

JURISPRUDENCIA SOBRE FACTURAS APÓCRIFAS

El presente *abstract* no pretende agotar todas las situaciones fácticas que se presentan en la materia, sino que sólo persigue el objetivo de sintetizar algunas sentencias que consideramos relevantes sobre el tema al 31 de julio de 2013.

I. DESCRIPCIÓN DEL TEMA:

El Fisco Nacional objeta las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias (impugnación del gasto), al valor agregado (impugnación del crédito fiscal) y aplica el impuesto a las ganancias sobre salidas no documentadas, al considerar apócrifas las facturas de los proveedores del contribuyente por verificarse determinadas situaciones fácticas que hacen presumir la inexistencia de las operaciones declaradas por el sujeto pasivo.

II. NORMAS APLICABLES.

II. 1. LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.

Artículo 2°: 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. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

Artículo 8°: Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:

.....

Inciso h: Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de la presente ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.

NOTA: Cabe señalar al respecto que la consecuencia de la omisión de acreditar esa existencia viene impuesta por el artículo 34 de la ley 11683, el que se encuentra en pugna con el artículo 2° de la Ley 25345 y ha sido motivo de diversos pronunciamientos judiciales.

Artículo 33.1: Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

El Poder Ejecutivo nacional limitará la obligación establecida en el párrafo precedente, en función de indicadores de carácter objetivo, atendiendo la disponibilidad de medios existentes para realizar, la respectiva constatación y al nivel de operaciones de los contribuyentes.

(Artículo sin número incorporado por art. 1° , punto VII de la Ley N° 25.795 - B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

Decreto 477/2007 (BO: 7/5/2007): obliga a cumplir tal responsabilidad a los siguientes sujetos:

- 1) los exportadores y sujetos que realicen actividades asimilables a la exportación, con carácter de habitualistas;
- 2) contribuyentes que actúen como agentes de retención del impuesto al valor agregado;
- 3) contribuyentes que reciban comprobantes electrónicos; y
- 4) Estado nacional y sus dependencias y/u organismos dependientes, centralizados, descentralizados o autárquicos.

II.2. LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

Artículo 37: Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además, estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo.

Artículo 38: No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos:

- a) Cuando la DGI presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes.
- b) Cuando la DGI presuma que los pagos -por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

D.R. Impuesto a las ganancias:

Artículo 55: Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de los respectivos comprobantes o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el artículo 37 de la ley, que recae sobre tales retribuciones.

En los casos en que por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presuma con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario, podrán ser descontadas en el balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior.

En caso de duda deberá consultarse a la AFIP, entidad autárquica en el ámbito del MEyOySP.

Tampoco corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el artículo 37 de la ley sobre las salidas no documentadas, cuando existan indicios suficientes de que han sido destinadas a la adquisición de bienes. En tal 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.

El impuesto a que se alude en este artículo, será ingresado dentro de los plazos que establezca la citada ADMINISTRACION FEDERAL.

II.3. LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Artículo 12: Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior 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 o prestaciones de servicios —incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso— 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.

.....

Artículo 37: Los responsables inscriptos que efectúen ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravadas a otros responsables inscriptos, deberán discriminar en la factura o documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación, el cual se calculará aplicando sobre el precio neto indicado en el artículo 10, la alícuota correspondiente.

En estos casos se deberá dejar constancia en la factura o documento equivalente de los respectivos números de inscripción de los responsables intervinientes en la operación.

No obstante lo dispuesto en los párrafos primero y segundo de este artículo, la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA podrá disponer otra forma de documentar el gravamen originado por la operación, cuando las características de la prestación o locación así lo aconsejen.

III. JURISPRUDENCIA DESTACADA.

MARCO TEÓRICO DE LA INVERSIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA

Una vez demostrado el sustento fáctico en que se fundamentó una presunción, se produce una inversión en la carga de la prueba, siendo el sujeto pasivo de la obligación tributaria quien tenga que demostrar las circunstancias descalificadoras; empero, debería garantizársele al contribuyente que la prueba en contrario no sea de imposible cumplimiento. Mientras no se produzca la probanza correspondiente, la determinación impositiva gozará de legalidad.

Por otra parte, se ha sostenido que cuando por la utilización de técnicas presuntivas acaezca la dificultad de que la prueba en contrario sea de imposible cumplimiento, tanto la AFIP como el TFN deberían aplicar los criterios de ‘facilidad probatoria’, de forma de atribuir dicha carga a la parte más próxima a la fuente, esto es, a la que le resulte más sencillo la demostración de los hechos. Ver *supra* fallo “MOLLA, PEDRO JOSÉ”.

SUMARIOS

Simple sospecha

SENTENCIA: “GARCÍA, JAIME”, TFN, SALA “A”, 24/4/1998.

SÍNTESIS: No basta una simple sospecha para invertir la carga de la prueba, pues para que dicha carga recaiga sobre el sujeto es menester que el Fisco Nacional produzca la demostración que otorgue soporte a sus pretensiones.

SUSTENTO DE LA PRETENSIÓN FISCAL.

Objeciones sobre la realidad económica de las operaciones

SENTENCIA: “MARIANETTI, DANIEL” - TFN - SALA “A” - 4/2/2001

SÍNTESIS: En el régimen de la ley 11683 la determinación de oficio sobre base cierta es prioritaria; sin embargo, el Fisco puede apartarse de la misma y buscar otros elementos de juicio cuando los aportados por el sujeto pasivo de la obligación tributaria no son confiables o se detectan irregularidades en la documentación y/o registración de las operaciones vinculadas al hecho imponible. La existencia de una contabilidad no objetada no exime al interesado del deber de aportar otras pruebas cuando el ente recaudador, fundado en presunciones legales o simples, verifica factores no expuestos o reflejados incorrectamente en los registros contables que inciden sobre el monto de la renta imponible.

En la causa, del cuerpo de antecedentes administrativos surgen:

- La supuesta presidente no reconoce su firma en el formulario de inscripción ante la DGI.
- Los datos del representante del proveedor XX en el contrato de alquiler son falsos.
- En el domicilio legal que surge del estatuto nadie conoció a la firma.
- El domicilio fiscal se encuentra desocupado.
- Desde su inscripción no se registran presentaciones ni pagos de impuestos.
- Las actividades que pretende haber desarrollado la fiscalizada según surge de las facturas de venta verificadas, resultan extremadamente diversificadas (no son muchas las empresas que venden al mismo tiempo sistemas de computación, yeguarizos, piedras, servicio de vigilancia, ropa de trabajo, artículos de limpieza, publicidad, proyectos de arquitectura, etcétera).
- Un número importante de usuarios de las facturas del proveedor XX reconoció la falsedad de las compras declaradas.

En autos, no se discutió la existencia de la documentación (facturas y recibos) que amparó las operaciones objetadas, sino la realidad de las operaciones.

Las actividades que el proveedor tiene denunciadas pueden constituir un indicio determinante de la existencia de operaciones apócrifas.

En ese contexto, se destacó que la actora no logró demostrar la autenticidad de las operaciones cuya existencia fuera cuestionada, ni la correspondencia en la utilización de los bienes supuestamente adquiridos a la supuesta empresa con su operatoria. Tampoco se comprobó que el supuesto recibo detalle la fecha y la forma de pago de la factura impugnada, ni que los bienes hayan sido efectuados para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

SENTENCIA: “RABAJ, RUBÉN D.” - T.F.N. - SALA “A” - 24/9/2001

SÍNTESIS: Si bien la sola circunstancia de que los proveedores no incluyeran en sus DDJJ los débitos fiscales relativos a dichas operaciones no configura un elemento suficiente para objetar la realidad económica de las transacciones, los elementos colectados por la auditoría fiscal, tal como no haberse exhibido a los actuantes los recibos de pago de las transacciones impugnadas permiten sostener la inexistencia de las mismas, quedando a cargo de la contribuyente las probanzas en contrario.

La actora no demostró el circuito comercial alegado, en tanto no se advierten ni el pago de las operaciones ni la forma en que se transportaron las mercaderías, por lo que corresponde concluir que le asiste razón al Fisco cuando impugnó los créditos fiscales.

SENTENCIA: “PESQUERA SAN NICOLÁS S.R.L.”, TFN, SALA “B”, 16/12/2005.

SÍNTESIS: Es reprochable la actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resultan de su exclusivo interés. Una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las DDJJ o con saldo a favor, circunstancias ajenas al adquirente y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno y otra cosa es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y, como corolario, una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno (gerentes, domicilios reales, depósitos, seguros, acreditación de medios de

pago fehacientes, sujetos encargados de la cobranza, etc.) tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resultan de su exclusivo interés.

SENTENCIA: “EMPRESA DE COMBUSTIBLE ZONA COMÚN SA” - TFN - SALA “B” - 23/5/2005

SÍNTESIS: Dado que el Fisco logró obtener información sobre la empresa proveedora - Base Apoc y DDJJ-, la cual resulta suficiente a los efectos de demostrar un anormal funcionamiento por parte de la misma, si en la determinación del Fisco se cuestionan las operaciones o la autenticidad de los hechos económicos, como sucede en el caso "sub examine", corresponde a la actora aportar prueba suficiente para acreditar la realidad de las mismas. La mera existencia de una factura no acredita *per se* la operación comercial, sino que es necesaria su constatación en el campo de los hechos, toda vez que el sistema legal opera sobre la realidad de las operaciones.

No habiéndose ubicado al tercero interviniente en el domicilio fiscal que figura en sus facturas, así como tampoco la actora se ha encargado de brindar otro domicilio o vía alternativa de contacto efectivo, no resulta posible tener por acreditada la identidad y existencia material de la empresa con la que habría operado y en consecuencia debe confirmarse la resolución apelada.

Si bien no puede exigírsele a los contribuyentes un análisis de la situación fiscal de cada empresa con la que operan, sí cabe requerir la de la identificación fiscal, que exige la razonable comprobación del domicilio fiscal real.

SENTENCIA: “PSERGA, JUAN Y ESPÍNDOLA, MIGUEL” - CNFED. CONT. ADM. - SALA I - 9/4/2002

SÍNTESIS: La actora no conservó alguna documentación de soporte de las entregas efectuadas; no se acreditó el modo en que habrían sido canceladas las facturas y, sobre ello, destacó el remanido argumento relativo a que el sistema de pago consistía en la entrega de cheques de terceros. Tampoco demostró la correspondencia entre la mercadería inventariada o vendida y la adquirida. Se puso de resalto que no importa si las facturas extrínsecamente eran correctas, lo que significa que nadie puede invocar el derecho a computar un beneficio tributario sobre la base de documentación falsa.

SENTENCIA: “TORIA SA” - CNFED. CONT. ADM. - SALA V - 26/8/2010

SÍNTESIS: La mera existencia de facturas en legal forma no habilita sin más al cómputo del crédito.

Si bien no es suficiente que los terceros proveedores emisores de ellas no puedan ser hallados u omitan contestar los requerimientos del Fisco relativos a las operaciones realizadas con el contribuyente sujeto a la inspección, o se limiten a negar que han realizado esas transacciones, es necesario determinar si los terceros a los que se dirigen los interrogantes sobre la veracidad de dichas operaciones tenían en su poder los formularios con los números de facturas correspondientes, si registraron esas operaciones y a nombre de quién lo hicieron.

Si el adquirente emitió cheques que den cuenta del efectivo pago de las mercaderías o servicios a los proveedores, si las ventas o prestaciones gravadas constan en remitos u otros documentos que den cuenta de las entregas o el transporte de la mercadería, así como la habitualidad y número de las transacciones realizadas con el mismo proveedor o cualquiera de las restantes circunstancias que, según el criterio de la realidad económica y el orden natural de los negocios, todo ello resultaría indicativo de la realidad de las operaciones cuya veracidad ha sido concretamente puesta en duda. Sin embargo, de las constancias de la causa resulta que el Tribunal Fiscal dio por decaído el derecho de recurrente a producir la prueba pericial contable e informativa, de manera que en la especie la interesada no produjo prueba sobre ninguno de los aspectos referidos.

SENTENCIA: “AGROINDUSTRIAL JUNÍN SRL” - CNFED. CONT. ADM. - SALA IV - 14/11/2006

SÍNTESIS: Corresponde confirmar el criterio sustentado por el organismo jurisdiccional que confirmó la resolución determinativa efectuada en el impuesto al valor agregado a raíz de la impugnación de créditos fiscales provenientes del cómputo de facturas que el Fisco consideró apócrifas. En efecto, no se ha podido probar la existencia real de las operaciones cuyos créditos fiscales pretendió utilizar, pues del informe pericial no surge quiénes y cómo se habían cobrado los cheques de las facturas impugnadas toda vez que la actora registraba su contabilidad en forma global.

SENTENCIA: “MOLLA, PEDRO JOSÉ” - CNFED. CONT. ADM. - SALA IV - 27/4/2007

SÍNTESIS: 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. Asimismo, y en materia probatoria, se ha reconocido que las exigencias derivadas del artículo 377 del Código de Procedimientos en lo Civil y Comercial de la Nación deben ser

interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio. Dicha directiva resulta particularmente relevante en el caso si se observa que, frente a la natural dificultad que pesaría sobre el organismo fiscal de tener que probar la "no existencia" de las operaciones observadas ante las particularidades advertidas por ese organismo que creaban una seria duda sobre su acaecimiento, es el contribuyente quien se encuentra en mejores condiciones de demostrar por distintos medios de prueba sobre la verdad de sus dichos.

Las modernas tendencias probatorias predicen que son ambas partes las que deben conformar el plexo probatorio, llegándose a sostener que el "favor probationis" se inclina por poner el peso de la acreditación sobre la parte que está en mejores condiciones de hacerlo, superándose el sistema de las reglas clásicas absolutas en la materia, desplazándose la misma en cabeza de la parte que se encuentra en mejores condiciones para producirla. En el caso, frente a los elementos aportados por el ente fiscal, pierden credibilidad las operaciones denunciadas, siendo el contribuyente quien se encuentra en mejores condiciones de probar la existencia real de aquéllas, lo que no ha sucedido en autos.

De las constancias obrantes en el expediente, surge en particular que:

A) En relación a XX SA no solamente los inspectores actuantes no localizaron a la empresa en su domicilio fiscal, sino que el código de actividad declarado según la RAEA (base de datos del organismo fiscal) era el de producción agropecuaria y el concepto facturado al señor Molla era el de detección, sondeo y estaqueo de zona de cañerías.

B) Con respecto a ZZ SA el domicilio fiscal no coincidía con el declarado por la empresa y la actividad declarada según la RAEA y lo informado por el estudio contable que llevaba la contabilidad, era la de una estación de servicio.

SENTENCIA: “EMPRESA DE COMBUSTIBLE ZONA COMÚN SA” - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 17/3/2009

SÍNTESIS: Se concluyó que había quedado establecido que el contribuyente efectuó diversos pagos por operaciones sin haberse comprobado la efectiva existencia del cocontratante ni el correspondiente ingreso de bienes y/o servicios en vinculación con su propia actividad; de tal modo que no habiendo aportado la contribuyente elementos tales como presupuestos, notas de pedido, remitos, etc., que sirvieran para acreditar la veracidad de las transacciones, ni se encontraron indicios que permitieran ubicar e identificar al prestador, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 37 de la ley, 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 *per se* para demostrar la existencia del proveedor, la causa de la erogación e individualizar al verdadero beneficiario, al tratarse de un acto que carece de sinceridad.

SENTENCIA: “GRANYSEM SRL” - CNFED. CONT. ADM. - SALA IV - 14/8/2012

SÍNTESIS: Para que se le pueda reconocer al contribuyente el crédito fiscal, éste debe probar, entre otras cosas, la real existencia de las compras efectuadas, con sus correspondientes facturas, en las que se encuentra el impuesto discriminado. A su vez, para que el contribuyente pueda computar dicho crédito fiscal, necesariamente tiene que haber existido la generación de un débito fiscal en la etapa anterior a esa operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede computar el crédito fiscal por haber abonado el referido gravamen en la etapa anterior.

En ese contexto, se confirmó el ajuste fiscal, dado que las registraciones contables de la recurrente no se encontraban respaldadas por la documentación pertinente, en la medida en que las facturas fueron impugnadas, con lo cual carecen de valor probatorio. A ello cabe agregar que la prueba pericial contable y de informes no resulta concluyente en el sentido de dar certeza a las operaciones.

SENTENCIA: “MILAN DANIEL Y MILAN GABRIEL S.H.” - CNFED. CONT. ADM. - SALA IV - 4/4/2013

SÍNTESIS: A raíz de una fiscalización y un allanamiento realizado en la empresa inspeccionada, se detectaron facturas y elementos informáticos -computadoras secuestradas- donde la contribuyente hacía constar duplicación de comprobantes con pares de facturas de idéntica numeración y diferentes importes.

La actora se limitó a desconocer el contenido de los listados, pero no aportó pruebas suficientes tendientes a demostrar que las facturas repetidas no se correspondían con ventas omitidas.

Responsabilidad de control en cabeza del contribuyente

SENTENCIA: “OSMIBER SRL”, TFN, SALA “C”, 20/2/2006.

SÍNTESIS: Más allá de que las facturas cuestionadas resulten apócrifas, para que dicha circunstancia le sea atribuible al adquirente y, en consecuencia proceda la impugnación del

crédito fiscal derivado de tales documentos, debe verificarse si ha existido o no algún grado de responsabilidad por parte de éste.

En relación a las facturas calificadas como apócrifas, aparecen como evidentes las irregularidades detectadas en los documentos cuestionados por el Fisco, entre otras, las siguientes: a) la mayoría de los comprobantes informan al pie que fueron realizados en la misma imprenta, la cual cuenta con un CAI inválido o inexistente, b) los proveedores cuestionados no efectuaron presentaciones de ningún tipo y por ninguno de los impuestos en los que se encuentran inscriptos, c) ninguno de ellos contestó las circularizaciones efectuadas por el Fisco.

Todos estos hechos comprobados, graves y precisos, conducen a la convicción de que la impugnación de las facturas cuestionadas ha sido adecuadamente ponderada por parte del organismo fiscal.

No obstante tal calificación, para que le sea atribuible a la recurrente dicha situación, e imputarle sus lógicas consecuencias -impugnación del crédito fiscal- debe verificarse si ha existido o no algún grado de responsabilidad por parte de la apelante.

A tal fin la actora alega que las operaciones fueron efectivamente realizadas, que cumplió con todas las exigencias que la normativa le requería (vgr. consultar por Internet de la AFIP si los comprobantes eran válidos, solicitar a los proveedores el formulario de inscripción), y que los comprobantes recibidos se ajustan a las resoluciones generales 3419 y 100, por lo que no puede el organismo fiscal responsabilizarla ante los supuestos incumplimientos de las obligaciones fiscales de los terceros contratantes.

En este sentido si bien la apelante ha manifestado haber realizado las consultas por Internet y solicitado los formularios de inscripción ante la AFIP de los distintos proveedores, éstos no obran en autos a excepción de una única consulta realizada. Tampoco ha intentado ponerse en contacto con los proveedores -los cuales no contestaron la circularización realizada por el Fisco- para solicitarles que brinden la información requerida al organismo fiscal. No ha podido demostrar indubitadamente que las mercaderías hayan sido realmente adquiridas y abonadas al proveedor cuya factura el Fisco impugna por apócrifa, como así tampoco la situación actual de dichos bienes, lo que le hubiese permitido en cierto modo neutralizar su responsabilidad por los vicios de la documentación, al haber probado -en ese supuesto- la real existencia de la operación comercial y, por ende, su buena fe en las compras. No teniendo el peso probatorio suficiente para ello la testimonial de sus propios empleados.

Por todo lo expuesto cabe asignarle responsabilidad, en lo referido a estos dos proveedores, a la actora por las anomalías detectadas en las facturas impugnadas, en virtud de no haber tomado los recaudos exigibles a un contribuyente celoso en el cumplimiento de las

obligaciones fiscales como tampoco haber podido demostrar la real existencia de las operaciones cuestionadas.

Diferente valoración de los hechos entre el TFN y la CNA

SENTENCIA: “INOXPLA INGENIERÍA SRL” - TFN - SALA A - 20/3/2003

SÍNTESIS: El Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución que determinó impuesto con sustento en el carácter apócrifo de las facturas que acreditaban las operaciones. El Organismo jurisdiccional consideró que la impugnación efectuada por el Ente Fiscal carecía de entidad suficiente pues, a su criterio, la circunstancia de que la empresa no contara con personal no implicaba que no podía efectuar las operaciones, ya que pueden existir subcontrataciones, aspecto que no fue considerado. Asimismo, entendió que el hecho de que los socios de ambas empresas fueran los mismos no implica *per se* la inexistencia de prestaciones independientes, así como que el hecho de que el CAI se encontrara vencido significa la trasgresión de un deber formal que no necesariamente se traduce en un incumplimiento de la obligación tributaria.

El organismo fiscalizador se limitó a impugnar las prestaciones en mérito a aspectos formales y a la presunción de que dicha firma no poseía personal suficiente para realizar las obras contratadas, sin investigar si existieron subcontrataciones.

Por otra parte, la exigencia de utilizar medios de pago diferentes al efectivo cuando se superan determinados montos (artículo 34, ley 11683 y R.G. -AFIP- 151) no es aplicable cuando se acredite la veracidad de las correspondientes operaciones. Obsérvese que la recurrente demostró con la documentación pertinente (presupuestos, órdenes de servicios, facturas de ventas y recibos) la operatoria desarrollada. Asimismo, que los pagos cuestionados fueron realizados por la actora y que están debidamente contabilizados.

SENTENCIA: “INOXPLA INGENIERÍA SRL” - CNFED. CONT. ADM. - SALA I - 24/5/2008

SÍNTESIS: La Sala I de la Cámara revocó la sentencia y confirmó la resolución administrativa. Para así resolver, consideró que las inferencias en las que se sustenta el fallo del Organismo jurisdiccional se encuentran desprovistas de respaldo probatorio, y que devienen como fruto de conjeturas en torno a la existencia de negocios jurídicos que siquiera fueron invocados por la actora. Si bien el Tribunal Fiscal de la Nación tiene amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, lo cierto es que en materia de prueba ello no implica llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de

sus derechos, en violación al principio de igualdad procesal, de modo tal que corresponde a la parte que le incumbe activar el mecanismo probatorio tendiente a que el sentenciante obtenga el grado más elevado de certeza, resultante de los medios por ella propuestos.

Asimismo, y con sustento en los artículos 1 y 2 de la ley de procedimiento tributario, se concluyó que no se logró probar la efectiva prestación de los servicios cuyas facturas fueron cuestionadas, en virtud de que, por ejemplo, la firma que aparece facturando la mano de obra no presentó DDJJ de IVA, ni acreditó personal en relación de dependencia para la prestación de dichos servicios: de las veintiocho facturas extendidas, sólo cinco de ellas fueron emitidas dentro del período de habilitación de impresión (CAI) y no se cumplió con el recaudo establecido para operaciones superiores a \$ 10.000.

INDICIOS INSUFICIENTES PARA DAR SUSTENTO A LA PRETENSIÓN

No localización de los proveedores

SENTENCIA: “SAID, CARLOS RODOLFO”, TFN, SALA “A”, 25/4/2011.

SÍNTESIS: La no localización de la proveedora en los domicilios denunciados no es una cuestión que por sí sola permita concluir que las facturas sean apócrifas, circunstancia que también resulta ajena a la contribuyente.

SENTENCIA: “INDUSTRIA METALÚRGICA CLAMAR SH” - TFN - SALA “A” - 6/2/2004

SÍNTESIS: El hecho de que dos proveedores cuestionados hubieren mudado su domicilio sin informar al Fisco, no pueden ser utilizados -a falta de otros elementos concordantes- en contra del recurrente, toda vez que es una circunstancia que le es ajena. En el caso, los proveedores se encuentran inscriptos ante la AFIP, el CAI de las facturas cuestionadas coincide con autorizaciones otorgadas por el Organismo Fiscal y se encuentran vigentes, con lo cual los únicos elementos que tuvo en cuenta el Fisco para concluir que las facturas eran apócrifas, fue la no ubicación de dichos proveedores en los domicilios fiscales, como la no presentación de declaración jurada.

SENTENCIA: “RECORTERA VESUBIO SA” - CNFED. CONT. ADM. - SALA IV - 6/3/2012

SÍNTESIS: No puede válidamente concluir el Ente Fiscal que las facturas aportadas por la contribuyente son apócrifas con sustento en que los proveedores presentaron sus declaraciones juradas en cero, pues el Fisco no efectuó ninguna tarea investigativa a fin de coleccionar elementos suficientes para fundar la tacha de apócrifa que se le atribuye a la facturación impugnada. El Fisco no hizo uso de sus facultades para ubicar y hacer comparecer a los proveedores, no habiendo adoptado medidas tendientes a corroborar lo afirmado o a citar a dichas personas a fin de acreditar el carácter invocado.

Falta de capacidad operativa

SENTENCIA: “POSLEMAN, ALBERTO A.” - TFN - SALA “A” - 7/7/2011

SÍNTESIS: La impugnación del proveedor no fue debidamente acreditada por el Fisco pues no demostró en forma fehaciente la falta de capacidad operativa del citado proveedor, teniendo en cuenta que las prestaciones no están discutidas, como así tampoco el cumplimiento de las formalidades requeridas en la facturación respectiva, y que los pagos fueron recibidos por el proveedor. Se probó además que este estaba inscripto ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), que las CAI que figuran en las facturas coinciden con las otorgadas por la AFIP y que se encontraban vigentes; que las operaciones controvertidas se encontraban registradas en los libros de la recurrente, que los servicios fueron abonados -acreditándose el circuito de pago- y que se efectuaron las retenciones respectivas y el modo en que ingresaron al Fisco.

Incumplimiento de las obligaciones fiscales de terceros

SENTENCIA: “BILDOWN SA C/FISCO NACIONAL (AFIP-DGI) S/ORDINARIO”, C.S.J.N., 27/12/2011

SÍNTESIS: ha quedado fuera de debate en esta instancia la existencia y materialidad de las operaciones realizadas que vincularon a Bildown S.A. con sus proveedores, las que fueron objeto de cuestionamiento por el ente fiscal, dado que la sentencia apelada las tuvo por debidamente acreditadas con el respaldo de la prueba producida -la cual, cabe recordar, no fue objeto de cuestionamiento por parte del Fisco-. Tal extremo comprende tanto la entrega de productos por parte de los proveedores, como el respectivo pago del precio más el IVA correspondiente por el lado de la actora, aspectos que resultan irrevisables ahora.

Por ende, corresponde estudiar únicamente el agravio del Fisco fincado en la inteligencia de las normas federales involucradas (art. 43 y cc. de la ley del IVA, art. 34 de la ley de procedimiento fiscal y demás normas reglamentarias). Su queja radica, en síntesis, en que tales normas condicionan el derecho al reintegro del IVA por exportación al hecho del efectivo ingreso del gravamen a las arcas fiscales por parte de los proveedores.

Queda en claro aquí que la actora ha abonado el gravamen correspondiente a sus adquisiciones, pagándolo junto con el precio, en la forma en que la propia ley del impuesto lo ha dispuesto -vale decir al proveedor- (arg. arts. 10, 11, 12 y cc. de la ley del IVA), lo que le genera el derecho a tomar tal suma de dinero como "crédito fiscal", atado a las vicisitudes de la operatoria comercial que le sea propia (arg. Fallos: 308:673, considerandos 7° y 8°) pero que, en principio y en la mayoría de los casos, le permitirá sustraer esa suma ya pagada de su correspondiente "débito fiscal", originado éste con la venta de sus productos o la prestación de sus servicios a terceros.

Ello no quita que, en ciertos otros casos, como ocurre en el supuesto del sub lite, pueda surgir el derecho al reintegro de ese "crédito fiscal" abonado con el precio de sus insumos, al haber exportado las mercaderías con ellos fabricadas (arg. arts. 8, inc. d, 43 y cc., ley del IVA).

Sentado ello, nada se encuentra en la ley del IVA -y tampoco indican norma concreta alguna los representantes de la demandada- 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.

En otras palabras, no existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del IVA del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó.

Por otro lado, pretender ello conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, sin ley que así lo autorice.

En efecto, no puede caber duda en cuanto a que el Fisco, 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 -con independencia de lo que aquí se debatió con respecto al derecho al reintegro de la accionante- debió haber puesto en ejercicio las potestades y facultades conferidas por el ordenamiento -en particular, las de los arts. 33, 35 y cc. de la ley de rito fiscal-, para lograr dilucidar la auténtica situación tributaria de aquéllos, y perseguir el cobro de la acreencia que le correspondiera, tal como lo obliga la Constitución

Nacional en cuanto recaudador de las rentas públicas (arts. 99, inc. 10, y 100, inc.7°) sin que pueda admitirse, como indebidamente lo pretende aquí, involucrar a un tercero en violación al principio de reserva de ley en materia tributaria (Fallos: 312:912; 318:1154; 319:3400; 321:366; 326:3168, entre muchos otros).

SENTENCIA:“TRANSLAVIAL SA”, TFN, SALA “B”, 21/11/2005.

SÍNTESIS: Ninguna norma legal en vigencia exige que el contribuyente deba verificar si las empresas emisoras de facturas cumplen o no el deber de presentar declaraciones juradas y pagar el impuesto que de ellas surja determinado, por lo que los eventuales incumplimientos en que ellas hayan incurrido en manera alguna acarrear responsabilidad al adquirente ni habilitan a la Administración a impugnar la deducción del gasto o del crédito fiscal a que se tiene derecho.

Constatación del circuito material y económico de las operaciones

SENTENCIA: “LA LUGUENZE SRL”, CNFED. CONT. ADM. - Sala III - 3/10/2012

SÍNTESIS: Cabe comenzar por precisar que, conforme a sostenida jurisprudencia de este Tribunal, "para que el crédito fiscal pueda computarse, deben cumplirse una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado, discriminado en la factura o el documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo".

En tales condiciones, se evidencia que pesa sobre el contribuyente la carga de "acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas; y que, a su vez, para que el contribuyente pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la existencia de la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación, para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido, por haber abonado el IVA en la etapa anterior" (conf. esta Sala en la Causa "Calimboy S.A -AFIP DGI Resol. 17/05(RDEX) (año 99) s/ Dirección General Impositiva", sentencia del 20/5/10; Causa: 11818/2007, "Molinos Rio de la Plata SA c/EN-AFIP DGI- Resol 247/06 (DE LGCN) s/Proceso de Conocimiento", del 3-6-2012; Causa:

880/2008, "Woolyn SA c/ EN-AFIP DGI- Resol 90/07 RDEX s/ Dirección General Impositiva", del 18-10-11; Causa: 7795/2008, "Molinos Río de la Plata SA c/EN-AFIP DGI-Resol 370/07 (GC) s/Dirección General Impositiva", del 3-4-2012; v. asimismo, esta Cámara, Sala IV, Causa 11954/2007, "Molinos Río de La Plata SA c/ EN- AFIP DGI- Resol. 227/06 39/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva", del 14-8-2012).

Cabe recordar que el Tribunal Fiscal de la Nación valoró que las operaciones entre el contribuyente y la citada proveedora se encuentran debidamente documentadas y respaldadas, cuentan con facturas, recibo, orden de pago y se ha comprobado su efectivo pago. Asimismo, cabe destacar que, contrariamente a lo que ahora sostiene la recurrente, la veracidad de las operaciones, ante los trabajos de verificación efectuados, no fue cuestionada en la Resolución 71/2008 por el organismo fiscal. Allí, puntualmente se expresó que "... lo cuestionado no es la real ocurrencia de las mencionadas operaciones sino la falta de capacidad operativa y económica de la citada para realizar[las]".

De tal modo, tomando también en consideración la valoración que efectuara el tribunal de origen respecto de los hechos que constatan la real existencia de las operaciones cuestionadas, cabe admitir que los términos en que fue dictada la citada resolución -cuyo cuestionamiento constituye el objeto de autos- determinan la imposibilidad de reeditar dicho asunto en esta instancia. Por consiguiente, sólo pueden rechazarse los agravios articulados por la recurrente tendientes a que se tenga por acreditada la inexistencia o la falta de veracidad de dichas operaciones.

Por lo demás, la conclusión a la que se ha arribado precedentemente, en cuanto se debe tener por comprobado tanto el circuito material como el económico de las operaciones que el contribuyente facturara a la proveedora, conduce a analizar la cuestión en los términos en que fue resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el Precedente "Bildown" (Fallos: 334:1854). Pues, "la actora ha abonado el gravamen correspondiente a sus adquisiciones, pagándolo junto con el precio, en la forma en que la propia ley del impuesto lo ha dispuesto -vale decir al proveedor- (arg. arts. 10, 11, 12 y cc. de la ley del IVA), lo que le genera el derecho a tomar tal suma de dinero como "crédito fiscal", atado a las vicisitudes de la operatoria comercial que le sea propia (arg. Fallos: 308:673, considerandos 7° y 8°) pero que, en principio y en la mayoría de los casos, le permitirá sustraer esa suma ya pagada de su correspondiente "débito fiscal", originado éste con la venta de sus productos o la prestación de sus servicios a terceros."

SENTENCIA: "COLINAS DE LA PAZ S.A.", TFN, SALA "C", 5/4/2011.

SÍNTESIS: Frente a la calidad de las impugnaciones puede observarse de las constancias formadas por facturas emitidas por el proveedor, recibos de pago del mismo, subdiarios de IVA Compras en donde constan registradas dichas operaciones, se forma un plexo

probatorio que lleva a la convicción de que se encuentran acreditadas las operaciones conforme lo exige el art. 34 de la ley 11683, en tanto los argumentos fiscales no se consideran lo suficientemente consistentes, razón por la que se rechaza la impugnación.

SENTENCIA: “ADANTI SOLAZZI Y CÍA. SACIYF” - TFN - SALA “D” - 20/8/2009

SÍNTESIS: Se destacó la relevancia del informe pericial contable para dilucidar la cuestión, ya que si bien no obran agregadas en la causa las facturas respaldatorias de las operaciones impugnadas, su existencia está comprobada por haber sido puestas a disposición de los peritos para su análisis.

Del análisis del informe, se advierte que la totalidad de las facturas en discusión se abonaron mediante cheques de distintas instituciones bancarias, siendo que éstos fueron retirados por las empresas destinatarias, es decir, la contribuyente logra demostrar la salida de fondos de su patrimonio mediante estos movimientos de dinero, lo que implica que las operaciones siguieron un circuito congruente, en consecuencia, son reales y los pagos existieron realmente.

Asimismo, las compras objeto de esas facturas impugnadas fueron utilizadas para la ejecución de obras y servicios contratados, según se desprende de las aserciones formuladas por los peritos ingenieros en el cuadro cuyo detalle concuerda con lo expuesto por los expertos contables designados en la causa judicial que tramita ante el fuero penal económico.

SENTENCIA: “AXTON SA”, TFN, SALA “A”, 16/11/2010

SÍNTESIS: Resulta inadmisibile la pretensión fiscal si el proveedor se encuentra inscripto, los códigos de autorización de impresión coinciden con los registros existentes de aquel y se encontraban vigentes al momento de efectuarse las operaciones impugnadas. Ello agregado a que se encontraba probado el circuito de pagos de las operaciones impugnadas, surgiendo del informe pericial que los montos fueron efectivamente percibidos por el proveedor. En dicho precedente, no se consideró con entidad suficiente el indicio respecto al incumplimiento por parte de la recurrente a su obligación de retener el impuesto a las ganancias por las operaciones impugnadas. Asimismo, el mismo Ente Recaudador admite que las facturas emitidas por los proveedores cumplían con las formalidades que se exigen. Sobre este particular, se dice que no le cabe a la recurrente ninguna responsabilidad por hechos o conductas de terceros como incumplimientos formales y/o sustanciales.

SENTENCIA: “PROCESAMIENTO INDUSTRIAL LAMINADOS S.A.”, CSJN, 17/3/2009.

SÍNTESIS: El Supremo Tribunal sentenció que resultaba admisible el cómputo del crédito fiscal en el IVA y la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias por compras de chatarra computadas por la actora a las que el Fisco les había otorgado el tratamiento de salidas no documentadas en los términos del artículo 37 de la ley de ese último tributo. Para así decidir, se contempló que el contribuyente demostró la existencia de las operaciones cuestionadas por el ente recaudador, que las facturas eran verdaderas y correspondían a ventas de mercaderías entregadas y facturadas a la empresa actora durante los períodos impugnados por la DGI. También se tuvo en cuenta que tales proveedores, al declarar como testigos ante la Justicia manifestaron bajo juramento de ley que efectivamente vendieron chatarra y expusieron las circunstancias y modalidades de tales operaciones. Se consideró asimismo que el Organismo Recaudador no objetó las ventas que, a su vez, la actora efectuó a sus clientes; y destacó que para haber podido realizarlas, aquélla debió adquirir la chatarra necesaria para ello. Al respecto, puso de relieve que del peritaje contable producido en autos surgía que la totalidad de toneladas compradas (incluidas las adquiridas a los proveedores cuestionados) guardaban relación con la totalidad de las toneladas vendidas.

Improcedencia de colocar en cabeza del contribuyente obligaciones impropiaamente delegables. Insuficiencia de los indicios colectados

SENTENCIA: “SAID, CARLOS RODOLFO”, SALA “A”, 26/4/2011

SÍNTESIS: La pretensión fiscal objetiva debe provenir de la objeción de operaciones realizadas por el sujeto pasivo de la obligación tributaria y no de los terceros ajenos a la misma, desvirtuándose de ese modo el verdadero alcance de la función fiscalizadora que le cabe a la AFIP. El Fisco no puede basar sus resoluciones en impugnaciones efectuadas a otra parte; máxime cuando queda demostrado que las operaciones cuestionadas efectivamente acontecieron, pues sin ellas la contribuyente no podría llevar adelante el ejercicio de sus negocios. En tal sentido, vale recordar que el Tribunal Fiscal de la Nación ha resuelto que los elementos tenidos en cuenta por el Organismo Fiscalizador para impugnar las operaciones con el proveedor, tales como que éste no posee bienes registrables, ni presenta el alta como empleador, que sus declaraciones juradas arrojan constantemente saldo a su favor, ni cumple con las presentaciones en el impuesto a las ganancias, todos ellos resultan insuficientes para convalidar la conclusión a que arriba en el sentido que las operaciones celebradas carecen de veracidad por presentar las mismas múltiples irregularidades, pues de manera alguna puede aceptarse que se pretenda colocar

en cabeza del contribuyente una obligación de control a tipo de obligación delegada o sustitutiva, en particular, aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma proveedora.

SENTENCIA:“FORGUES, GUSTAVO ROBERTO”, TFN, SALA “A”, 21/11/2003.

SÍNTESIS: Según surge de las actuaciones administrativas, los proveedores se encuentran todos inscriptos ante el organismo recaudador. También ha sido probado que los códigos de autorización de impresión (CAI) que figuran en las facturas cuestionadas coinciden con autorizaciones otorgadas por la AFIP y que se encuentran vigentes

Los únicos elementos que tuvo en cuenta el Fisco Nacional para concluir que las facturas eran apócrifas son la no ubicación de los proveedores en los domicilios fiscales y la falta de presentación de las declaraciones juradas y/o no ingreso de los importes resultantes de las mismas, o bien la inexistencia de coincidencia entre el débito fiscal declarado por éstos y los créditos fiscales que declaraba el recurrente.

En definitiva, de los elementos colectados por la inspección no son suficientes para fundar la tacha de apócrifa que le atribuye a la facturación impugnada. Más aún, no se advierte que las impugnaciones que efectúa el organismo fiscalizador posean entidad suficiente para poner en duda la real existencia de las operaciones que por tales facturas se instrumentan. No surgen de las actuaciones labradas por la inspección elementos que lleven a cuestionar ni el pago de tales operaciones ni la existencia de las mercaderías a que ellas se refieren ni inconsistencias entre las actividades de los presuntos proveedores y la descripción de los conceptos en la facturación cuestionada.

SENTENCIA: “LIOTTI, DOMINGO” - CNFED. CONT. ADM. - SALA II - 17/6/2010

SÍNTESIS: El principio de la buena fe es un principio general del derecho consistente en el estado mental de honradez, de convicción en cuanto a la verdad. En la valoración de la prueba, el juez debe aplicar la sana crítica.

Las constancias con las que el Fisco intenta avalar los indicios en los que basa la impugnación de las facturas del proveedor se ven refutadas por otras constancias del expediente, sobre todo las que surgen de los propios registros de la AFIP que dan cuenta de la inscripción y de la presentación de DDJJ que no han sido consideradas por el *a quo*. En ese sentido, se destaca que la actora acompañó la documentación que tenía en su poder para probar las operaciones cuestionadas y que el Ente Fiscal no desconoció la autenticidad de dicha documentación. En relación a las facturas impugnadas, no adujo la falta de

autenticidad, sino que las tildó de apócrifas en base a una serie de presunciones que se ven desvirtuadas por la prueba en contrario.

A juicio de la Alzada, el *a quo* ha omitido considerar por completo que el proveedor se encuentra inscripto ante la AFIP-DGI, que la descripción de su actividad es la distribución y venta de pieles y cueros. No puede pasarse por alto, asimismo, que el órgano recaudador consignó expresamente que el proveedor presentó todas las declaraciones juradas de IVA.

Ha de señalarse, por otra parte, que la declaración del Sr. XX cuya fotocopia luce agregada a fs. 163/166 del cuerpo principal IVA, que es utilizada como indicio de la inexistencia de las operaciones aquí analizadas -y que se contradice, como ya se expresara, con las propias constancias de la AFIP-DGI-, no fue prestada en el ámbito de la presente causa y se refirió a facturas emitidas a ZZ SRL y no al aquí recurrente. Por otra parte, esa misma declaración, contradictoria con las constancias de la AFIP, es lo único que justificó la inclusión del contribuyente en la Base APOC.

La CNA afirma que el TFN obvió ponderar la constancia obrante a fs. 206 del cuerpo principal IVA, consistente en la presentación del Formulario F 446/B, respecto de las facturas o comprobantes desde el n° 00000108 al 00000500, cuya validez el Fisco Nacional no desconoce (en realidad, nunca fue considerado en las resoluciones administrativas apeladas).

Por último, merece destacarse que el acta labrada en el domicilio del proveedor consignado en las facturas, dada del 14 de marzo de 2000, cuando las operaciones cuestionadas son de 1998, por lo que de la circunstancia apuntada en dicha acta, consistente en que el lugar cerrado tiene un cartel que reza "Dueño vende galpón - Tel . y ." no puede inferirse indicio alguno -como ser, la inexistencia de las ventas de cuero- dada la lejanía temporal con los sucesos analizados. Máxime si el fisco no indagó, o por lo menos ello no consta en autos, los datos del dueño de ese inmueble o desde cuándo éste se encontraba en venta.

IV. SALIDAS NO DOCUMENTADAS

Naturaleza jurídica

SENTENCIA: "RADIO EMISORA CULTURAL SA" - CSJN - 9/11/2000

SÍNTESIS: La Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias es un tributo y no una multa.

SENTENCIA: "RED HOTELERA IBEROAMERICANA SA" - CSJN - 26/8/2003

SÍNTESIS: 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 debería 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. Además, el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias no reviste el carácter de norma sancionatoria.

En esta misma causa se dijo que al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada por la actora, y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella. En tal sentido, debe interpretarse, a los fines de lo previsto en el citado artículo 37, que una salida de dinero carece de documentación, tanto cuando no hay documento alguno como cuando lo hay pero carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación, e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.

Multa artículo 46, ley 11683, texto vigente

SENTENCIA: "CARMESI SA" - TFN - SALA "A"- 27/6/2007

SÍNTESIS: el instituto de las salidas no documentadas es un tributo que tiene que ingresar quien hace la erogación, debiéndolo hacer a título propio. Se trata de un "impuesto proporcional y real a la renta neta presunta que se atribuye al beneficiario oculto. Pero esta misma ocultación ha llevado al legislador a adoptar un arbitrio técnico de inobjetable razonabilidad, cual es el de indicar como sustituto tributario al pagador de la erogación quien desplaza así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es al beneficiario oculto o sustituto tributario".

Respecto a la sanción de multa del art. 46 aplicada a las salidas no documentadas en el impuesto a las ganancias, cabe señalar que la salida no documentada no constituye, por sí misma, un ilícito tributario tipificado en la figura de la defraudación fiscal prevista en el artículo 46 de la ley 11683. En todo caso, esta última puede configurarse en la deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o, eventualmente, en el cómputo impropio de un crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, al no contar el contribuyente o responsable con los correspondientes comprobantes respaldatorios, pero no por el solo hecho de la existencia de una erogación sin aportar la documentación respectiva.

SENTENCIA: "FULL SA" - CNFED. CONT. ADM. - SALA IV, 14/2/2002

SÍNTESIS: A la luz de la doctrina fijada por la Corte Suprema en el fallo "Radio Emisora Cultural", que: "... la conducta sancionable no es el no ingreso en su oportunidad del monto de impuesto a las salidas no documentadas, sino el deducir en el balance impositivo gastos o erogaciones inexistentes en virtud de la falsedad de la documentación que acreditaba los mismos, es que corresponde revocar la sanción aplicada en el acto administrativo apelado".

SENTENCIA: "RED HOTELERA IBEROAMERICANA" - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 25/3/2008

SÍNTESIS: En la causa que se tramitaba el Fisco había aplicado una multa por defraudación, con la consiguiente carga de la prueba en ese sentido. Nota el tribunal que la existencia de una erogación carente de respaldo documental válido, no implica la existencia de una conducta que, de por sí, se subsuma en el tipo infraccional previsto en el artículo 46 de la ley 11683, no habiendo el Fisco probado tales circunstancias fácticas. En otras palabras, lo que no logra apreciarse es cómo la existencia de erogaciones carentes de respaldo documental válido se subsumen en un tipo infraccional defraudatorio que reprime a quien "mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no corresponden a la realidad"

SENTENCIA: "EFM CONSTRUCCIONES SA" - CNFED. CONT. ADM. - SALA II - 17/11/2009

SÍNTESIS: La obligación de pago por la salida no documentada nace por la realización de una erogación carente de documentación válida de respaldo y, de ese modo, no se advierte que pueda subsumirse en el tipo infraccional imputado, esto es, la presentación de declaraciones engañosas u ocultación maliciosa. No puede existir duda alguna, en cuanto a que resulta ilícito y reprochable el obrar de quien deliberada e intencionalmente invoca y registra operaciones carentes de toda sinceridad recurriendo a tales efectos a la utilización de facturas apócrifas o documentación carente de sinceridad, pero lo cierto es que dichas operaciones ficticias registradas en la contabilidad de un contribuyente, que bien podrían ser el sustento para la imposición de una sanción de defraudación fiscal en el caso de haberse deducido impropriamente gastos documentados por dicha documentación irregular, en nada se relaciona con la conducta que genera la obligación de pago del gravamen en cuestión.

Multa artículo 45, ley 11683, texto vigente.

SENTENCIA: "MEDIO AMBIENTE SA" - CNFED. CONT. ADM. - SALA I - 29/4/2010

SÍNTESIS: A favor de la aplicación de la multa. Puesto que encontrándose contemplado en las notas aclaratorias de la resolución general (AFIP) 893 los números que individualizan los "volantes de pago" que estipula que deben utilizar los contribuyentes para el ingreso del impuesto, resulta de aplicación el artículo 15 de la ley 11683, según el cual las boletas de depósito y comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que el mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores y falsedades que en dichos instrumentos se comprueben están sujetas a las sanciones previstas en los artículos 39, 45 y 46 de la LPT.

SENTENCIA: "D'INGIANTI, ROSARIO VICENTE" - CSJN - 12/10/2010

SÍNTESIS: Para el pago del impuesto a las salidas no documentadas debe tomarse en cuenta la resolución general 893, que prevé la forma y plazo para el pago de este gravamen. De todos modos, señala el Fisco, conforme al artículo 15 de la ley 11683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago tienen carácter de declaraciones juradas y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben están sujetas a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46. Ello así, por cuanto no estaba vigente en el ejercicio 1995 la resolución general 893, a la vez que considera que no procede la aplicación del artículo 15. Se carecería de uno de los elementos requeridos para la figura típica cual es, vale reiterarlo, la falta de presentación o presentación inexacta de declaración jurada en la forma y plazo fijado por la autoridad de aplicación.

En consecuencia, la Corte Suprema de Justicia, en base a los fundamentos de la procuradora, determina que no procede la multa por omisión sobre el impuesto a las ganancias a las salidas no documentadas, por no estar configurados con los requisitos del artículo 45 que establece la figura sancionatoria que se discute en autos.

SENTENCIA: "AUGSBURG SA" - TFN - SALA A - 13/4/2004

SÍNTESIS: En el presente caso la actora no cumplió con el ingreso oportuno del impuesto que le correspondía tributar por imperio del artículo 37 de la ley del tributo, incumpliendo de este modo las disposiciones de la resolución general (AFIP) 893 del 11/9/2000. Esta norma, si bien contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, estableciendo el plazo y forma de ingreso, no instrumenta una declaración jurada a

presentar por los contribuyentes y responsables, en el sentido de lo tipificado por el citado artículo 45.

SENTENCIA: ““JAEJ S.A.” - TFN - SALA B – 1/8/2012

SÍNTESIS: El volante de pago (establecido por la Resolución general AFIP 893) del impuesto a las salidas no documentadas no encuadra en el supuesto tipificado por el artículo 45 de la ley de procedimiento tributario. En idéntico sentido, “QUERCIA, JOSÉ LUIS”, TFN, SALA B, 9/4/2012.

Buenos Aires, 31 de julio de 2013.