

Impuesto A Las Ganancias Determinacion De Oficio Gastos Deducibles Facturas Apócrifas Rechazo

JURISPRUDENCIA

Impuesto a las ganancias. Determinación de oficio. Gastos deducibles. Facturas apócrifas. Rechazo

Se revoca la resolución que determinó de oficio una deuda por impuesto a las ganancias y aplicó una multa por ello, en virtud de que el fisco no acreditó la falsedad de las facturas abonadas por la actora, ni la inexistencia de los gastos efectuados a los proveedores.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 26 días del mes febrero de 2015, se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal titular de la 10° Nominación) Ignacio J. Buitrago (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 11° Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal Subrogante de la 12° Nominación) para resolver en el Expte. N°35.321-I caratulado: "ENRIQUE MARTIN ROSSI S.A. s/recurso de apelación"

La Dra. Gómez dijo: I.- Que a fs. 37/57vta. la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 216/11 dictada por la Jefa Interina de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo con fecha 31/08/2011. Por dicho acto se determina de oficio el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2005; se deducen las sumas correspondientes a retenciones y/o percepciones, y en concepto de anticipos, saldo a favor, deuda reconocida y pago a cuenta sobre los débitos y créditos en cuenta bancaria; liquidándose los intereses resarcitorios y se aplica una multa sobre el impuesto a las ganancias por el período fiscal citado equivalente a tres (3) veces el tributo presuntamente evadido conforme lo establecido en los artículos 46, y 47 incisos b) y d) de la ley 11683 (t.o. vigente).

Manifiesta que su parte es una empresa dedicada al servicio de la salud, y que en ocasión de encarar trabajos de albañilería y construcción en dos de las Sedes de la firma, contrató los servicios del albañil Nicolás Vedia y del Maestro Mayor de Obras Víctor H. Gimenes, encontrándose ambos bajo la supervisión de los Arquitectos Mario Rube y Juan Pablo Peppino, llevando a cabo los trabajos dichos proveedores y recibiendo por ello los correspondientes pagos mediante cheques, recibiendo su parte las facturas y los recibos pertinentes por las tareas desarrolladas.

Señala que la Resolución apelada resulta arbitraria pues considera que la prueba aportada y ofrecida por su parte no resulta apta para demostrar la efectiva prestación de los servicios que dan cuenta los comprobantes impugnados por la fiscalización, correspondientes a las firmas proveedoras Fedein S.A. y Furtano Construcciones S.A.; y que el tratamiento de la cuestión suscitada fue a todas luces inadecuado al descartar sin fundamento legal válido la prueba aportada y ofrecida por su parte, confirmando de manera dogmática los extremos sostenidos por la fiscalización sin haberlos confrontado de manera adecuada, razonable y de acuerdo con las reglas de la sana crítica racional, el debido proceso y el derecho de defensa en juicio.

Agrega que su parte ha presentado las pruebas con el objeto de demostrar acabadamente la efectiva realización de las tareas por parte de los proveedores impugnados, y sin embargo fueron rechazadas por el Organismo Fiscal con el único argumento de que las mismas son inconducentes a efectos de resolver la cuestión planteada y no son idóneas para acreditar la efectiva prestación de los servicios por parte de dichos proveedores, mientras que por su parte, en modo alguno ha probado certeramente su hipótesis de imputación consistente en que los proveedores cuestionados no participaron en las obras de albañilería efectuadas, pagadas y detalladas en la documentación debidamente registrada y aportada por su parte.

Advierte que mientras el Fisco rechaza los argumentos y las pruebas brindadas, al entender que no se ha producido la inversión de la carga de la prueba a través de hechos concretos e irrefutables y documentación respaldatoria que demuestren la real existencia de las operaciones cuestionadas, confirma su hipótesis infraccional a través de afirmaciones dogmáticas vacías de contenido probatorio y dotadas de meras presunciones generadas a partir de la identificación de las firmas proveedoras como entidades presuntamente funcionales a la generación de comprobantes falsos, circunstancia esta última que ocurrió mucho tiempo después de los últimos trabajos realizados por los proveedores observados.

Agrega que sin perjuicio de que las modernas tendencias predicen que son ambas partes las que deben conformar el plexo probatorio, 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, resultando evidente que aún cuando es el Fisco quien se encuentra en una situación privilegiada en orden a su capacidad de verificación y fiscalización impositiva que le es propia, no acreditó ni demostró acabadamente el cargo que se le imputa a su parte.

Entiende que su parte ha ofrecido todos los medios de prueba que se encontraban a su alcance a los fines de probar la existencia de las operaciones comerciales realizadas con las firmas Fedein S.A. y Furtano Construcciones S.A., y sin embargo el Fisco consideró inconducente la prueba documental aportada porque entendió que por sí sola no acredita la realización de los trabajos, tildó de irrelevante la informativa y testimonial, y estimó inidónea la pericial al sostener que no cuestiona que se hayan construido los centros de diagnóstico, vedando de esta manera toda posibilidad de evaluar y valorar su utilidad una vez incorporados.

Agrega que la referencia

respecto de los medios de prueba que el Organismo Fiscal realiza en la resolución apelada, de modo alguno puede ser considerada un examen analítico de una apreciación crítica de los mismos, siendo que lo que allí se realizó fue una exposición superficial de presunciones y afirmaciones dogmáticas que constituyen una falacia de autoridad con la que se desprecia, sin argumento válido alguno, la idoneidad y el valor que la prueba aportada y ofrecida reúne a los fines de resolver la controversia suscitada, lo cual vulnera de manera flagrante el derecho de defensa en juicio de su parte y soslaya la garantía del debido proceso consagrada en nuestra Constitución Nacional, por lo que la resolución atacada no resulta ser derivación razonada de los hechos ni del derecho vigente ni de las constancias de la causa, en tanto omite dar debido tratamiento a las probanzas aportadas y ofrecidas por su parte, a través de la negación por la negación misma, por la que rechaza su producción y desconoce su idoneidad, aniquilando con su proceder el derecho a ejercitar su defensa, al mismo tiempo que confirma su hipótesis con argumentos meramente dogmáticos vacíos de contenido fáctico y probatorio que la convierte en nula. Destaca que como surge de los hechos acaecidos, los proveedores llevaron adelante los trabajos de albañilería y construcción para los que fueron contratados, y prestados los mismos emitían un certificado de obra, y una vez aprobado éste, confeccionaban la correspondiente factura que ingresaba al circuito administrativo para su debido cobro, ante lo cual se emitían las órdenes de pago y los correspondientes cheques, que eran entregados a los proveedores contra recibo. Respecto del Sr. Víctor H. Gimenes, expone que durante la relación comercial mantenida no existía indicio alguno que le hiciera pensar que el referido proveedor se vería con posterioridad involucrado en presuntas maniobras de facturación apócrifa, siendo que tal como se desprende de la consulta de la base APOC de la A.F.I.P., ambos proveedores, Furtano Construcciones S.A. y Fedein S.A., fueron ingresados a ésta en el mes de noviembre de 2005, es decir, transcurrido más de un año del último de los trabajos contratados. Afirmar que los trabajos de obra en cuestión se llevaron a cabo por los proveedores, encontrándose ambos Centros en pleno funcionamiento, siendo prueba clara de su existencia el hecho de que el resto de los proveedores, ajenos a la relación comercial mantenida entre Gimenes (Furtano Construcciones S.A.), Vedia (Fedein S.A.) y su parte, han prestado servicios y vendido materiales para la realización de dichos trabajos, lo que se deduce claramente de los distintos asientos del Libro Mayor de donde se desprenden tanto los pagos efectuados al arquitecto Mario Rube como a aquellos proveedores a los que se les compró materiales para la construcción. Sostiene que, ante la incuestionable existencia de los cheques que han sido efectivamente cobrados por los nombrados proveedores y cuyos montos fueron consecuentemente debitados de su cuenta corriente, no quedan dudas que las operaciones comerciales existieron, que los trabajos fueron efectivamente realizados y abonados, resultando la impugnación de las erogaciones correspondientes a dichos pagos improcedentes y alejadas a la verdad de los hechos y las constancias de las actuaciones; indicando que las facturas de Furtano Construcciones S.A. y Fedein S.A., en oportunidad de su contratación cumplían con las exigencias formales requeridas, y a ese entonces, ambos proveedores se encontraban debidamente inscriptos ante el órgano recaudador, por lo cual le resultaba imposible a su parte conocer, ni sospechar siquiera que los mentados proveedores no cumplían con sus obligaciones fiscales, ni mucho menos que dicha circunstancia le generaría los cuestionamientos planteados por la Fiscalización, siendo ello tan así que para entonces ni la propia A.F.I.P. aún había advertido que dichos contribuyentes serían presuntamente funcionales a la generación de comprobantes falsos. Agrega que la irregularidad en la que pudieron haber incurrido los mentados proveedores de ningún modo extingue la relación comercial que existió entre su parte y los nombrados, ni los servicios que éstos le prestaron y que consecuentemente la obligaron a pagar los montos facturados, así como tampoco suprime la existencia de los desembolsos de dinero que su parte efectivamente realizó a su favor; y que de las constancias de autos surge que Furtano Construcciones S.A. se trata de una empresa dedicada a prestar servicios de construcción, circunstancia que no se encuentra controvertida, no teniendo su parte indicio alguno que pudiera hacer sospechar que el referido proveedor se vería con posterioridad involucrado en presuntas maniobras de facturación apócrifa, máxime cuando al momento de la contratación y hasta la fecha del último de los trabajos realizados, las facturas emitidas por los proveedores se encontraban en regla y cumplían con todos los requisitos formales exigidos por la normativa vigente en la materia. Manifiesta que no existe elemento alguno que pudiera dar lugar a las impugnaciones y los ajustes practicados al impuesto a las ganancias, dado que los únicos elementos que ha tenido en consideración el Fisco para sostener que las facturas extendidas por los proveedores no resultarían documentos válidos para sustentar la validez y autenticidad de las operaciones llevadas a cabo por éstos son, la no ubicación del proveedor en sus domicilios fiscales, la falta de presentación de declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias período 2004 y la declaración jurada referente al I.V.A. sin saldo a favor del Organismo, circunstancias desde ya ajenas a su parte y por lo tanto imposibles de verificar al momento en que se desarrollaron los acontecimientos que dieron origen a estas actuaciones. Se agravia de la multa aplicada y en atención a los argumentos que desarrolla a lo largo de su escrito recursivo, sostiene que su conducta ha sido erróneamente tipificada en la figura de los arts. 46 y 47 inc. b) y d) de la ley 11683, ya que lo contrario implicaría incurrir en una manifiesta arbitrariedad, contraria a las garantías del debido proceso y defensa en juicio. Remarca que los datos consignados en sus declaraciones juradas y registros responden a la realidad, negando que los montos impugnados resultan de grave incidencia sobre la

determinación de la materia imponible, ello así, por cuanto en el ejercicio 2005 los mismos resultan insignificantes a la luz de lo declarado y tributado por su parte, representando el importe ajustado el 0,6% del importe que efectivamente ingresar. Sostiene la improcedencia de los intereses resarcitorios reclamados, exponiendo que resulta aplicable al caso lo dispuesto en la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora Cuando prueba que no le es imputable. Fundamenta su exposición citando doctrina y jurisprudencia. Ofrece prueba y hace reserva del caso federal. Finalmente peticiona se dicte sentencia revocando la resolución apelada, con costas. II.- Que a fs. 122/135 el Fisco Nacional contesta el traslado oportunamente conferido. Relata que las actuaciones se originaron en la fiscalización practicada sobre la documentación secuestrada en virtud de lo dispuesto por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3 en el marco de la causa N° 1831100 caratulada "Vizzo Roberto y otros s/infracción ley 24.769", detectándose que la recurrente computó gastos por servicios facturados en comprobantes de Fedein SA y Furtano Construcciones SA en concepto de trabajos de albañilería. Detalla las irregularidades observadas en torno a los dos proveedores mencionados, exponiendo que la fiscalización actuante comprobó una serie de indicios graves y precisos que junto con la conclusión arribada por la Fiscalía N° 6, que identificó a dichas sociedades como entidades presuntamente funcionales a la generación de comprobantes falsos, afectan gravemente la validez y existencia de los supuestos prestadores de los servicios cuestionados, no obstante reconocer el apoderado fiscal que el ente recaudador no desconoce que los gastos cuestionados se encuentran documentados en los comprobantes aportados en su descargo pero que, con motivo de irregularidades verificadas en torno a las firmas proveedoras, concluye que los trabajos aludidos no han sido llevados a cabo. Acerca de los cheques que la actora dijo utilizar para el pago de los servicios objetados, la representación fiscal manifiesta que es incuestionable la existencia de tales comprobantes de pago que han sido efectivamente cobrados por los nombrados proveedores cuyos montos fueron debitados dé la cuenta corriente del recurrente, pero insiste en que ello no es suficiente para acreditar que los proveedores observados hubieran realizado las obras que la actora detalla. Asimismo, niega que durante la fiscalización se haya vulnerado el derecho de defensa que le asiste al recurrente. Se opone a la pruebas ofrecidas por la contraria y por las razones que expone y la jurisprudencia y doctrina que invoca peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución apelada en todos sus términos, con expresa imposición de costas y se tenga presente la reserva del caso federal. III.- A fs. 157 se abre la causa a prueba admitiéndose la informativa y testimonial. A fs. 352 se declara cerrado el período de instrucción y a fs. 356 se elevan los autos a consideración de la Sala "D" y se ponen los mismos para alegar. Finalmente a fs. 390 se pasan los mismos para dictar sentencia. IV.- Que seguidamente corresponde establecer si la resolución apelada en autos se ajusta o no a derecho. Que del informe final de inspección (fs. 94/98 cuerpo 1 antecedentes de ganancias) surge que la recurrente está organizada como Sociedad Anónima, siendo su actividad principal la prestación de servicios de diagnóstico. En virtud de la verificación fiscal, la cual tuvo su origen en el análisis efectuado sobre la documentación secuestrada en virtud de lo dispuesto por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3 en la causa N° 1831/00 caratulada: "VIAZZO, ROBERTO Y OTROS S/INF. LEY 24.769", se constató que la firma había deducido gastos referidos a la realización de compras y/o pagos por prestación de servicios relacionados con la construcción y arreglo de dos de sus sedes, a los proveedores Fedein S.A. y Furtano Construcciones S.A. A raíz de las diligencias efectuadas por la fiscalización actuante, en el informe aludido se detalla, respecto de cada uno de los proveedores observados, lo siguiente: -Furtano Construcciones S.A.: De la consulta del padrón surge que la actividad declarada por la firma es "construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales", del cotejo de las declaraciones juradas de IVA los inspectores observaron que la relación débito-crédito es "1", que con relación a los registros de pagos los importes relativos a los periodos 2000 a 2002 resultan insignificantes si se los relaciona con los montos de la operaciones involucradas; que registra Alta en el Régimen de Empleadores el 1°/1/1999, habiendo presentado las declaraciones juradas correspondientes a los periodos agosto de 2001 a diciembre de 2003, excepto en marzo de 2002 período en el cual no declara empleados, como tampoco lo hizo en los periodos enero de 1999 a agosto de 2001, por lo cual entienden como inconsistentes las ventas que exterioriza a través del débito fiscal consignado; que al presentarse en el domicilio fiscal los verificadores constataron que en el mismo funciona un almacén, manifestando su titular que desconoce a la firma proveedora como así también haber recibido correspondencia u otra documentación relativa a ella (fs. 96/97 cpo pruebas del proveedor); que no efectuó retención alguna correspondiente a los Regímenes establecidos en las R.G. 2784 y 830 a pesar de las compras proyectadas, que de la consulta a la Base de Datos surge que el proveedor bajo análisis no ha presentado declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, y que no posee bienes registrables. Así, los inspectores concluyen que la firma proveedora impugnada no tenía capacidad operativa para efectuar las operaciones observadas, por lo que entienden que es una entidad funcional dedicada a la emisión de facturas apócrifas (fs. 95/109 act. citadas). -Fedein S.A.: De la consulta efectuada al Padrón, surge que la actividad declarada es servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial NCP, que del cotejo de los datos obrantes en las declaraciones juradas de I.V. A. se observó que la relación débito-crédito "tiende a 1", con relación al Registro de Pagos, los inspectores observan, en el periodo 1998 a 2003, importes insignificantes si se los relaciona con los montos de las operaciones

involucradas; que con relación al impuesto a las ganancias, el proveedor impugnado no realizó presentación alguna en los periodos 1999, 2000 y 2001, que durante los periodos 1999 a 2003 no ingresó importes en concepto de retención correspondiente a los regímenes establecidos en las RG 2784 y 830, y que no posee bienes registrables. Respecto del régimen de seguridad social, los inspectores informan que el proveedor cuestionado no se inscribió como empleador y por lo tanto no declaró personal alguno en relación de dependencia en los periodos 1999 a 2003. Por otra parte indican que no pudieron localizar a la firma en su domicilio fiscal, concluyendo así que la sociedad cuestionada es una entidad funcional dedicada a la emisión de facturas apócrifas (cuerpos de actuaciones administrativas, de documentación secuestrada, de informe y de consulta a sistemas relacionados con el proveedor observado). Sobre la base de las irregularidades detectadas respecto de cada uno de los proveedores observados, el Fisco objeta los gastos deducidos por los servicios prestados por tales firmas, determinando en consecuencia el Impuesto a las Ganancias adeudado. V.- Que de la reseña efectuada, surge que el Fisco no desconoce que las obras de construcción y/o refacción fueron realizadas y que los gastos han existido, como así también reconoce que la actora emitió sendos cheques a nombre de los proveedores observados y que fueron efectivamente cobrados por éstos. Que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, y en tal sentido le corresponde a la recurrente probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión o defensa a fin de acreditar la verdad de sus dichos, esto es, la existencia de las operaciones, y de la facturación que supuestamente emitieran a su nombre. Ello así, resta examinar las probanzas ofrecidas y producidas ante esta instancia jurisdiccional. Que de la contestación a los oficios librados al Banco de Galicia y Buenos Aires S.A., (fs. 168/312) dicha entidad aporta documentación bancaria como así también los originales de dos cheques librados por la recurrente, por las sumas de \$... y \$... dirigidos al proveedor Fedein S.A. y que fueron depositados en el Bank Boston conforme el sellado en el dorso de los mismos (fs. 311), y un cheque por la suma de \$... dirigido al proveedor Furtano Construcciones S.A., informando asimismo en relación a este último cheque (fs. 333), que la cuenta se encontraba a nombre del Sr. Luis Roberto Mercado, quien registrara una caja de ahorro en pesos, unipersonal, con fecha de apertura en agosto de 2004 y de cierre en octubre de 2006. Por su parte el Bank Boston informa (fs. 345) que la cuenta corriente relacionada con los cheques acompañados por el Banco de Galicia y Buenos Aires S.A., resultó ser de titularidad de la firma Fedein S.A., surgiendo de sus sistemas que la misma fue cerrada con fecha 12 de enero de 2006.

En cuanto a la prueba testimonial producida en autos, a fs. 322/323 obra el testimonio del Sr. Mario Rube de profesión arquitecto, quien manifestó haber tenido participación en las obras de las calles Blanco Encalada 2557 y Corrientes 544, que en el primer inmueble comenzaron en el año 2.001 y fueron completadas alrededor del año 2.004, y las del segundo fueron iniciadas y concluidas por los años 2.003/2.004, aclarando que por las características de los trabajos que se realizaban en dichos lugares siempre quedaban remanentes que hacían que en el futuro se volviera a realizar alguna modificación que fuera necesaria; dijo que el proveedor Furtano Construcciones prestó servicios en el rubro albañilería y hormigón en lo que fue la obra principal, y luego en las modificaciones posteriores a la conclusión de la obra agregó algunos rubros como pintura, señalando como representante de la firma al señor Víctor Giménez; indicando que lo conoció a través de la recomendación de un colega cuando necesitaron comenzar con la obra principal; al responder sobre las tareas realizadas por Furtano Construcciones S.A. en junio de 2004, señala que específicamente en esa fecha no lo puede precisar, pero durante ese período realizó alguna de las tareas de modificación y terminación y algunos pequeños trabajos de pintura. Al ser preguntado por la obra realizada en la Av. Corrientes dice que como ese centro era de menor tamaño se contrató a un albañil de nombre Nicolás Vedia y cuando le fue requerida facturación de sus tareas presentó facturas correspondientes a la firma Fedein S.A.. Preguntado acerca de su rol en las obras manifestó que era la de proyectar lo que se iba a construir y luego realizar la dirección de la obra consistente en el seguimiento diario para llevar adelante el proyecto en forma confiable y eficiente; y en cuanto al procedimiento para la aprobación de presupuestos, trabajos y los consecuentes pagos a los proveedores, dijo que una vez aprobado el proyecto solicitaban presupuestos de los diferentes rubros que intervienen en una obra, de cada uno se pedían dos o tres presupuestos dependiendo de la envergadura de la obra, esos presupuestos los remitía a la Dirección del Centro y ellos decidían con cual de los proveedores trabajar, y tanto por el precio o antecedentes de los mismos realizarían la compra o prestación de servicios, y en cuanto a los pagos, una vez realizado el trabajo, parcial o totalmente, dijo ser él quien aprobaba el certificado y lo pasaba a la parte administrativa del Centro Rossi, quienes se encargaban de pagar; que el procedimiento relacionado con los proveedores citados fue el descripto y que los Sres. Giménez y Vedia operaban, como todos los proveedores del Centro Rossi, respecto a dos instancias, la primera relacionada con el presupuesto era tratada con él en forma personal y luego la instancia administrativa donde se aclaraban las formas de pago en general se llevaba a cabo con el contador de la firma recurrente. Asimismo, a fs. 340/341 obra la declaración testimonial del señor Omar De Fornari, manifestando que se desempeña como empleado de la firma recurrente y que su función es la de gerente. Preguntado sobre los inmuebles donde se desarrollaron las obras de construcción y/o refacción que dieran origen a los gastos impugnado por el ente fiscal, el testigo dijo conocer ambas sedes, que en la sede sita en la calle Blanco Encalada se realizaron obras en los años 2000/2004 y que la planificación, dirección y supervisión de la misma estuvo a cargo del arquitecto

Mario Rube; que los principales proveedores fueron el ingeniero Leonardo Sistola, Furtano Construcciones S.A., Luis Molina, Marmolería Alvarez y Balduzzi Otero, entre otros; aclara que la sede Blanco Encalada durante el año 2004 se encontraba inaugurada hasta el segundo piso y se realizaban tareas de finalización de obras del tercer piso; indicando que dichas obras fueron realizadas por el citado Sistola, Furtano Construcciones S.A. y la firma Balduzzi Otero, entre otros; que la persona con quien trataba la recurrente en punto al proveedor Furtano Construcciones S.A. era el señor Víctor Giménez; en cuanto a la forma en que los servicios eran contratados los proveedores citados dijo que el arquitecto Rube arrimaba varios presupuestos y se comparaba en función de precios y antecedentes quedando como elegido el correspondiente a la firma Furtano Construcciones S.A.. Al ser interrogado por las obras realizadas en la sede de Av. Corrientes dijo que fueron trabajos de albañilería durante el año 2004; que estuvieron a cargo del Sr. Vedia, quien era un albañil contratado a tal fin, que realizó la reparación de un baño, como también trabajos en pisos y paredes. Sobre el circuito de pago establecido por la recurrente para abonar los servicios mencionados dijo que aprobada la contratación, se establecía un sistema por el cual se le daba un anticipo al proveedor y periódicamente éste emitía en primera instancia un certificado de obra con el grado de avance en cada rubro, que una vez aprobado por el arquitecto Rube se le solicitaba al proveedor la correspondiente factura y se le abonaba la misma deducido el anticipo ya abonado, así hasta la finalización de la obra, siendo éste el criterio general, ocasionalmente se producían contrataciones menores o trabajos adicionales no considerados en el presupuesto original, en estos casos se trabajaba con el presupuesto del proveedor que generalmente acompañaba una factura y previo visto bueno del arquitecto Rube se procedía a su pago, que todos los pagos eran efectuados mediante cheques cruzados de forma tal que quien los recibiera se viera obligado a depositarlo, aclarando que cada uno de los pagos efectuados eran realizados con su aprobación expresa y escrita en un documento internamente denominado "orden de pago". Respecto a los proveedores Furtano Construcciones S.A. y Fedein S.A. dijo que se cumplió con el procedimiento antes señalado, manifestó también haber tenido trato con el Sr. Giménez atento el cargo que desempeñaba en la firma recurrente puntualizando que ello se relacionaba con la última negociación de precios antes de contratar cada etapa, la determinación y reclamos de pagos por parte del proveedor y los reclamos de cumplimiento de plazos referidos a la finalización de la tarea contratada; que concretamente, la encargada de contratar con los citados proveedores y controlar su facturación correspondiente era la señora Eugenia Dolores Rossi y el arquitecto Rube en cuanto a la elección, y en cuanto al control de la facturación el departamento de contaduría quien verificaba la existencia de una contratación previa, el correspondiente certificado de obra, la correspondiente aprobación del contrato y del certificado de obra y por último la validación fiscal de la factura, siendo su persona quien efectuaba el último control como último eslabón del previo control efectuado por el citado Departamento; precisando que la persona física que representaba a Fedein S.A. era el Sr. Vedia. Que también la actora aportó copia de la sentencia dictada por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3 en los autos caratulados: "Enrique Martin Rossi S.A. Sobre Infracción Ley 24.769 - Desprendimiento de la causa N° 1831/00 'Viazzo, Roberto Gustavo y Otros sobre Infracción Ley 24.769'", por la que se resolvió sobreseer a los directivos de la firma recurrente por aplicación del principio de la "ley penal más benigna", en virtud de una modificación introducida por la ley N° 26.735 al art. 1° de la ley N° 24.769, esto es la condición objetiva de punibilidad (fs. 137/141). En esa oportunidad también acompañó copias de las declaraciones testimoniales brindadas por el Arquitecto Rube -la que resulta coincidente con lo declaro ante este Tribunal- y la de dos personas más que dijeron haber trabajado para Furtano Construcciones (fs. 147/150). VI.-De lo expuesto surge que el Fisco Nacional se basa en presunciones vinculadas con situaciones fácticas atribuidas a terceros -proveedores- pero que por vía indirecta le han sido atribuidas a la recurrente, sin considerar que la empresa proveedora se encontraban inscriptas ante la A.F.I.P. y la circunstancia de que éstas no cumpla sus obligaciones tributarias no puede ser imputado a la recurrente, como así tampoco el hecho de que las empresas no pudieron ser halladas en los respectivos domicilios denunciados ante el ente fiscal y/o consignados en las facturas o que no presentaban declaraciones juradas. Mas aún, tampoco resulta motivo suficiente para impugnar el gastos el hecho de que los proveedores estuvieran incluidos en la base e-Apoc del organismo, puesto que, conforme surge de las constancias agregadas en las actuaciones administrativas labradas por el Fisco (fs. 177 y 178 cpo ganancias), ello ocurrió con posterioridad a la fecha en que fueran emitidas las facturas observadas, lo que evidencia que aún en el caso de que el apelante hubiera consultado la citada base antes de contratar los servicios a fin de chequear tal información, hubiera obtenido como resultado que las firmas aquí involucradas no presentaba las inconsistencias que el Fisco invoca. Que tampoco puede soslayarse que sobre la facturación el Fisco Nacional no efectuó observación alguna respecto de la CUIT de los proveedores, ni la actividad en la que se encontraban registrados en el organismo, como así tampoco respecto del CAI o las imprentas que figuran en los comprobantes observados, por lo que a tenor de lo expresado, cabe concluir que si la recurrente cumplió con todos los recaudos legales exigidos no se le puede atribuir, como fundamento de la impugnación del gasto, la falta de capacidad operativa del proveedor, el que no figuraba en la base de facturas apócrifas en esa época. En tal sentido las circunstancias apuntada por el organismo fiscal no puede ser atribuida a la recurrente, quien obró con la diligencia debida al verificar la situación de los proveedores para operar en ese mercado. Que por lo expuesto, cabe

concluir que carece de sustento fáctico que el Fisco Nacional cuestione las operaciones con fundamento en la realidad de las relaciones negociables que ellas reflejan, alegando que no se logró demostrar que Furtano Construcciones SA y Fedein SA hayan sido efectivamente las empresas que efectuaron las obras de construcción y/o refacción de dos de las sedes del Centro de atención que posee la recurrente. Que como se indicara ut supra los proveedores objetados a la fecha de la operatoria cuestionada no se encontraban en la base apoc del organismo, resultando inadmisibles que se ponga de resalto y como otro argumento más por parte del ente fiscal que a la fecha en que los inspectores se apersonaron en el domicilio que figura en las facturas no se encontraban o que funcionaba otro emprendimiento, teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde las operaciones concertadas y el inicio del proceso de determinación de oficio que es de casi cinco años, cuando esos datos deben constar en la base fiscal dado que ambas sociedades se encontraban inscriptas en la AFIP. Que en tal sentido cabe precisar que "Se genera inseguridad jurídica para las transacciones comerciales de admitirse el criterio fiscal, ya que si los contribuyentes consultan la base de datos y el sistema les informa que la situación impositiva del proveedor se ajusta a derecho, de manera que podrán computar válidamente el crédito fiscal por las facturas que reciban o deducir el gasto, el organismo luego no puede desconocer esta circunstancia alegando que las operaciones no fueron realizadas por la persona inscripta como tal, ya que esto debe ser objeto de otra investigación a cargo de la Administración Tributaria, sin que tales particularidades le puedan ser imputadas a la recurrente" ("Cereales del Sur S.R.L s/recurso de apelación" (Expte. 33.256-I), sentencia de fecha 17/4/2012, voto del Dr. Brodsky). Por otra parte "Ha de tenerse presente que el principio de la realidad económica, en tanto elemento jurídico de captación de la verdadera entidad sustantiva de esa realidad, de manera alguna importa consagrar institutos que funcionen unilateralmente a favor exclusivo de uno de los sujetos de la relación tributaria, ya que de lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea esta favorable al Fisco o al contribuyente (v. ib. en "Christensen Roder Argentina SA c/EN - Ministerio de Economía - AFIP - Ley 24073 - Decreto 214/2002 s/proceso de conocimiento", 26/9/2008 y sus citas de doctrina y de CSJN, Fallos: 307:118)" (Gómez, Erardo E., Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala III, de fecha 3/09/2009). Que por lo expuesto y dado que el Fisco basa la impugnación del gasto en presunciones vinculadas con situaciones fácticas atribuidas a terceros, es decir los proveedores, e indirectamente se las adjudica al recurrente, voto por revocar la resolución apelada en todas sus partes, con costas. El Dr. Buitrago dijo: I. Que conforme surge de las actuaciones administrativas acompañadas (vide informe final de inspección obrante a fs. 94/98 del 1er.cuerpo de las act. adm. -ganancias-), en cumplimiento de funciones que le son propias, la administración fiscal procedió a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente. En el marco de la fiscalización, se realizaron tareas tendientes a verificar diversas operaciones efectuadas con los proveedores "Furtano Construcciones SA" y "Fedein SA" y, como consecuencia de los elementos colectados, el ente fiscal constató diversas irregularidades en punto de compras y/o pagos por prestaciones de servicios. Ello lo llevó a objetar los gastos deducidos a raíz de aquellas y procedió a la determinación del impuesto a las ganancias. Para así entenderlo, el organismo recaudador tuvo en cuenta, entre otros elementos de convicción, en relación a la firma mencionada en primer término, que del cotejo de sus declaraciones del IVA, la relación "débito-crédito-(uno) resultaba insignificante en relación a las operaciones de marras; que en determinados períodos declaró no tener empleados; que en su domicilio fiscal funcionaba un almacén (su titular manifestó desconocer a la firma), que no efectuó retenciones de acuerdo con los regímenes de las RRGG 2784 y 830, no posee bienes registrables ni presentó ddjj del impuesto a las ganancias. En lo que hace a la empresa "Fedein SA", concluyó -del mismo modo que en el caso anterior, que la relación "débito-crédito-del IVA (uno) resultaba insignificante en relación a las operaciones cuestionadas, no efectuaba retenciones en los términos de las mencionadas Resoluciones, no poseía bienes registrables, no estaba inscripta como empleador y no declaró personal en relación de dependencia, no la localizaron en su domicilio fiscal. A juicio de quien suscribe, el Fisco Nacional ha dado suficiente sustento a su pretensión, formulando concretas y fundadas impugnaciones a las facturas en cuestión. En contraposición la actora aduce, en síntesis, que no puede atribuírsele las consecuencias del obrar de terceros y que cumplió con los deberes de cuidado que le son exigibles, siendo irrazonable lo pretendido por el fisco. Tal tesis no se ajusta con rigor a la finalidad de la normativa reglamentaria pertinente. Repárese que como lo ha dicho nuestro Mas Alto Tribunal "...el cumplimiento de los extremos formales en materia fiscal constituye 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 igualdad tributaria, desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes" ("Buombicci, Neli Adela", fallo del 8/6/93, Impuestos, T° LI-B, pág. 1495). Sin perjuicio de ello, debe advertirse que las impugnaciones del Fisco Nacional no pueden ser examinadas en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como se pretende, para concluir si tenía obligación de conocer la situación o no del tercero proveedor. El Fisco utilizó, en el caso, una serie de elementos comprobados, graves y específicos, conducen razonablemente a configurar un estado de situación de razonables reparos respecto de la validez de

las facturas; por el contrario, la apelante que se limita a aseverar que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, y aferrarse a la errónea concepción acerca de la observancia de los requisitos formales que deben contener las facturas, sin demostrar, con la entidad que es exigida, la realidad económica subyacente. La pruebas aportadas en estas actuaciones en mi criterio no arrojan luz sobre los puntos aquí discutidos. La prueba informativa producida en autos resulta notoriamente insuficiente a los fines pretendidos, ya que las respuestas dadas por los bancos oficiados (Galicia y Bank Boston) se limitan a informar la entrega de tres cheques y la titularidad de una cuenta corriente y de ahorro, lo que no tiene entidad suficiente para demostrar la veracidad de las operaciones efectuadas -puesto que en definitiva de esto se trata- ni permite socavar la fuerza probatoria de aquellos elementos de convicción tenidos en cuenta para fundamentar el ajuste. En relación a la prueba testimonial producida (sres. Mario Rube y Omar De Fornari), adelanto que no resulta convincente para desvirtuar el criterio fiscal. Debe tenerse presente que el art. 445 del CPCCCN, el testigo "deberá dar siempre la razón de sus dichos", dispositivo que procura la eficacia del testimonio, exigiendo fundamento en la declaración, que consiste en la exposición de las circunstancias de tiempo, modo y lugar que hagan verosímil el conocimiento de los hechos por el testigo y la ocurrencia del mismo. Esta exigencia adquiere aquí mayor rigurosidad, en la medida que los testimonios fueron prestados por personas que han realizado tareas remuneradas bajo relación de dependencia (sr. De Fornari) o en estrecha colaboración con la parte a quien benefician sus manifestaciones (sr Rube), por lo que sus dichos deben estar acompañados y corroborados por otros elementos. (CN Civ. Sala "C" 14/2/90, LL 1990-C pág.258). Con base a lo expuesto, las declaraciones testificales no agregan elementos de peso que permitan acreditar la efectiva correspondencia entre los gastos deducidos y las operaciones en cuestión, ya que se detienen a describir las tareas que realizaban y el trato con algunos de los empleados (albañiles) contratados. En cuanto a la sentencia dictada por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico ("Enrique Martín Rossi s/ inf. 24769) -donde constan las declaraciones del arquitecto Rube (que coincide con la prestada ante este Tribunal) y que concluyó con el sobreseimiento de los directivos de la firma recurrente, debo advertir que ello en nada incide en esta litis, pues la resolución que allí se tomó lo fue por aplicación del principio de la ley penal más benigna. Por último, no puedo dejar de señalar que los proveedores citados se encontraban incluidos en la base APOC y que, si bien es cierto que ello ocurrió con posterioridad a la fecha de las facturas impugnadas, de todos modos evidencia indudablemente la existencia de anomalías, que requirieron un proceso de investigación para poder arribar a esa decisión administrativa, lo que debe meritarse en consuno del cúmulo de probanzas de que se valió el ente fiscal para fundamentar el ajuste,-mas arriba expuestas. En tales circunstancias, voto en el sentido de confirmar en todas sus partes la resolución apelada. Con costas. El Dr. Vicchi dijo: Que adhiere al voto de la Dra. Gómez. Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE: Revocar la resolución apelada en todas sus partes, con costas. Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y oportunamente archívese.- Juan Carlos Vicchi Vocal Ignacio J. Buitrago Vocal Edith Viviana Gómez Vocal

Correlaciones: Clínicas y Sanatorios Asociados SA - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala IV - 06/12/2007
Industria Metalúrgica Clamar SH - Trib. Fiscal Nac. - Sala A - 06/02/2004
002322E