribe -además de que no corresponde el pago del impuesto por la salida no documentada- que tales erogaciones "podrán ser descontadas en el balance fiscal", siempre que las circunstancias del caso evidencien que ellas hayan sido destinadas al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (art. 52 citado). Las previsiones legales y reglamentarias a las que se hizo referencia carecerían de sentido si la obligación de pago

establecida por el art. 37 tuviese por objeto penalizar la conducta de quien ha efectuado pagos y no contase con la pertinente constancia documental de su realización pues, en tal caso, no habría motivo para que se contemplasen las circunstancias antes mencionadas para excluir la aplicación de ese gravamen. Por ello revoca la sentencia apelada.

Comentario:

Esta sentencia resulta de suma importancia en el estudio de las SND en tanto a partir de ella la CSJN deja claro que estamos frente a un impuesto y no frente a una penalidad.

- **Red Hotelera Iberoamericana SA. CSJN 26/8/03. Recurso Ordinario.**

A favor del fisco.

Antecedentes:

La Sala V de la Cámara al confirmar el pronunciamiento del TFN, revocó la resolución de la DGI por la cual se había determinado de oficio la obligación de Red Hotelera Iberoamericana S.A. frente al impuesto a las ganancias en concepto de "salidas no documentadas" y aplicado una multa. Contra lo así decidido, la AFIP interpuso recurso ordinario de apelación que fue concedido.

Según surge de las constancias incorporadas al proceso, Red Hotelera Iberoamericana celebró un contrato con Mario Roberto Alvarez y Asociados por el cual le encomendó todas las tareas necesarias para proyectar y dirigir hasta su total y completa terminación la obra consistente en la construcción de un hotel internacional, categoría cinco estrellas, de una superficie cubierta de aproximadamente 14.000 metros cuadrados, en la esquina de la Avenida Peralta Ramos y la calle Saavedra, en la ciudad de Mar del Plata. Entre las tareas que por dicho contrato la actora encomendó al mencionado estudio de arquitectura, se estableció expresa mente

"el control y aprobación de los certificados de obra presentados por el Constructor, así como la liquidación final de la misma, incluyendo los adicionales y trabajos extras". Asimismo se le encomendó controlar durante la ejecución de la obra que la documentación contractual fuese interpretada fielmente por el constructor, la verificación de la calidad de los materiales, las mediciones de la obra, y los comprobantes de gastos efectuados, a los efectos de aprobar todos los certificados que presente el constructor para su cobro. Además entre otras tareas se comprometió a informar al comitente, en un plazo no mayor de diez días, "sobre todos los pagos a efectuar al Constructor y/o Subcontratistas". Los honorarios de Mario Roberto Alvarez y Asociados se pactaron en un porcentaje sobre el monto total de la obra, precisándose que éste comprende "todos los gastos necesarios para realizarla hasta su terminación, con exclusión del costo del terreno y del honorario mismo".

El acto administrativo de la DGI cuya impugnación dio origen a la presente causa se fundó en que las facturas y recibos detallados en la documentación presentada por la mencionada entidad bancaria, referentes a pagos realizados por la actora en el marco de la operatoria precedentemente reseñada a las firmas Firenze Construcciones S.A., Grimsey S.A. y Arbill S.A. "adolecen de la debida autenticidad", por lo cual consideró que tales erogaciones constituían "rentas en cabeza de beneficiarios no identificados", respecto de las cuales resultaba aplicable la figura de las "salidas no documentadas" (arts. 37 y 38 de la Ley del Impuesto a las Ganancias t.o. en 1986 y sus modif. y 56 del reglamento de esa ley). En el mencionado acto se afirmó que el contribuyente no mencionó en su descargo ningún elemento ni aportó prueba capaz de invalidar las conclusiones a las que había llegado la fiscalización actuante respecto de la ausencia de documentación respaldatoria de las aludidas erogaciones. En el informe de fiscalización allí

aludido, tras señalarse con relación a Arbill S.A. que el domicilio social según datos obtenidos de la Inspección de Justicia era inexistente, que luego se lo modificó por otro, que el documento de identidad manifestado por su presidente no correspondía a persona alguna, que no presentó balances ante ese organismo ni declaraciones juradas ante la DGI; con relación a Grimsey S.A. que quien figura como su presidente lo hace con un documento que pertenece a otra persona, y que de aquél no hay antecedentes en la Cámara Nacional Electoral, y que tampoco presentó balances ni declaraciones juradas, se expresa que tales empresas "serían inexistentes", y que, por lo tanto "no puede suponerse que "hayan realizado tarea alguna en la construcción del Hotel Costa Galana". En lo relativo a Firenze Construcciones S.A. tuvo en cuenta que su presidente que figura como constructor en planos correspondientes al Hotel Costa Galana exhibidos a la municipalidad "actuando en forma personal pero no a través de la empresa FIRENZE CONSTRUCCIONES S.A." manifestó que se desvinculó al poco tiempo de esa empresa y que no ha realizado obra alguna sobre ese inmueble. Se puntualizó asimismo que se corroboró en los planos obrantes en la municipalidad que el director de la obra era Mario Roberto Alvarez y Asociados, que las empresas constructoras eran Juan J. Delucchi y Maral Bertoncini, y que se otorgó por resolución de la comuna marplatense habilitación a Andrés Orsatti para efectuar la tarea de extracción de piedra con uso de explosivos. Además, puso de relieve que al verificarse los honorarios percibidos por Mario Roberto Alvarez y Asociados por el proyecto y dirección de la obra los que habían sido pactados con Red Hotelera Iberoamericana S.A. del modo antes indicado se advirtió que Grimsey S.A., Arbill S.A. y Firenze Construcciones S.A. no están mencionadas en el detalle de la facturación de todos los contratistas y proveedores intervinientes en la obra. Por lo tanto, en el mencionado informe se concluyó en que "no cabe duda que las

empresas GRIMSEY S.A., FIRENZE CONSTRUCCIONES S.A. Y ARBILL S.A., no han efectuado las tareas en la obra" y que fueron "otros los proveedores que la realizaron". Es decir, esos documentos en el concepto del organismo recaudador no eran aptos para determinar qué contraprestación recibió Red Hotelera Iberoamericana S.A. por las erogaciones efectuadas ni quiénes fueron los verdaderos beneficiarios de los pagos, más allá de quien nominalmente los percibió. Por tal motivo, consideró aplicable lo dispuesto por el art. 37 in fine de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Sentencia:

La sentencia del Tribunal Fiscal ha efectuado un examen notoriamente superficial de los fundamentos de la pretensión del organismo recaudador y revela graves deficiencias en la valoración de las pruebas reunidas en el proceso, que imponían a la cámara la revisión de lo decidido por aquél no obstante lo prescripto por el art. 86, inc. b de la ley 11.683 (t.o. en 1978).

El informe producido por Mario Roberto Alvarez y Asociados en la instancia del Tribunal Fiscal, lejos de desvirtuar las conclusiones tenidas en cuenta por el organismo recaudador, las ratifica. En efecto, allí manifestó que "no ha tenido relación directa con las empresas proveedoras que han extendido las facturas adjuntas", en alusión a las extendidas por Arbill S.A., Grimsey S.A. y Firenze Construcciones S.A. Al respecto, la circunstancia de que la dirección de obra haya manifestado que los "trabajos realizados sobre la construcción del Hotel Costa Galana mencionados en la documentación antes aludida se corresponden técnicamente y en adhesión física a la construcción del precitado hotel" y que "lo incluido en dicha documentación ha sido necesario e imprescindible para efectivizar esa construcción", nada aporta a la decisión del sub examine, toda vez que no ha sido puesta en tela de juicio la efectiva construcción del hotel, y por

consiguiente la realización de todas las obras necesarias a tal fin. La objeción formulada por el organismo recaudador radica en sostener que ellas no fueron efectuadas por las tres empresas antes mencionadas. Y en este aspecto, debe ponerse de relieve que en oportunidad de expresarse del modo precedentemente transcrito, Mario Roberto Alvarez y Asociados ratificó que no ha tenido relación directa con dichas sociedades. Por otra parte, no afirmó que hubiesen sido ellas quienes efectuaron las tareas. De manera que las conclusiones que el Tribunal Fiscal extrajo del aludido informe de la dirección de obra son manifiestamente equivocadas. Además, consta en autos la discriminación de los distintos rubros de la obra "Hotel Costa Galana", con la nómina de los respectivos proveedores o contratistas que intervinieron en cada uno de ellos y la indicación de los importes abonados a esas empresas. Dicha documentación fue aportada por Mario Roberto Alvarez y Asociados. Cabe poner de relieve que en esa nómina no figura ninguna de las tres sociedades antes mencionadas CARbill S.A., Grimsey S.A. y Firenze Construcciones S.A., pese a que entre los rubros figuran algunos que supuestamente según los documentos con los que se pretendió justificar los pagos hechos a ellas debieron haber estado a su cargo, tales como "excavaciones", "albañilería", "yesería", "provisión de materiales" y "mosaicos".

En síntesis, los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados a Arbill S.A., Firenze Construcciones S.A. y Grimsey S.A. carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió 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 por Red Iberoamericana S.A., y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella. 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. Lo aseverado se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley como ocurre en el campo penal y en el tributario no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 254:362; 256:277), o, dicho en otras palabras, "las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación" (Fallos: 243:204 y su cita, entre otros). En ese mismo sentido, debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la ley 11.683 (arts. 1 y 2 en el texto ordenado en 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica. 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). En consecuencia, resulta correcto lo resuelto por el organismo recaudador en cuanto aplicó sobre el monto de las erogaciones a las que se hizo referencia la tasa a que se refiere la última parte del art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Sólo cabe agregar que la valoración de los extremos fácticos del caso efectuada en este pronunciamiento descarta la presencia de los supuestos previstos en el régimen legal (arts. 37 y 38 de la ley citada y 52 de su reglamento) para excluir esa obligación de pago. Por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos: 323:3376 lleva a descartar que el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria, como parece haberlo entendido el Tribunal Fiscal. Por ello, se revoca la sentencia apelada y, en consecuencia, se confirma la resolución de la DGI en cuanto determinó el impuesto.

Comentario:

Resulta una sentencia trascendental en materia de SND por cuanto la CSJN interpreta 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". Doctrina hoy incorporada a la ley de impuesto a las ganancias, artículo 37, en su nueva redacción conforme Ley 27430.

- **ROMERO SA. CSJN 08/02/05. Recurso de Queja.**

A favor fisco.

Antecedentes:

El Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución de la DGI que había rechazado la transferencia efectuada por "Interhogar S.A." en favor de "Romero S.A.", apelante en autos, e intimado a ingresar los impuestos que se pretendió cancelar con las sumas cedidas. Para arribar a esta solución, reconoció que, aún cuando la procedencia de tal cancelación está subordinada a la eficacia de la transferencia, frente a la falta total de elementos respaldatorios en los antecedentes administrativos, el Fisco Nacional había indebidamente trasladado a "Romero S.A." el soporte de su decisión. En este sentido, diferenció entre la "carga impugnatoria" -que pesa sobre la apelante- y la "carga probatoria" -que recae sobre ambas partes en el proceso-, siendo aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", plasmada en el art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Apelada esta decisión, la Sala I de la Cámara confirmó la sentencia.

Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario. Aclaró que sus agravios ante la Alzada giraron en torno a la presunción de legitimidad del acto administrativo (art. 12, ley 19.549).

Sentencia:

La CSJN comparte los fundamentos del Dictamen del Procurador y a los que se remite, excepto en cuanto a lo expresado en la última parte del párrafo primero del acápite V pues contiene un juicio excesivamente terminante, que puede dar lugar a interpretaciones erróneas respecto de la doctrina de los precedentes que allí se citan. Revoca la sentencia apelada.

Dictamen Procurador:

Al resolver de esta forma, el Tribunal Fiscal -en mi criterio- confrontó indebidamente el art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación con la presunción de legitimidad consagrada por el art. 12 de la ley 19.549, en desmedro de esta última, cuando -por el contrario- la interpretación de aquel precepto tendría que haberse realizado sin poner en pugna sus disposiciones con el último, correspondiendo adoptar como verdadero -en cambio- el criterio que los concilie y obtenga su integral armonización (Fallos: 306:721; 307:518 y 993; 313:1293; 315:2668; 316:1927, entre muchos otros). Entiendo que, de seguirse la tesitura de fs. 313/315, la prerrogativa de la Administración respecto de la legitimidad de sus actos desaparecería frente a cualquier proceso judicial, obligando al Estado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69).

Comentario:

Si bien no es un caso cuyo ajuste tenga origen en facturación apócrifa, siendo la prueba una cuestión medular resulta una sentencia a tener en cuenta al momento de analizar las cargas probatorias.

- **Procesamiento Industrial Laminados Argentina SA. CSJN 17/03/09. Recurso Ordinario.**

A favor del contribuyente.

Antecedentes:

La AFIP desconoció la existencia de las compras de chatarra computadas por la actora - efectuadas a sus proveedores Julio César Di Stasi y la "Unión de Metales" de Miguel Ángel Linares- y, en consecuencia, impugnó en el impuesto al valor agregado el crédito fiscal correspondiente a esas compras y la deducción de tales erogaciones del balance impositivo correspondiente al impuesto a las ganancias y asimismo, les otorgó el tratamiento de salidas no documentadas en los términos del artículo 37 de la ley de este tributo.

El TFN revocó las resoluciones determinativas de oficio. Juzgó que tales resoluciones quedaron desprovistas de sustento pues en el curso del proceso se demostró la existencia de las operaciones cuestionadas por el ente recaudador. En orden a ello ponderó que los mencionados proveedores -no obstante que inicialmente habían desconocido su relación comercial con la actora- manifestaron luego con carácter de declaración jurada -mediante notas incorporadas en las actuaciones administrativas, con sus firmas certificadas por escribano público- que las facturas detalladas en los anexos eran verdaderas y correspondían a ventas de mercaderías entregadas y facturadas a la empresa actora durante los años 1994, 1995 y 1996, cuyos importes percibieron oportunamente, e informaron su acogimiento al régimen del decreto 93/2000 por los saldos de obligaciones impositivas impagas. Asimismo tuvo en cuenta que tales personas, al declarar como testigos ante ese tribunal manifestaron -bajo juramento de ley- que efectivamente vendieron chatarra a la actora en los años 1994 y 1995, y expusieron las circunstancias y modalidades de tales operaciones. Consideró también que el peritaje contable informó la existencia de retenciones practicadas por la recurrente respecto de las adquisiciones efectuadas a tales proveedores.

La Cámara confirmó lo decidido por el Tribunal Fiscal. Para pronunciarse en tal sentido consideró que no podía soslayarse la sentencia firme dictada en el proceso penal en la que se sobreseyó a la entidad actora y a su presidente. Destacó que en tal sentencia, el Juez en lo Penal Económico discernió la materialidad de los hechos que tuvo en cuenta el ente fiscal para determinar la deuda tributaria "ya que la eximición de responsabilidad se alcanzó por la constatación de la existencia de las operaciones comerciales desconocidas en la resolución determinativa ... toda vez que concluyó que no se trató de la utilización de supuestos proveedores apócrifos y por ende de facturas apócrifas, así como que se acreditó que el volumen de chatarra procesada en el período cuestionado se corresponde con el volumen de la adquirida".

Sentencia:

Confirma la sentencia apelada. Considera que la AFIP insiste en asignar relevancia a las manifestaciones formuladas inicialmente por Di Stasi y Linares en sede administrativa – oportunidad en que negaron tener relaciones comerciales con la actora- en tanto que el TFN relativizó esos dichos y otorgó mayor valor probatorio a las declaraciones efectuadas por tales personas al declarar como testigos, y bajo juramento ante ese Tribunal, donde afirmaron haber vendido chatarra a la actora, explicando las circunstancias y modalidades de tales operaciones, así como las notas que le habían cursado aquellas, con las firmas certificadas por escribano público, en las que lejos de negar su relación con las empresas recurrentes, aportaron documentación de las operaciones realizadas. Agrega que el criterio de selección y valoración del Tribunal Fiscal no resulta objetable, en tanto estableció la coherencia de los dichos de tales proveedores con otros elementos reunidos en la causa que resultaban concordantes con la efectiva realización de las compras de chatarra cuya existencia era negada por la AFIP, tales

como la relación entre el volumen de las adquisiciones computadas y las ventas efectuadas, y el nivel de equipamiento con que contaba la empresa que era acorde con el procesamiento del material adquirido para su posterior utilización en la industria siderúrgica, todo ello con sustento en los peritajes realizados en la causa.

Comentario:

Cabe resaltar la valoración de la prueba efectuada en sede administrativa y la que luego se produce en sede judicial dando lugar a una sentencia favorable al contribuyente en claro análisis de los elementos aportados mediante testimonios y pericias.

Asimismo resulta interesante el análisis de la Cámara en relación a la sentencia del Juez en lo Penal Económico, que había considerado que no se trató de proveedores apócrifos.

- **Interbaires S.A. CSJN 27/09/11. Recurso Extraordinario.**

A favor del fisco.

Antecedentes:

La Sala IV de la Cámara -en lo que aquí interesa- revocó parcialmente la sentencia del TFN que había confirmado -también en parte- la determinación de oficio practicada a la actora frente al impuesto a las ganancias en concepto de "salidas no documentadas". Para así decidir, recordó que el organismo recaudador había impugnado por apócrifas siete facturas emitidas al contribuyente por Organización Gamma S.A., al considerar que ellas no correspondían a prestaciones efectivamente realizadas ni tampoco se había podido " identificar o localizar a ese proveedor". Entendió que no concurrían errores de magnitud suficiente para descalificar la apreciación de la prueba llevada a cabo por el TFN. Establecido ello, manifestó que, para que proceda la aplicación del tributo previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o.

en 1997, al que se referirán las citas siguientes), se requiere que el beneficiario de la salida de fondos no haya sido individualizado. Por esto, consideró que no se configuraban en autos las condiciones que habilitaban la aplicación del citado precepto pues, con el informe pericial contable, había quedado acreditado que la actora llevaba sus libros en legal forma, que los pagos existieron efectivamente, que los comprobantes y facturas individualizaban' perfectamente a su destinatario, que éstos fueron debidamente registrados, que se practicaron las retenciones del impuesto a las ganancias por esos abonos y que ellas fueron ingresadas al Fisco. Por último, atento a la forma como se decidió la cuestión, estimó que no correspondía analizar los agravios que había planteado la demandada contra la sentencia del TFN en cuanto ésta había revocado la multa aplicada por la falta de ingreso del impuesto a las ganancias en concepto de "salidas no documentadas". Disconforme, la AFP interpuso el recurso extraordinario, concedido. Esgrime que el criterio sustentado por la cámara es arbitrario y no se ajusta a la interpretación que V.E. ha realizado del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, el que establece que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno referente ella como, en el supuesto en que, si bien lo hay, aquél no tiene aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario por tratarse de actos carentes de sinceridad. ; Especifica que tanto el TFN como la alzada yerran al considerar que , ' la individualización del destinatario al momento de cobrar un cheque, o la registración contable de las facturas, son elementos suficientes para excluir la figura de las "salidas no documentadas", pues lo, que se debe demostrar es la realidad fáctica de las operaciones instrumentadas. Por último,' se agravio también de la falta de tratamiento de sus planteos " .. respecto 'de la multa que había sido revocada por el Tribunal Fiscal y subrayó que ella resultaba ajustada a derecho.

Sentencia:

La CSJN comparte los fundamentos expuesto en el Dictamen de la Procuradora Fiscal y revoca la sentencia apelada.

La Procuradora sostiene; el Tribunal ha interpretado 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°). 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, advierte que la cámara realizó un estudio parcial y sesgado de la cuestión en un doble aspecto. Por un lado, tuvo por individualizado al beneficiario de los pagos únicamente sobre la base del informe pericial contable producido en la causa, 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. Es que no puede dejar de repararse en que el organismo recaudador, para cuestionar la documentación de la actora, desarrolló exhaustivas tareas de fiscalización sin poder ubicar a Organización Gamma S.A. ni en el domicilio fiscal que tenía denunciado ante él ni en el anterior que había declarado ante la DGI, así como tampoco en el registrado ante la Inspección General de Justicia. De idéntica manera, fueron infructuosos sus intentos de hallar a las autoridades de esa sociedad en los domicilios que ellas mismas habían constituido. Asimismo, el Fisco constató que no existían balances presentados por Organización Gamma S.A. ante la Inspección General de Justicia ni registros en la base de cumplimiento de empresas de la Administración Nacional de la Seguridad Social, surgiendo que dicha firma no revestía como informante al sistema de nómina de personal a su cargo. Con relación a este punto, es importante destacar que la actora manifestó que había contratado los servicios de Organización Gamma S.A. para que brindara asistencia médica permanente de su personal durante las 24 hs. de todos los días del año. En especial, debía encargarse de la atención en planta, el control de ausentismo y los exámenes preocupacionales. Así las cosas, 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 lo señaló el Tribunal Fiscal- que estaba a cargo del contribuyente el deber de individualizar al beneficiario de las salidas no documentadas no sólo nominalmente, sino también por medio de la acreditación de la realidad de los servicios prestados (Fallos: 326:2987, cons. 17°). En este caso, y a mero título de ejemplo, probando los de atención médica que alega haber recibido su personal en la planta, o bien demostrando la realización de las entrevistas preocupacionales y sus resultados, así como exhibiendo las conclusiones de las tareas de control de ausentismo que afirmó que fueron efectivamente llevadas a cabo, etc., entre otras

múltiples probanzas a su disposición y que contrariamente a lo que era menester, omitió emplear en la forma que expresamente lo habilita el art. 37 de la ley del tributo, 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 (art. 37, ya citado), carga con la que no cumplió, por lo que, según estimo, su suerte adversa en esta controversia queda definitivamente sellada. Por idénticas razones a las señaladas en el acápite anterior, es mi parecer que también le asiste razón al Fisco Nacional al agravarse de la sentencia de cámara - confirmatoria en este aspecto de la decisión del Tribunal Fiscal- en cuanto rechazó la aplicación del instituto de las salidas no documentadas respecto de la factura 10.475, abonada por medio del cheque 14.916.398. Para resolver de esta manera, el organismo jurisdiccional se basó en la respuesta dada por el Banco de la Ciudad de Buenos Aires, quien había informado que el cheque había sido cobrado por Organización Gamma S.A. En concordancia con lo resuelto por V.E. en Fallos: 326:2987 (en especial, cons. 100), pienso que este simple acto de cobro bancario -respecto del cual no existen mayores precisiones en el informe de fs. 229 (si fue hecho por ventanilla, si mediante depósito en cuenta, etc.)- 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.

Comentario:

Cabe advertir una vez más la necesaria demostración de la realidad de las operaciones mas allá de la cuestión formal. Resulta imprescindible la prueba de que las operaciones fueron realizadas efectivamente y que fueron para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Con relación a la individualización del beneficiario de las salidas de dinero, SND, en este caso, aún cuando el banco informa que los cheques fueron cobrados por el proveedor, al no demostrarse la prestación del servicio facturado no vale la nominatividad del cheque.

- **Bildow SA –CSJN 27/12/2011. Recurso Ordinario.**

A favor del contribuyente.

Antecedentes:

La AFIP rechazó los pedidos de reintegro del IVA correspondiente a adquisiciones vinculadas a operaciones de exportación al haber constatado tanto la falta de presentación de las declaraciones juradas como el pago del tributo por parte de alguno de los proveedores de la actora.

Apeladas las resoluciones la jueza de primera instancia rechazó íntegramente la demanda. Puntualizó que las impugnaciones del ente fiscal se sustentaron en cuestionamientos bien porque las facturas emitidas carecían de ciertos requisitos reglamentarios o bien porque de ellas no surgía que se hubiese perfeccionado el hecho imponible del gravamen pues ellos no habían presentado sus declaraciones juradas o no habían contestado los requerimientos tendientes a dilucidar la operatoria. Consideró que tanto la prueba documental como la pericial contable realizada dejaban en claro el incumplimiento de los recaudos formales en la facturación sin que la actora hubiese logrado revertir la situación y acreditar la certeza de las operaciones.

La Cámara: revocó lo decidido en la instancia anterior. Consideró que si bien resulta atendible que la AFIP requiera el cumplimiento de ciertos recaudos formales a fin de tener por acreditada la situación fiscal de cada responsable, la sola conducta omisiva de los proveedores, en cuanto a la irregularidad de su facturación o en cuanto al incumplimiento de sus propias

obligaciones sustantivas no es determinante para la procedencia del reintegro solicitado, toda vez que de la prueba rendida se desprende la autenticidad de las compras efectuadas. Señalo que del informe pericial se aprecia con detalle el circuito comercial en cuanto a la compra de sus insumos para la elaboración del producto exportado –circuito físico; camiones que la transportaban, su conductor, tipo y cantidad de fruta, proveedor correspondiente, remito, facturas, etc.-, como también el económico correspondiente a las órdenes de pago, emisión y entrega de cheques, débitos en cuenta bancaria, etc.

Sentencia:

Remitiendo al dictamen de la procuradora, admite el recurso extraordinario y confirma la sentencia apelada. Circunscribe la queja del fisco al hecho de que las normas aplicables condicionan el derecho al reintegro del IVA por exportación al efectivo ingreso del gravamen por parte de los proveedores. Considera tal tesitura fiscal equivocada, funda su postura en que la actora ha abonado el gravamen pagándolo junto con el precio en la forma en que la propia ley del impuesto lo ha dispuesto – art. 10, 11 y 12 y cc Ley IVA- lo que le genera derecho a tomar tal suma de dinero como “crédito fiscal”. Considera que la Ley de IVA no condiciona la restitución de crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes. Pretender ello conduce a dos inaceptables conclusiones; constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros sin norma legal que así lo establezca y que el fisco se vea liberado de su deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero.

Comentario:

Prima la ponderación de la realidad de las operaciones basada en la producción de prueba por sobre la formalidad de la documental.

Resulta interesante a su vez las consideraciones en cuanto a que demostradas ciertamente las operaciones no cabe al contribuyente velar por el cumplimiento por parte de sus proveedores de sus obligaciones fiscales.

- **Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. CSJN 31/7/12. Recurso Ordinario.**

A favor del fisco.

Antecedentes:

La Sala IV de la Cámara confirmó la sentencia del TFN en cuanto había mantenido las resoluciones que determinaron el impuesto al valor agregado el impuesto las ganancias, pero la revocó en cuanto la determinación del impuesto las ganancias salidas no documentadas (art. 37 de la ley del tributo). Contra este último aspecto de la sentencia, la AFIP interpuso recurso ordinario de apelación, que fue concedido.

Para decidir en el sentido indicado, el punto que es materia de agravios ante esta Corte, el quo sostuvo que en el sub judice no se configuran las situaciones que habilitan la aplicación del art. 37 de la ley del impuesto las ganancias, habida cuenta de que pudo constatar que las salidas de fondos efectivamente existieron y, además, fueron individualizados los beneficiarios - señores Zanini Faura- según las respectivas facturas detalladas en los antecedentes administrativos.

Según surge de las constancias de autos, los actos impugnados por la actora se fundaron en que si bien resultaba de los libros de la contribuyente el registro de facturas nombre de Hugo

Mario Zanini y Ricardo Daniel Faura; respecto del primero se detectaron diferencias en el tipo de letra el logotipo, así como facturas con numeración presuntamente duplicada, además de que no pudieron constatar las compras de materiales necesarios para prestar los servicios facturados, ni la existencia de maquinarias, instalaciones, ni personal en relación de dependencia, para cumplir con dichos fines. Del mismo modo, con relación al señor Faura se constató la ausencia de facturas correspondientes operaciones registradas en noviembre de 1999, así como la falta de capacidad técnica del capital necesario para prestar servicios como los aducidos.

Sentencia:

En tales condiciones, al no haberse aportado pruebas que desvirtuaran las referidas objeciones, la mera localización de quienes emitieron las facturas no excluye la aplicación de la figura prevista en el art. 37 de la ley del impuesto las ganancias, toda vez que esa circunstancia no significa que aquellos fueran los verdaderos beneficiarios de las erogaciones realizadas, de acuerdo con el criterio establecido en el citado precedente "Red Hotelera Iberoamericana", cuya doctrina fue seguida por el Tribunal Fiscal, de la que se apartó la cámara sin fundamentos válidos. Por ello, revoca la sentencia.

Comentario:

Si bien los beneficiarios nominales de las salidas de dinero fueron individualizados, al no haberse podido constatar que ellos efectivamente prestaron los servicios facturados, no se excluye la aplicación del artículo 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

- **Stop Car S.A. CSJN 21/8/13. Recurso Ordinario.**

A favor del fisco.

Antecedentes:

Se apelo ante el TFN la resolución de la AFIP por la que se impugnaron distintas facturas. El TFN que revocó el acto administrativo. El Fisco apeló ante la Cámara, la que ratificó el decisorio anterior considerando sin sustento la postura fiscal. En efecto, no aceptó que se rechazara la validez de los comprobantes ante la imposibilidad de ubicar a los respectivos proveedores o porque no declararon el correspondiente débito fiscal y/o por la no presentación de las declaraciones juradas. Entendió que ellos no resultaban elementos suficientes a efectos de negar la existencia de la operatoria comercial desplegada entre la actora y los proveedores en cuestión, *máxime* si se tiene en cuenta que las circunstancias mencionadas resultan ajenas a la responsabilidad del actor. Contra dicho pronunciamiento, la demandada interpuso recurso ordinario de apelación ante la Corte Suprema de Justicia.

Sentencia:

El Máximo Tribunal evaluó en forma particularizada las facturas impugnadas por el Fisco y que habían sido convalidadas por las dos instancias anteriores. De esas facturas destacó los casos de tres proveedores que, además de las razones ya indicadas, el Fisco los había impugnado porque tuvo en cuenta que los servicios consignados en las facturas por estos no coincidían con las actividades declaradas por ellos en el padrón de contribuyentes. Así, advirtió que en un caso estaba declarada la actividad de “ventas al por mayor de ropa de cuero”, mientras que el rubro facturado había sido “asesoramiento publicitario”. En otro caso, el registro identificaba a la compañía en el desarrollo de la actividad de venta al por mayor de productos de tocador, perfumería y similares, mientras que en la factura cuestionada se indicaba “mobiliario para eventos, equipos de computación y otros”. En el tercer caso, la actividad era la de “servicio de transporte aéreo de cargas”, mientras que en la factura se consignó “refacción de inmuebles”.

Dijo la Corte que la sentencia del Tribunal Fiscal había efectuado un examen superficial de los fundamentos de la pretensión del Fisco Nacional y revelaba graves deficiencias en la valoración de las pruebas reunidas en el proceso. Este hecho imponía a la Cámara la revisión de lo decidido por aquel, no obstante lo prescripto por el artículo 86, inciso b). Consideró que ante la discordancia entre la naturaleza de la actividad declarada y los servicios facturados existía una anomalía tal que daba cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas. Finalizó confirmando la pretensión fiscal en esos tres casos, por cuanto el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos, ante la gravedad de los indicios expuestos, para tener por acreditada la existencia de las operaciones que allí se consignan.

En cuanto a las operaciones realizadas con el otro proveedor, desestimó la impugnación fiscal por considerar que estaba inscripto en la AFIP, que las facturas enviadas eran formalmente válidas y que la operatoria comercial había sido probada con la declaración testimonial rendida ante el Tribunal Fiscal.

Comentario:

La sentencia puntualiza las diferencias existentes entre la actividad que dio lugar a la facturación impugnada respecto a la que consta en los registros en la Administración Tributaria, llegando a negarle validez a esos comprobantes, dado que estos, por ese hecho, presentan una anomalía que lleva a sostener la falta de veracidad de las operaciones impugnadas.

- **Floriner S.A. CSJN 10/12/13. -Recurso Ordinario.**

A favor del fisco. Parcial.

Antecedentes:

La AFIP determinó de oficio la obligación tributaria de Floriner S.A frente al impuesto al valor agregado, en el impuesto a las ganancias, en concepto de SND. La mencionada sociedad apeló las respectivas resoluciones ante el TFN, quien -en lo que respecta a la cuestión de fondo- revocó las resoluciones apeladas, incluyendo las multas aplicadas en los referidos actos. Para pronunciarse en el sentido indicado, desestimó las objeciones formuladas por la AFIP en cuanto a la real existencia de las operaciones realizadas por la actora con los proveedores cuestionados en la fiscalización, y negó el carácter apócrifo que aquélla atribuyó a las facturas respaldatorias de tales operaciones.

La Sala 11 de la Cámara confirmó la sentencia del TFN. Para así decidir, por una parte, rechazó los agravios de la AFIP, que insistió ante esa alzada en negar la sinceridad de las operaciones impugnadas.

Contra tal sentencia, el organismo recaudador dedujo recurso ordinario de apelación que fue concedido.

Respecto de los proveedores Marcelo Arauj o Producciones S.R.L, Tekko S.A., Ancrona S.A, CEA Consultora de Empresas Asociadas, el organismo recaudador tuvo en cuenta para fundar su impugnación, entre otros aspectos, que los servicios consignados en las facturas extendidas a Floriner S.A. no coincidían con las respectivas actividades declaradas por aquéllos en el padrón de contribuyentes. Así en el caso de Marcelo Araujo Producciones SRL se constató que la actividad declarada era "servicios de publicidad", mientras que en los comprobantes exhibidos por la actora se facturó "comisiones de carpetas presentadas para su liquidación". Respecto del proveedor Tekko S.A advirtió que éste había declarado como actividad la "colocación de carpintería - herrería de obra", mientras que en las facturas exhibidas por la

accionante se indica que corresponden a "estudio de carpetas de crédito". En lo atinente al proveedor Ancrona S.A señaló que la actividad declarada era "venta de productos farmacéuticos", en tanto que en los comprobantes exhibidos por la actora se mencionan "estudios realizados en carpetas de crédito incluyendo la calificación con facturas interbancarias.". En forma similar, la actividad declarada por la firma CEA Consultora S.A. consistía en prestación del servicio de "despachante de aduana", mientras que en los comprobantes exhibidos por la accionante se menciona "trabajos de consultoría y trabajos para la expansión de la empresa". En relación al proveedor Arianne S .A. la AFIP constató -entre otras irregularidades- no solo que los servicios consignados en las facturas extendidas a Floriner S.A. no coincidían con las respectivas actividades declaradas por aquéllos en el padrón de contribuyentes (la actividad declarada consistía en "Enseñanza prep. Primaria, secund, sup" mientras que en las facturas exhibidas se menciona "comisiones sobre carpetas presentadas") sino que también constató que habría facturado a dos clientes servicios totalmente opuestos y a su vez por actividades que en ninguno de los casos coincide con la declarada. Arianne S.A le facturó a Floriner "comisiones sobre carpetas presentadas" y a Pinturerias Rex "Transportes en camiones con acompañante" del cuerpo solicitudes información a proveedores y colaboraciones a la DAFO. En cuanto al proveedor Construpint S.A., el organismo recaudador sustentó la impugnación -entre otros motivos- en el hecho de que el domicilio fiscal era inexistente y, en que el proveedor no exhibió los libros de la firma. Por último la Administración Federal de Ingresos Públicos impugnó las operaciones realizadas con Imex Internacional S.R.L porque ~entre otras irregularidades- detectó inconsistencias entre los pagos informados por Floriner S.A. y los recibos pertinentes.

Sentencia:

En lo que se refiere a los primeros cuatro casos reseñados - Marcelo Arauja Producciones SRL, Tekko S.A., Ancrona S.A., CEA Consultores, como así también respecto al proveedor Arienne el Tribunal Fiscal omitió considerar la objeción de la AFIP consistente en que los servicios por ellos facturados no se correspondían con las respectivas actividades declaradas en el padrón de contribuyentes, pese a la reseña allí efectuada por lo que resulta inexacto lo aseverado por la alzada para desestimar la postura del ente recaudador en cuanto a que "la falsedad de un comprobante no puede basarse únicamente en que la empresa no pudo ser hallada en el domicilio consignado en la factura o en que a pesar de estar inscripta ante la AFIP no ha presentado declaraciones juradas porque todos ellos son hechos que escapan a la responsabilidad del comprador" y que "el fisco no cuestionó que la contratación de los servicios haya existido, basando su impugnación en la supuesta inexistencia de las empresas proveedoras y en irregularidades en la forma de pago". En efecto, contrariamente a lo señalado por el a quo el organismo recaudador consideró, además, que la señalada discordancia entre la naturaleza de la actividad declarada y los servicios facturados constituía una anomalía que daba cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas, extremo que la actora no desvirtuó con información o explicaciones convincentes acerca de su inexistencia y características como tampoco de las circunstancias que habrían justificado su contratación. No lo hizo al interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal ni en oportunidad de contestar los agravios de la AFIP ante la cámara, ni al contestar el traslado del recurso ordinario de apelación ante esta Corte Suprema. Esa situación, unida a la lacónica descripción de los servicios que presentan las facturas examinadas/ conduce a confirmar la pretensión fiscal, por cuanto ésta se funda en indicios graves y concordantes que impiden tener por acreditada la existencia de las operaciones consignadas en

tales facturas, sin que obste a ello el hecho de que los documentos respectivos cumplan los requisitos formales de facturación.

Contrariamente a la solución a que se llega respecto de los casos examinados en el considerando que antecede, corresponde desestimar los agravios de la AFIP vinculados con el cómputo de los servicios facturados por Construpint S.A. ya que de la fiscalización realizada surge que si bien el domicilio fiscal es inexistente, coincide la actividad declarada con los servicios facturados y el citado proveedor reconoció las operaciones realizadas con Floriner S.A. Asimismo, corresponde confirmar lo decidido en las instancias anteriores respecto al proveedor Imex Internacional en tanto reconoció las operaciones realizadas con la actora y no hay elementos probatorios suficientes para desvirtuar ese reconocimiento.

Comentario:

Una vez mas la CSJN considera de importancia el hecho de que las actividades declaradas por los sujetos emisores de las facturas no coincidan con las que surgen de los conceptos consignados en los documentos impugnados.

Resulta de interés la situación relacionada con el reconocimiento por parte de los proveedores de la realización de las operaciones, ello sin otras pruebas que lo desvirtúen.

- **Lavezari José Luis. CSJN 8/4/14. Recurso Extraordinario.**

A favor del contribuyente.

Antecedentes:

El TFN y la Cámara revocaron la resolución del organismo fiscal por la cual determinó de oficio deuda del Sr. Lavezzari en carácter de responsable solidario –art. 8 inc. e) de la ley 11683 – por considerar participe de la maniobra de evasión llevada a cabo por el Sr. Posadas, a

quien Lavezzari prestaba servicios de contador. Consideraron que al no haberse juzgado la conducta del Sr. Posadas, en tanto se difirió el tratamiento de la conducta por aplicación del art. 20 de la ley 24769, no resulta de aplicación el art. 8 inc. e) en tanto la supuesta “evasión” no tiene respaldo en una resolución administrativa ni judicial.

Además, la Cámara enfatizó que la AFIP, al cuestionar la conducta del actor, endilgándole haber sido el organizador de distintas maniobras ardidosas tendientes al ocultamiento de operaciones de compraventa de cereales a través de la interposición de contribuyentes formales -en el caso, personas físicas insolventes-, le está asignando, indirectamente, el carácter de un auténtico contribuyente que pretende mantenerse oculto ante el Fisco con dicho proceder, lo que resulta contradictorio con la imputación formulada de responsabilidad en facilitar el accionar de otro. - Disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional interpone recurso extraordinario.

Sentencia:

La Corte sostiene que “ la determinación tributaria apelada, se funda en el citado inciso e. Resulta indudable entonces que la responsabilidad atribuida a Lavezzari es por deuda ajena. El contribuyente -y respecto de quien se verifica el hecho imponible- es Guillermo Fernando Posadas. Al ser ello así, para fundar esa responsabilidad -además de haber determinado el impuesto al deudor principal- el organismo recaudador debe demostrar que respecto de éste tuvo lugar una "evasión del tributo" y que el tercero -en este caso Lavezzari-, por su culpa o dolo, la haya facilitado.”

Comentario:

En este pronunciamiento se hace hincapié en que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquella persona a la cual se le atribuye la producción del hecho imponible, o sea aquella en quien se verifica directamente la situación prevista por la norma legal para dar origen a la obligación tributaria. En dicho marco conceptual, al constatarse la inexistencia de actividad generadora del hecho imponible, no habrá “quantum” del tributo que deba ser fijado, por lo que no resultará correcto recurrir al procedimiento del art. 16 y siguientes de la ley 11.683.

En tal entendimiento, cuando se simula una actividad al único efecto de beneficiar a terceros en fraude al Fisco, no cabe la determinación en cabeza del sujeto emisor de las facturas.

- **Molinos Río de la Plata S.A. CSJN 14/10/14. Recurso Ordinario.**

A favor del contribuyente.

Antecedentes:

Molinos Río de la Plata S.A. promovió demanda contra la AFIP, a fin de que se declare la nulidad de la resolución por la cual se rechazó el recurso de apelación interpuesto en los términos del art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683 contra la resolución de ese organismo, que no hizo lugar, en forma parcial, a las solicitudes de reconocimiento de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado vinculadas con operaciones de exportación. La Sala 111 de la Cámara confirmó la sentencia de la instancia anterior que hizo lugar a la demanda y, en consecuencia, declaró la nulidad, en lo pertinente, de las resoluciones del organismo recaudador impugnadas por la accionante. Para decidir en el sentido indicado, señaló, en primer lugar, que según reiterada jurisprudencia, para que pueda computarse el crédito fiscal por exportaciones deben cumplirse una serie de requisitos y, en particular, destacó que incumbe al contribuyente acreditar la real existencia de las operaciones. Sentado lo que antecede, señaló que en el caso de autos, la

cuestión debatida residía en determinar si las operaciones realizadas por la actora con el proveedor Juanipilla S.R.L. eran veraces. Al respecto expresó que la actora, a fin de acreditar la veracidad de las operaciones, acompañó boletos de compraventa firmados por Molinos S.A. en carácter de comprador, Juanipilla S.R.L. en carácter de vendedor y la firma Zabafer Cereales S.R.L.; copias de las respectivas cartas de porte, y los certificados de retención del sistema de control de retenciones -SICORE-, los formularios 116/B de liquidación de compra o .las facturas, y asimismo copias de los registros internos de Molinos de los que surgían los pagos efectuados a través del sistema "datanet" y se detallan los importes a pagar tanto por el remanente de IVA y el neto gravado al productor y al importador. Puntualizó asimismo el a quo que tales contratos -con excepción de uno- fueron certificados por la Bolsa de Cereales de Buenos Aires en los términos de la resolución general (AFIP) 1394/02, Y que en el momento en que se efectuaron las certificaciones la firma Juanipilla S.R.L. se encontraba incorporada en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas que lleva la AFIP, del que fue excluida varios meses después de la fecha de los contratos. Asimismo aseveró que la firma Zabafer Cereales S.R.L. -que actuó como corredora en tales operaciones- se encontraba incluida en el registro al celebrarse los aludidos contratos. En tales condiciones, juzgó que los motivos por los cuales la AFIP había rechazado la solicitud de reconocimiento de crédito fiscal -consistentes en supuestas irregularidades constatadas en el mencionado proveedor Juanipilla S.R.L., y en la consideración de que éste carecería de capacidad operativa para llevar a cabo su actividad comercial- no resultaban suficientes para dudar de la realidad de las operaciones, máxime cuando no había sido cuestionada por la resolución 42/06 la documentación aportada por la empresa a los fines de acreditar las operaciones discutidas, ni se había objetado la

existencia física de los granos, ni impugnado el medio de pago utilizado para su cancelación. Agregó que con la prueba producida en autos se acreditó que la actora efectivamente pagó el IVA respecto de las compras de mercaderías efectuadas entre ella y el mencionado proveedor, y que las operaciones se encontraban debidamente documentadas con los instrumentos acompañados por la actora, cuya autenticidad y origen no fue cuestionado de manera específica y fundada por el Fisco. Finalmente, destacó que lo atinente al cumplimiento de las obligaciones por parte de quien debió ingresar los importes era una cuestión ajena a Molinos S.A. pues era la propia AFIP quien debía efectuar ese control, para lo cual cuenta con las facultades que le reconoce la legislación. De tal manera afirmó, como conclusión, que si las operaciones resultaron genuinas, y el ingreso del IVA se produjo a través de un tercero -reconocido por la AFIP- que actuó como agente de retención, el derecho del solicitante no podía desconocerse, salvo que el Fisco hubiese impugnado de manera específica cada operación. Contra tal sentencia, el organismo recaudador dedujo recurso ordinario de apelación que fue concedido.

Sentencia:

El recurso no puede prosperar en atención a que los agravios expuestos carecen de entidad suficiente para modificar la decisión recurrida, pues constituyen reiteraciones de argumentos formulados en presentaciones anteriores que no logran desvirtuar el juicio de la cámara acerca de la insuficiencia de los motivos expuestos por la AFIP en los actos administrativos impugnados para justificar el rechazo del reconocimiento del crédito fiscal solicitado por la actora. En particular, el recurrente no logra refutar los fundamentos dados por el tribunal a quo en cuanto a que de la prueba producida en autos surge que las operaciones eran genuinas y que el ingreso del IVA se produjo a través de un tercero que obró como agente de

retención que se hallaba reconocido por la AFIP. En tales condiciones cabe concluir que el apelante no formula, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados en la sentencia apelada, circunstancia que conduce a declarar la deserción del recurso.

Comentario:

La sentencia constituye un antecedente más que hace al criterio que viene llevando adelante el Alto Tribunal, dado que es una continuidad de la sentencia recaída en la causa “Bildow SA”, donde hizo propios los términos del dictamen de la Procuradora General de la Nación y donde esta detalló los elementos necesarios para probar, por parte del exportador, y que con ello permitía descartar la pretensión fiscal. Allí se sostuvo que, habiendo quedado demostrado que el exportador pagó a su proveedor el gravamen junto con el precio de los productos a exportar, puede computarlo como crédito fiscal. Aclara que “...*nada encuentro en la ley de IVA... que otorgue al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes*”.

La conjunción de ese precedente y las circunstancias tenidas en cuenta por la Corte Suprema de Justicia sirven para ponderar los elementos que debe aportar el contribuyente para demostrar la existencia de la operación y, en consecuencia, rechazar la pretensión fiscal de negar el reconocimiento del crédito fiscal. En efecto, en el caso en cuestión, el Fisco no admite el crédito fiscal por cuanto el proveedor no había cumplido con el pago del impuesto de la operación, y que, además, no tenía capacidad operativa para producir los bienes que estaba vendiendo. La CSJN rechazó estos fundamentos por insuficientes y, consecuentemente, en ese aspecto convalida el criterio de la Cámara que, en similar postura a la señalada por la

Procuradora General en el caso anterior, ha rechazado la posibilidad de que se ponga en cabeza del contribuyente comprador del producto que luego exporta -lo que permite ampliar el caso en que se computa como crédito fiscal en el mercado interno- la situación del proveedor, porque para eso el Fisco tiene las facultades suficientes para llevar adelante el control y exigencia a quien no haya cumplido.

- **ADM Argentina SA. CSJN 10/3/15. Recurso Ordinario.**

A favor del fisco.

Antecedentes:

La Sala 11 de la Cámara al revocar lo decidido por el juzgado de la anterior instancia, mantuvo las resoluciones AFIP por medio de las cuales el organismo recaudador rechazó parcialmente las solicitudes de reconocimiento de crédito fiscal del IVA vinculados con operaciones de exportación efectuadas en los períodos diciembre de 2002, febrero a diciembre de 2003, enero a diciembre de 2004 y enero a julio de 2005. La posición de la AFIP se fundó, en síntesis, en considerar que las facturas que instrumentaban los créditos fiscales impugnados reflejaban operaciones económicas inexistentes. Para decidir en tal sentido, el tribunal de alzada puso de relieve que mediante los actos administrativos cuestionados, el organismo fiscal había rechazado las solicitudes de reintegro del crédito fiscal de IVA por entender que dichos conceptos no se correspondían con la realidad económica de las operaciones de compra de cereal posteriormente exportado por la actora. Luego señaló que la jueza de la anterior instancia había considerado acreditada la veracidad de las referidas operaciones y el pago del IVA correspondiente con base en el peritaje contable obrante en la causa. Sin embargo, el a quo consideró que de acuerdo con la investigación efectuada por la fiscalización actuante ninguno

de los proveedores fiscalizados ni los terceros involucrados tenían capacidad económica, patrimonial, financiera ni operativa para realizar las aludidas operaciones, circunstancia que ponía en evidencia que los sujetos mencionados como proveedores no eran los verdaderos generadores de los créditos declarados por la actora, extremo que denotaba que la documentación respaldatoria no reflejaba la realidad económica de las operaciones. En tales condiciones, concluyó que al no existir relación entre el crédito fiscal facturado y el supuesto producto vendido, no se verificaba el primer recaudo legal del reintegro consistente en la existencia de la operación generadora del crédito en cuestión. En síntesis, el a quo sostuvo que no se trataba de hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos de sus proveedores sino de poner de relieve que la prueba producida en autos carecía de virtualidad para sustentar la veracidad de las operaciones impugnadas frente a la constatación de las circunstancias aludidas y para desvirtuar las conclusiones a las que llega el organismo recaudador. Por último, destacó que el caso sub examine difería del supuesto contemplado en la causa "Bildown S.A." resuelta por esta Corte, en atención a que en el referido precedente las impugnaciones del organismo recaudador se habían sustentado en el cuestionamiento de operaciones realizadas con determinados proveedores sobre la base de que las facturas involucradas no cumplían ciertos requisitos reglamentarios, y no se encontraba en debate en esa causa la existencia y materialidad de las operaciones realizadas entre el contribuyente y sus proveedores. Además, el ente fiscal señalaba que el derecho al reintegro del IVA por exportación se hallaba condicionado al efectivo ingreso del gravamen al Fisco por parte de los proveedores. A ello agregó que si la actora había pagado indebidamente el IVA correspondía que lo reclame a quien ilegítimamente lo percibió pero no al organismo recaudador toda vez que no podía oponer a este último las consecuencias de operaciones cuya

ilegitimidad había quedado demostrada en autos. Contra esa sentencia ADM Argentina S .A. interpuso recurso ordinario de apelación, que fue concedido.

Sentencia:

En cuanto a la impugnación de las operaciones examinadas en autos, los argumentos expuestos por la apelante no constituyen -como es imprescindible- una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados por el a quo en su sentencia, circunstancia que conduce a declarar la deserción del recurso (art. 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Fallos: 310:2914; 311:1989 y 312:1819, entre otros) . No aportan elementos nuevos de convicción para desvirtuar lo decidido, en especial, en lo referente a la ausencia de capacidad operativa, comercial y financiera de los proveedores impugnados para vender a la actora los bienes facturados, y a la ausencia de demostración por la accionante, en las indicadas circunstancias, de la efectiva realización de las operaciones en cuestión. En tales condiciones, contrariamente a lo sostenido en el memorial de agravios presentado ante esta Corte resulta inaplicable al caso de autos la doctrina sentada en la causa "Bildown", por cuanto, según surge de lo anteriormente expuesto, y a diferencia de la situación examinada 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 apelante ha omitido demostrar la veracidad de las que alegó haber realizado con los proveedores consignados en las facturas impugnadas. Por otra parte, corresponde rechazar los agravios referentes a que la cámara le habría exigido al accionante que acreditara -a fin de comprobar la existencia de las operaciones-, que "los proveedores estaban en regla y que cumplieron con los deberes formales y sustantivos a su cargo, o que demostrase "la correcta situación fiscal" y la "definitiva identidad" de aquéllos. En efecto,

tales agravios se fundan en afirmaciones genéricas y dogmáticas que denotan una mera discrepancia con lo decidido. También corresponde desestimar los agravios fundados en la alegada existencia de los granos exportados, en el cumplimiento del requisito establecido en el art. 12 in fine de la ley de IVA y en la retención e ingreso del 70% de los débitos fiscales consignados en las facturas impugnadas por parte de la actora. En lo concerniente a tales aspectos, la apelante no ha rebatido eficazmente el argumento central tenido en cuenta por el a quo para decidir como lo hizo, consistente en señalar que ante la falta de veracidad de las operaciones impugnadas no se verifica el primer recaudo legal del reintegro referido a la existencia de la operación generadora del crédito correspondiente. Sobre el punto resulta ilustrativo puntualizar que la norma incorporada a continuación del arto 43 de la ley de IVA luego de señalar que "los exportadores tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo del artículo precedente con el sólo cumplimiento de los requisitos formales que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA" aclara que el trámite es susceptible de ser impugnado posteriormente "cuando a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación previstas en los artículos 33 y siguientes de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, mediante los procedimientos de auditoria que a tal fin determine el citado Organismo, se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen a la aludida acreditación, devolución o transferencia". Resulta claro que la norma transcrita subordina el derecho a la restitución del IVA del exportador a la circunstancia de que el crédito fiscal resulte legítimo o procedente, extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como se advirtió, el impuesto facturado cuyo reintegro

pretende la actora surge de operaciones con ciertos proveedores cuya existencia no ha sido acreditada. Asimismo resulta inadmisibile el planteo de la actora dirigido a señalar que las resoluciones administrativas resultan nulas por cuanto habrían sido dictadas con afectación de la garantía constitucional del debido proceso en atención a que "la pretendida condición de apócrifos de los proveedores de ADM fue determinada por la AFIP sin ninguna participación de mi mandante". En efecto, nada impidió a la actora controvertir en el curso del pleito la procedencia de las impugnaciones efectuadas por el ente recaudador y ejercer de esa manera su derecho de defensa. Finalmente, tampoco puede prosperar la pretensión de la accionante de hacer extensivos los efectos de la sentencia dictada el 14 de octubre de 2011 por el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2, en cuanto señala que allí se "dispuso que la conducta de mi mandante no importó la evasión de tributo alguno de que pudiera considerársele responsable". Al respecto, cabe poner de relieve que el juez interviniente hizo lugar a la desestimación de la denuncia solicitada por el Fiscal de la causa "por imposibilidad de proceder (art. 180 último párrafo, del c. P.P.N)", aunque lo cierto es que del dictamen de aquél surge que la cuestión ventilada en las presentes actuaciones no fue allí decidida pues si bien concluyó que "no se advierte un actuar ardidoso por parte de ADM Argentina S.A., en los términos del arto 1 de la ley penal tributaria", la referida conclusión fue formulada "sin perjuicio de que el ente recaudador considere poseer elementos suficientes para calificar de apócrifos a los proveedores de ADM Argentina S.A., cuestión que no se pretende poner en discusión por el presente dictamen".

Comentario:

No se demuestra la capacidad operativa, comercial y financiera de los proveedores impugnados para vender a la actora los bienes facturados, no se demuestra la efectiva realización

de las operaciones. Cabe resaltar que en el presente caso se debate sobre la existencia y materialidad de los bienes, situación que no logra probarse.

- **Feretti Felix Eduardo CSJN 10/03/15. Recurso Ordinario.**

A favor del fisco.

Antecedentes:

Se impugnó crédito fiscal con origen en facturación apócrifa en tanto se tuvo por comprobado que los proveedores indicados no habían realizado las operaciones de venta expresadas en dichos comprobantes. El TFN priorizó las formas y apariencias por sobre la realidad económica subyacente. En concreto revocó la determinación de oficio por considerar que el organismo pretendió colocar en cabeza del contribuyente la obligación de control fiscal de sus proveedores. La Cámara confirmó la sentencia del TFN por cuanto estimó que no se verificaban razones de peso que permitan descalificar el fallo apelado en cuanto al examen de los hechos. Destacó que el carácter de revisión limitada que posee el recurso de apelación limitada del art. 86 de la Ley 11.683 hace que no puedan ser reconsideradas las cuestiones de hecho y prueba salvo arbitrariedad, situación que descarto en el caso.

Sentencia:

La CSJN tuvo presente que el contribuyente Feretti se dedicaba a la compraventa de chatarra y que encomendaba a un tercero la gestión de recolección, traslado, entrega y venta de tal material a la empresa Sicamar Metales SA. Asimismo la Corte efectuó una revisión de las pruebas colectadas en autos, y puntualizó que dos de los proveedores impugnados declararon que no se dedicaban a la venta de chatarra. Ergo surge de las probanzas producidas que los supuestos proveedores no son otra cosa que “hombres de paja” o interpósitas personas en la cadena de

comercialización. La realidad económica indicaba que era aquel tercero quien indujo a los supuestos proveedores a que se inscriban ante el Fisco, abrieran cuentas bancarias (que administraba aquel) e imprimieran talonarios de facturas, ello a cambio de sendas contraprestaciones.

A fin de juzgar acreditada la existencia de las operaciones que habrían realizado los proveedores impugnados en autos, el Tribunal Fiscal solamente contempló el peritaje contable - cuyas conclusiones fueron elaboradas a partir del examen de los aspectos extrínsecos de los elementos allí examinados, sin considerar que según surge de la prueba testimonial reseñada en el considerando 5° de la presente sentencia los sujetos consignados en la documentación compulsada no intervinieron en las transacciones instrumentadas sino que prestaron su identidad a los efectos de aparecer como proveedores del contribuyente con la coordinación del señor Villarino. Sobre el punto cabe poner de relieve que el a quo convalidó el cómputo de los créditos fiscales emergentes de las facturas observadas, y en consecuencia, revocó la determinación tributaria en el aspecto mencionado, no obstante tener presente que "las facturas de los tres proveedores cuestionados no correspondían a operaciones llevadas a cabo directamente por éstos, sino por el Sr. Eduardo Villarino, quien cobraba una comisión a cambio de vender materiales, entre otros, al Sr. Feretti; el cual a su vez se dedicaba a la adquisición y venta de chatarra, actuando como intermediador de Sicamar Metales S.A."

El último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "en todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de

servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponible ...", Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó.

Comentario:

Lo trascendente es que la Corte afirma que el TFN efectuó un análisis superficial de los fundamentos de la determinación de oficio, y que ha incurrido en graves deficiencias de valoración de la prueba rendida. Tal yerro en la valoración probatoria habría sido suficiente para habilitar a la Cámara para que revisara lo decidido por el TFN. En este caso la Corte discrimina con absoluta claridad y agudeza la sustancia de las formas. En rigor de verdad debe decirse que para considerar acreditada la existencia o no de las operaciones supuestamente realizadas por tales proveedores, no alcanza con la instrumentación en facturas emitidas por estos ni la contabilización de las mismas. Esta es la forma o la apariencia, la cual necesariamente se encuentra al servicio de la realidad sustancial de los hechos.

- **CBC Asociados SRL. CSJN 9/6/15. Recurso Ordinario.**

A favor del contribuyente parcialmente.

Antecedentes:

La AFIP determinó de oficio las obligaciones tributarias de CBC Asociados S.R.L. frente al impuesto al valor agregado, en el impuesto a las ganancias, en concepto de salidas no documentadas, y el saldo a favor del fisco en el impuesto a las ganancias. Para así proceder, el organismo recaudador impugnó los gastos deducidos por la empresa actora en el impuesto a las ganancias y los créditos fiscales computados por aquélla en el impuesto al valor agregado, originados en operaciones que habría realizado con los proveedores Pirnecor S.A. y Montical S.R.L. a las que consideró inexistentes y su documentación apócrifa. Contra las resoluciones mencionadas la actora interpuso el recurso de apelación. El Tribunal Fiscal, en cuanto al fondo del asunto, revocó parcialmente la determinación impositiva, excepto en lo atinente a la impugnación de una parte de las operaciones atribuidas al proveedor Montical S.R.L., aspecto en el que la confirmó. Para decidir en el sentido indicado el aspecto sustancial de la controversia, en primer lugar, desestimó las objeciones formuladas por la AFIP respecto de la existencia de las operaciones que la actora realizó con Pirnecor S.A. Y negó el carácter apócrifo que el organismo recaudador atribuyó a las respectivas facturas respaldatorias. Por otra parte, tuvo por ciertas una serie de operaciones realizadas con Montical S.R.L. En cambio, consideró inexistentes otras operaciones atribuidas al mencionado proveedor con fundamento en que la actora no había acompañado los pertinentes recibos de pago y tampoco había informado el medio de cancelación de las respectivas obligaciones.

La Cámara, en lo referente al fondo de la controversia, por una parte confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal en cuanto tuvo por acreditada la realización de las operaciones de la accionante con la empresa Pirnecor S.A. A tal efecto consideró que: i) el citado proveedor había reconocido las operaciones efectuadas con la actora y habían sido aportados números de facturas

y de cheques mediante los cuales aquellas habían sido canceladas, ii) la actora había presentado las facturas y los recibos pertinentes y efectuado las retenciones en el impuesto a las ganancias y iii) el Fisco había constatado la coincidencia entre los datos emergentes de los recibos de pago y la información dada por Pirnecor S.A. Por el contrario, revocó la sentencia del Tribunal Fiscal en cuanto había dejado sin efecto la determinación tributaria en los impuestos a las ganancias y al valor agregado originada en la impugnación de una serie de operaciones atribuidas a la empresa Montical S.R.L. Para decidir en el sentido indicado -lo que importa convalidar en este aspecto el ajuste efectuado por el organismo recaudador- el a quo sostuvo que las irregularidades constatadas por la AFIP -consistentes en i) la falta de localización del domicilio declarado por el contribuyente y la ausencia de depósitos o galpones en el lugar indicado; ii) la omisión de presentación de declaraciones juradas, iii) la ausencia de cuentas bancarias y de bienes registrables; iv) la falta de comprobación del lugar de entrega de las mercaderías y el de su destino; y v) la cancelación de las operaciones mediante cheques endosados por un sujeto que habría actuado en calidad de socio gerente de la sociedad mediante la utilización de una firma ilegible, sin consignar nombre ni DNI, y que luego fueron cobrados por sociedades de bolsa o empresas o personas físicas-, ponían en duda la veracidad de las operaciones observadas, motivo por el cual, en su concepto, la actora debía acreditar la existencia de aquellas, extremo que no se había verificado en las presentes actuaciones. Por lo demás, en línea con lo expuesto, concluyó que la falta de comprobación de las operaciones mencionadas daba lugar a la determinación del impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas. (art. 37 de la ley del tributo). Para ello consideró, con cita de Fallos: 326:2987, que una salida de dinero carece de documentación, a los fines de la norma mencionada, 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 a su verdadero beneficiario. En lo demás, confirmó la sentencia apelada en cuanto ratificó el ajuste fiscal fundado en la impugnación de las operaciones atribuidas al mencionado proveedor Montical S. R. L. que el tribunal administrativo había considerado apócrifas. Contra tal sentencia, ambas partes interpusieron sendos recursos ordinarios de apelación, que fueron concedidos

Sentencia:

Los agravios expuestos por el organismo recaudador no constituyen -como es imprescindible- una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados por el a quo en su sentencia, circunstancia que conduce a declarar la deserción del recurso pues las razones expresadas en el memorial no son suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados por la sala para llegar a la decisión impugnada (art. 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Fallos: 310:2914; 311:1989; 312:1819; 317: 1365, entre otros) . En lo atinente a la revocación del ajuste efectuado sobre la base de la impugnación de las operaciones realizadas por la accionante contra la empresa Pirnecor S.A., las críticas se reducen a la reiteración de planteas formulados en piezas precedentes ante las instancias anteriores y sin desarrollar argumentos que logren desvirtuar las razones en que se sustenta lo decidido por el a quo sobre el punto, en particular, en cuanto a que la prueba producida en autos permitió comprobar el circuito económico financiero de las operaciones objetadas por el Fisco . Los argumentos expuestos en el memorial de agravios de la actora tampoco tienen 'entidad para reflitar los argumentos de hecho y de derecho en que se sustenta la decisión de la cámara en cuanto motiva el recurso de dicha parte. Al respecto cabe señalar, en lo relativo a los ajustes

vinculados con operaciones atribuidas a Montical SRL, que la recurrente no logra desvirtuar lo relativo a la falta de localización del domicilio declarado por el mencionado proveedor, la inexistencia de depósitos o de galpones en el lugar indicado, la ausencia de cuentas bancarias y de bienes registrables, la falta de comprobación del lugar de entrega de los bienes y, en definitiva, la ausencia de demostración por la accionante, en las indicadas circunstancias, de la efectiva realización de las operaciones, como así también del verdadero beneficiario de las erogaciones realizadas. Asimismo resulta inconducente la cita del caso "Bildown" (Fallos: .334:1854), por cuanto, según surge de lo anteriormente expuesto, y a diferencia de la situación examinada por el Tribunal 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 Montical S.R.L. Por ello, se declaran desiertos los recursos ordinarios de apelación interpuestos por ambas partes.

Comentario:

El Fisco verificó respecto del proveedor Montical SRL que no fue localizado en el domicilio declarado, en el que, además, no se localizaron depósitos ni galpones; no presentó declaraciones juradas, no tenía cuentas bancarias ni bienes registrables, no se comprobó el destino de las mercaderías; se pagó con cheques endosados por alguien que dijo ser socio gerente, tratándose de una firma ilegible, y no consignándose el nombre ni el DNI, cheques que posteriormente fueron cobrados por sociedades de bolsas o empresas y/o personas físicas, solo cabe concluir que el Fisco tenía elementos suficientes para impugnar las operaciones declaradas.

- **Molinos Río de la Plata SA. CSJN 25/8/15. Recurso Ordinario.**

A favor del fisco.

Antecedentes:

La Cámara al confirmar lo decidido por el juzgado de la anterior instancia rechazó la demanda mediante la cual la actora impugnó la resolución del Fisco que, a su vez había rechazado los recursos que la accionante había interpuesto contra las resoluciones dictadas en el ámbito de la AFIP- por las cuales ese organismo rechazó las solicitudes de reconocimiento de crédito fiscal del IVA vinculado con operaciones de exportación. La posición de la AFIP se fundó, en síntesis, en considerar que los proveedores que surgían de la facturación examinada no habían realizado las operaciones de venta de cereales allí expresadas en atención a la ausencia total de capacidad operativa, económica y financiera para llevarlas a cabo, lo que impedía considerar que aquellos resultasen los generadores genuinos del crédito fiscal que la empresa actora solicitaba en devolución. Para decidir en tal sentido, el tribunal de alzada señaló que a los efectos del reintegro del tributo vinculado con operaciones de exportación contemplado en el art. 43 de la ley de impuesto al valor agregado resulta necesario que los exportadores den cumplimiento a ciertos requisitos formales y que acrediten la existencia de las operaciones que originan los respectivos pedidos de devolución del impuesto. En ese sentido, puso de relieve que la prueba aportada por la empresa actora no permitía acreditar la realidad de las operaciones cuestionadas en autos, máxime cuando los hechos verificados por el Fisco respecto de los proveedores observados no habían sido cuestionados por aquella. En particular señaló que no se discutía la existencia formal de los proveedores mencionados sino de la efectiva realización de las operaciones que habrían sido acordadas entre ellos y la empresa exportadora, en atención a que según la verificación fiscal aquellos sujetos carecían de la capacidad operativa necesaria para realizar las transacciones comerciales declaradas. En cuanto a la resolución 1394/02, invocada

por la actora en sustento de su pretensión, el a quo consideró que sus cláusulas solamente tendían a la identificación y habilitación del operador, pero que de ningún modo podía entenderse que su observancia por parte de la empresa pudiera interpretarse como una indubitable comprobación de la existencia y capacidad de los vendedores para disponer del producto y proceder a su enajenación. En otro orden de cosas puso de relieve que no se trataba de hacer cargo a la actora de los incumplimientos de sus proveedores, sino que, ante las circunstancias constatadas por el Fisco Nacional, los documentos ofrecidos por la empresa carecían de virtualidad para demostrar la veracidad de las transacciones alegadas y esa circunstancia exigía la utilización de otros medios probatorios para su comprobación. Desde tal perspectiva juzgó que las medidas ofrecidas y producidas en autos, tales como las respuestas de los organismos oficiados no servían para demostrar la real existencia de las operaciones, como tampoco las certificaciones expedidas por la Bolsa de Cereales de Rosario, en cuanto solo certificaban la información que había sido suministrada por los interesados y no daba fe de la realización de aquellas. En tales condiciones, aseveró que cuando el ente recaudador se ocupa en forma específica de enunciar y demostrar los extremos que tornan carente de credibilidad a las operaciones invocadas y avalan el carácter apócrifo atribuido a la facturación emitida, debe interpretarse que el cumplimiento de los requisitos formales exigidos por las resoluciones aplicables no resulta suficiente para admitir la procedencia del crédito fiscal. Finalmente destacó que la actora no había desvirtuado el fundamento dado por la jueza de primera instancia para desestimar el pedido de que se tengan en cuenta las retenciones que habría practicado la empresa respecto de las operaciones cuestionadas. A ello agregó que los referidos ingresos constituyen un anticipo del gravamen a cargo del proveedor y que, en consecuencia, la actora carecía de legitimación para reclamarlos. En

consecuencia concluyó que el único habilitado para solicitar la devolución de lo retenido, según lo establecido en el art 81 de la ley 11.683, era el contribuyente obligado al pago. Contra esa sentencia Molinos Río de la Plata S.A. interpuso recurso ordinario de apelación que fue concedido.

Sentencia:

En la impugnación de las operaciones examinadas en autos, las razones expuestas por la apelante no son suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados para llegar a la decisión que motiva los agravios, pues sus críticas se reducen a la reiteración de planteas formulados en piezas precedentes' ante las instancias anteriores y no aportan elementos nuevos de convicción para desvirtuar lo decidido, en especial, en lo referente a la ausencia de capacidad operativa, comercial y financiera de los proveedores impugnados para vender a la actora los bienes facturados, y a la ausencia de demostración por la accionante, en las indicadas circunstancias, de la veracidad de las operaciones en cuestión. En tales condiciones, resulta inaceptable la postura de la apelante en cuanto pretende el recupero del impuesto facturado mediante la exclusiva acreditación del cumplimiento de los requisitos formales establecidos por el régimen de reintegro de IVA para exportadores. En efecto, cabe recordar que esta Corte ha sostenido recientemente 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 del IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley del IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes (confr. causa CSJ 685/2013 (49-F) /CS1 "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/ DG1",

sentencia del 10 de marzo de 2015) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa ADM Argentina S.A. c/ EN - AFIP - DG1 -, fallada en la misma fecha), extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como surge de lo antes expuesto, el tributo cuyo reintegro pretende la actora, no proviene de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas. Asimismo, tampoco puede prosperar el reclamo vinculado con las retenciones que la empresa habría practicado respecto de las operaciones impugnadas en autos. En efecto, en el memorial de agravios ante esta Corte no se formula una crítica concreta y razonada al juicio del a quo relativo a que la apelación deducida ante esa alzada no rebatía los argumentos dados por la jueza de primera instancia en sustento de su decisión, consistentes en que la apelante carecía de legitimación para efectuar el citado reclamo en atención a que las retenciones ingresadas constituyen un anticipo del gravamen en cabeza de su proveedor, lo que resultaba insoslayable máxime habida cuenta de que la cámara se encargó de puntualizar detalladamente las deficiencias de aquel recurso. Por ello, declara desierto el recurso ordinario.

Comentario:

En este caso la CSJN continua la línea sostenida en los precedentes ADM Argentina SA y Feretti Felix Eduardo en cuanto a que resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo a los efectos del cómputo del. crédito fiscal como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación.

Se agrega una cuestión relacionada con las retenciones efectuadas por la firma, considerando la CSJN que tampoco en ese punto se rebate el argumento de la instancia anterior

en cuanto a que la firma carecía de legitimación para efectuar el citado reclamo en atención a que las retenciones ingresadas constituyen un anticipo del gravamen en cabeza de su proveedor.

- **Frigorífico Verónica SA. CSJN 19/04/16. Recurso Ordinario.**

A favor del contribuyente.

Antecedentes:

La AFIP determinó de oficio la obligación tributaria del Frigorífico Verónica S.R.L. en el impuesto al valor agregado y la obligación tributaria del señor Martín Fidel Lamarche en su carácter de responsable solidario de las deudas precedentemente reseñadas, en los términos del art. 8° inc. a de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.). Ambos actos administrativos dejaron constancia de que se difería el tratamiento de la conducta fiscal de los responsables de acuerdo con lo establecido en el art. 20 de la ley 24.769. En lo que se refiere al fondo del asunto, el organismo recaudador impugnó los créditos fiscales computados en las declaraciones juradas del Frigorífico Verónica S.R.L. por considerar que las prestaciones que surgían de la facturación examinada, atribuidas al proveedor Faenas Beman S.A., resultaban inexistentes. Contra los citados actos administrativos la empresa actora y el señor Lamarche interpusieron sendos recursos de apelación ante el TFN. El mencionado tribunal rechazó, en primer lugar, la excepción de cosa juzgada opuesta por la AFIP respecto del recurso de apelación deducido por el señor Lamarche, y luego revocó ambas resoluciones determinativas. Para rechazar el referido planteo opuesto por el ente recaudador, el organismo jurisdiccional juzgó que Lamarche había interpuesto el recurso de apelación en término, al tener por válida la notificación practicada por la AFIP en el domicilio especial que aquel había constituido en las actuaciones administrativas. En lo relativo a la cuestión de fondo, el Tribunal Fiscal revocó la resolución determinativa de

oficio de la obligación tributaria a cargo de Frigorífico Verónica S.A. por considerar que el ente recaudador había impugnado las operaciones de compra de hacienda atribuidas al intermediario Faenas Beman S .A. con base "casi exclusivamente en la falta de ubicación de la firma impugnada y el desconocimiento manifestado por parte del director de dicha empresa", y que, en cambio, había omitido "indagar la cuestión puntual de las operaciones entre la contribuyente y la firma intermediaria". Al respecto puntualizó -en síntesis- que "las Guías de Traslado, Planillas de Romaneo en Plaza y Listas de matanza aportadas por la recurrente en esta instancia sirven de adecuado sustento probatorio de la verdad de las operaciones impugnadas; máxime, si se tiene en cuenta que las mismas han sido intervenidas por las distintas municipalidades y organismos oficiales, tal como son el ONCCA o el SENASA". Consecuentemente, al dejar sin efecto el ajuste tributario en cabeza de Frigorífico Verónica S.R.L., revocó también la determinación de oficio efectuada al señor Martín Fidel Lamarche en su carácter de responsable solidario de aquella. Posteriormente, la cámara, por una parte, desestimó los agravios del Fisco Nacional referentes al rechazo del planteo de cosa juzgada. En cuanto a la determinación del impuesto y sus accesorios, la cámara declaró desierto el recurso deducido por la AFIP y, en consecuencia, confirmó lo decidido por el Tribunal Fiscal. Al respecto, la Sala entendió que los agravios expresados por la AFIP ante esa alzada no cumplían los requisitos del arto 265 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, pues no lograban rebatir los fundamentos dados por el Tribunal Fiscal en sustento de su decisión. En tal sentido, destacó que el organismo recaudador había expuesto una argumentación escueta, dogmática y genérica, que no se refería en forma circunstanciada a los hechos de la causa, y que tampoco refutaba las apreciaciones efectuadas por el organismo jurisdiccional respecto a la suficiencia probatoria de los elementos agregados a

la causa para acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas. En particular señaló que la AFIP no se había hecho cargo de las conclusiones 'del organismo jurisdiccional en cuanto a que: i) el proveedor Faenas Beman S.A. no era una empresa creada a los efectos de generar créditos fiscales, ii) la actora había realizado operaciones comerciales con otros frigoríficos, tales como Tajsá S.A., Neopalm S.A. y Matadero y Frigorífico Federal S.A., iii) el organismo fiscal no refutó los informes producidos por las municipalidades de Magdalena, Tordillo, Dolores, Castelli y Punta Indio, que habían intervenido en la confección de las 'guías de traslado' de hacienda indicadas por el contribuyente, como tampoco el valor probatorio que surgía de las Planillas de Romaneo y Listas de Matanza en las que habían tomado intervención otros organismos públicos tales como el ONCCA y el SENASA. Contra esa sentencia el Fisco Nacional interpuso recurso ordinario de apelación, que fue concedido.

Sentencia:

No obstante la aludida procedencia formal, el recurso interpuesto ante esta Corte resulta inatendible, pues la apelante no formula, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados en las anteriores instancias, circunstancia que conduce a declarar la deserción del recurso, desde que las razones expuestas en el memorial respectivo deben ser suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados en la sentencia para llegar a la decisión impugnada (confr. arto 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Fallos: 315:689; 316:157, entre muchos otros). La AFIP no logra rebatir el argumento del a quo, que lo llevó a declarar desierta la apelación deducida por aquel organismo en lo relativo a la determinación del tributo, consistente en que ante esa alzada el ente recaudador no se había hecho cargo de refutar -en los términos' exigidos por el art. 265 del

Código Procesal civil y Comercial de la Nación- la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto juzgó que las guías de traslado, Planillas de Romaneo en Plaza y Listas de Matanza aportadas por la actora daban adecuado sustento probatorio a la veracidad de las operaciones impugnadas por el ente fiscal; máxime al haber sido aquellas intervenidas por distintas municipalidades y organismos oficiales, tal como el ONCCA y el SENASA. Al respecto, la representación de la AFIP alega que la actora desarrolló una actividad tendiente a "crear una imagen de aparente regularidad" y alude a ciertos indicios constatados por la fiscalización, pero que no constituyen prueba categórica que logre desvirtuar el razonamiento del Tribunal Fiscal en cuanto a la existencia de las aludidas operaciones ni la conclusión del a quo acerca de la insuficiencia de los agravios expresados ante aquella instancia. Declara desierto el recurso ordinario.

Comentario:

Luego de analizar la prueba producida se revocó la determinación, pues la actora probó la real existencia de la firma intermediaria que había sido tachada de apócrifa por el Fisco, mediante oficios a los distintos municipios y organismos encargados de tramitar e intervenir las denominadas "guías de traslado". Asimismo, se produjo pericia contable sobre la documental emitida, tanto por la empresa impugnada como en los romaneos de playa y listas de matanza presentados ante la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario, que validó la operatoria llevada a cabo. Todo ello sirvió de adecuado sustento probatorio de la verdad de las operaciones impugnadas.

Resulta interesante el producido probatorio y su valoración relacionado con la intervención de distintos organismos públicos tales como ONCCA, SENASA, que llevan a sustentar la veracidad de las operaciones.

- **INDIZACIÓN**

La indización se realizó utilizando descriptores a efectos de identificar situaciones particulares que se presentan en los casos analizados.

Anexo.

- **CONCLUSIÓN**

El análisis de las sentencias permite confirmar la importancia que reviste la producción probatoria toda vez que la temática trata casi exclusivamente una cuestión de hecho y prueba.

Merece mencionar la escasa cantidad de sentencia que llegan al Alto Tribunal, especialmente en los últimos años. Puede visualizarse que a partir del año 2016 casi no se trataron casos relacionados con facturas apócrifas, siendo un tema de continuo debate entre los contribuyentes y el organismo fiscal.

Cabe tener presente, en relación a ello la doctrina del pronunciamiento de la CSJN en el caso "Anadon", del 20 de agosto de 2015, por el que declara la inconstitucionalidad del artículo 24, inciso 6º, apartado a, del decreto-ley 1285/58;