

## Salidas No Documentadas

### JURISPRUDENCIA

### Salidas no documentadas

Se confirma el fallo del Tribunal

Fiscal de la Nación que avaló la resolución de AFIP que determinó de oficio la materia imponible respecto de los impuestos al valor agregado y a las ganancias -salidas no documentadas-. Buenos Aires, 19 de marzo de 2015.- Y VISTOS: estos autos, caratulados "PRO MAR CO SA (TF 28050-I) c/DGI y s/ Recurso Directo a Cámara?", y CONSIDERANDO: I.- Que a fs. 507/517, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones determinativas N° 140/2006 y 138/2006, por las que el Sr. Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Comodoro Rivadavia (DGI-AFIP), determinó de oficio la materia imponible respecto de los impuestos al valor agregado (períodos fiscales 02/2001 a 02/2004) y a las ganancias (períodos 2002 y 2003), aplicó intereses resarcitorios e impuso las multas en los términos del art. 46 de ley 11.683. Ello, con costas a la vencida. Asimismo, confirmó la resolución N°139/2006 -dictada por el señalado juez administrativo- en cuanto a la determinación de oficio del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas (períodos fiscales 2002, 2003 y desde 04/2003 a 11/2003) y los intereses resarcitorios reclamados, y la revocó en cuanto a la multa aplicada en los términos del art. 45 de la ley 11.683. En este aspecto, impuso las costas en proporción a los respectivos vencimientos. En primer lugar, analizó los planteos de nulidad articulados por la actora. Sobre el particular, recordó que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría privado de oponer al impugnante. Señaló que en las presentes actuaciones no se vio agravada la garantía del debido proceso adjetivo, ya que era necesario que el vicio hubiera colocado a la parte en estado de indefensión, situación que no se verificó en el sub lite. En este sentido, puntualizó que conforme lo había señalado reiteradamente el Alto Tribunal, la efectiva vulneración del art. 18 de la Constitución Nacional no se producía en tanto existiera la posibilidad de subsanar la restricción acaecida en el proceso administrativo, en una etapa jurisdiccional posterior. Puntualizó que la objeción fundada en la falta de impugnación de la contabilidad de la actora resultaba irrelevante, en atención a que ni la ley de procedimiento tributario ni su reglamentación disponían dicha exigencia como previa a la determinación de oficio. En punto al planteo nulidicente fundado en la ausencia de motivación y arbitrariedad de las resoluciones determinativas, postuló que de la simple lectura de tales resoluciones surgía que éstas fueron dictadas con sustento en las circunstancias de hecho y de derecho, reunían los requisitos externos de validez y habían valorado las circunstancias fácticas y jurídicas que las presuponían, más allá del acierto o error en que podía haber incurrido el ente fiscal al apreciarlas. En cuanto al fondo de la cuestión, señaló que en razón de los elementos de prueba colectados, la administración fiscal concluyó que los documentos aportados -correspondientes a la operatoria de la actora con nueve de sus proveedores- eran apócrifos, no aptos para documentar las operaciones declaradas, por lo que procedió a impugnar los créditos fiscales computados en el impuesto al valor agregado y los montos computados como gastos en el impuesto a las ganancias. Puntualizó que, a su vez, ante la imposibilidad de acreditar la existencia de los servicios alegados por la actora, el ente fiscal consideró que dichas erogaciones de fondos constituían salidas no documentadas en los términos del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias. Sostuvo que de lo expuesto se desprendía que el Fisco Nacional había actuado diligentemente en el ejercicio de sus atribuciones de verificación y fiscalización, con el objeto de extraer fundadamente el carácter apócrifo de las facturas en cuestión y, al ser ello así, la cuestión se desplazaba al contribuyente, quien en esa instancia contaba con la oportunidad amplia e irrestricta de acreditar lo contrario. Añadió que, en tal contexto, el tema en debate quedaba reducido a una cuestión de hecho y prueba. Destacó que la recurrente no había producido prueba que sustentara sus dichos, ni logrado acreditar la veracidad de las operaciones y/o la existencia de los siguientes proveedores: Luis Papadopulus, Claudio Paez, Jorge Bonano, Manuel Antonio Pérez, Damián Alaniz, Norma Anastasio, Luis Romano, Constructora del Mar S.A. y Transportadora del Mercosur S.A.. Puso de relieve que, frente al accionar fiscalizador, el recurrente no aportó elemento probatorio alguno que derribara los cargos efectuados por el ente fiscal. Consideró que, a su criterio, no cabía duda acerca de que las facturas eran apócrifas -no importaba si extrínsecamente correctas-, lo que significaba que no se podía invocar el derecho a computar un beneficio tributario sobre la base de una documentación falsa. Rechazó el agravio relacionado con el incremento patrimonial no justificado respecto a un pasivo registrado con el proveedor Agustiner S.A.. En este punto, señaló que el ente fiscal procedió a consultar a Agustiner S.A., quien informó que no existía deuda ni era acreedor de PRO.MAR.CO, sin perjuicio de manifestar la posesión de un sistema de cuenta corriente en donde el saldo de cada proveedor resultaba único y de explicar que si PRO.MAR.CO hubiese sido acreedor de Agustiner S.A. y ésta decidía entregarle una partida en concepto de "anticipos", el sistema hubiera refundido ambos conceptos disminuyendo el saldo correspondiente. Concluyó, dada la nula actividad probatoria de la recurrente -quien no había logrado demostrar la existencia de los proveedores ni la efectiva realización de los servicios-, que las operaciones declaradas eran inexistentes, por lo que resultaban improcedentes los

créditos fiscales computados. Consecuentemente, confirmó la determinación del impuesto al valor agregado. Destacó que a idéntica conclusión correspondía arribar respecto de la determinación de la obligación fiscal de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, toda vez que el recurso de apelación reposaba en idénticos argumentos, por lo que correspondía su confirmación. En punto a la determinación del impuesto a las ganancias- salidas no documentadas, consideró que: - la actora aducía que el fisco no había agotado la totalidad de los extremos necesarios para la aplicación de la figura del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias; - se trataba de un tributo que tenía que ingresar quien hacía la erogación, debiendo hacerlo a título propio; - era un impuesto proporcional y real a la renta neta presunta que se atribuía al beneficiario oculto; tal ocultación había llevado al legislador a adoptar un arbitrio técnico, que era el de indicar como sustituto tributario al pagador de la erogación, quien desplazaba en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente (el beneficiario oculto); - conforme la normativa aplicable (arts. 37 y 38 de la ley del impuesto a las ganancias), el régimen de las salidas no documentadas preveía la posible configuración de dos elementos: 1) que la erogación careciera de documentación; 2) que no se probara por otros medios?... que ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas?; - en las presentes actuaciones, el ente fiscal sustentó su pretensión objetiva a través de elementos concretos y razonables, que le permitieron suponer la falta de veracidad de los comprobantes respaldatorios de las operaciones denunciadas por la actora, y consecuente responsabilidad de computar importes en concepto de deducción directa o indirecta en gravamen alguno; - en puntual contestación a los agravios expuestos por la actora, cabía recordar la doctrina del Alto Tribunal emanada de la causa ?Red Hotelera Iberoamericana S.A.? (cuyos principales términos resumió); - la actora tampoco había probado -en el marco de la norma aplicada- que los gastos fueron para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, extremos que no habían sido motivo de preocupación por parte de la apelante, que se limitó a intentar acreditar la efectiva prestación de los servicios; - en consecuencia, correspondía confirmar la determinación formulada en concepto de impuesto a las ganancias-salidas no documentadas. En orden a las multas aplicadas en los términos del art. 46 de la ley 11.683 (correspondientes a los impuestos al valor agregado y a las ganancias omitidos), puntualizó que de los considerandos de los actos impugnados surgían claramente los hechos que llevaron al ente recaudador a aplicar las multas y, en todo caso, la recurrente discrepaba con las conclusiones y la valoración de la conducta efectuadas en las resoluciones apeladas. Tras referirse a la doctrina del Alto Tribunal recaída en la causa ?Mazza, Generoso y Mazza, Alberto?, consideró que el fisco no extrajo inmediata o automáticamente la conclusión de que por el hecho de haber estimado de oficio correspondía la responsabilidad del art. 46 de la ley 11.683, sino que, muy por el contrario, la pretensión penal fiscal derivaba en atribuir actos fraudulentos claramente determinados. Entendió que se verificaban en autos tanto el elemento objetivo como el elemento subjetivo requeridos por la norma citada para que se configurara la infracción, no habiendo la actora acompañado elemento probatorio alguno para derribar las conclusiones alcanzadas por el ente recaudador, por lo que cabía confirmar las sanciones aplicadas. En relación a la multa aplicada por el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, luego de citar lo decidido por dicho tribunal en la causa ?Augsburg S.A.?, el 13 de abril de 2004, señaló que la salida no documentada no constituía, por sí misma, un ilícito tributario en la figura de la omisión o defraudación fiscal prevista en los arts. 45 y 46 de la ley 11.683. Recalcó que, en todo caso, esta última podía configurarse en la deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o, eventualmente, en el cómputo improcedente de un crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, al no contar el contribuyente con los correspondientes comprobantes respaldatorios, pero no por el solo hecho de la existencia de una erogación sin aportar la documentación respectiva. Concluyó que, por lo expuesto, correspondía revocar esta sanción. II.- Que contra dicho pronunciamiento, apelaron el Fisco Nacional a fs. 524 y la actora a fs. 525vta., quienes expresaron agravios a fs. 529/535vta. y fs. 536/549, respectivamente. A fs. 557/560 y fs. 569/572vta., obran las contestaciones del fisco y de su contraria. III.- Que el Fisco Nacional se agravia de la revocación de la multa aplicada (impuesto a las ganancias-salidas no documentadas) y de la imposición de costas a su cargo. Señala que, en este sentido, el decisorio resulta arbitrario e infundado, en tanto se aparta de lo indicado por el conjunto de normas que regulan el instituto de las salidas no documentadas. Tras invocar la doctrina del Alto Tribunal recaída en las causas ?Radio Emisora Cultural S.A.? y ?Red Hotelera Iberomericana S.A.?, afirma que las salidas no documentadas resultan ser un tributo y, como tal, susceptible de ser omitido. Recuerda que el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, ha sido reglamentado por el organismo recaudador mediante la R.G. N° 893, que prescribe que el ingreso del impuesto en cuestión debe efectuarse dentro de los quince días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada. Aclara que en dicha resolución general se indican los números de formularios o de volantes de pago a utilizar por los distintos contribuyentes o responsables. Esgrime que los formularios mencionados en el Anexo I de la R.G. 893/2000 tienen el carácter de declaración jurada -imperativo legal del art. 15 de la ley 11.683-. Alega que las salidas no documentadas son ingresadas mediante volantes de pago, en los que es la propia contribuyente quien declara la materia imponible y que, por tal motivo, la falsedad de tales declaraciones constituye un elemento suficiente a los efectos de la configuración de la sanción establecida en el art. 45 de la ley 11.683.. Cita jurisprudencia en apoyo de su tesitura. IV.- Que la actora se agravia, en primer lugar, del rechazo

del planteo de nulidad Efectúa la reseña de los argumentos expuestos por su parte al apelar las resoluciones determinativas, en los que había sustentado el planteo de nulidad, como así también de los fundamentos brindados en el fallo apelado para desestimar tal planteo. Aduce que resulta falso que su parte no haya explicitado las defensas de las que se vio privada, toda vez que dejó constancia del propósito de la prueba pericial contable, informativa y testimonial de la que fue privada caprichosamente por el ente recaudador. Afirma que otro pudo ser el resultado de lo actuado en sede administrativa de haber cumplido el organismo fiscal con la garantía constitucional de producir las pruebas que hacían a su derecho antes de dictar la resolución. Alega que tampoco resiste el menor análisis lo esgrimido en orden al supuesto carácter indistinto del método sobre base cierta y el de estimación presunta, puesto que el art. 18 de la ley 11.683 establece que sólo podrá acudirse al método indiciario cuando se agoten los medios que posibiliten la determinación sobre base cierta. En este sentido, relata que el fisco debió justificar la procedencia del método indiciario y no lo hizo, por cuanto no cuestionó el valor probatorio de la contabilidad de su parte. Señala que esta Sala, en otra integración, ha resuelto que "... corresponde revocar la determinación del Impuesto a las Ganancias practicada por el Fisco sobre base presunta, en tanto se encuentra acreditado que la documentación relativa a compras y gastos correspondientes a los períodos objeto de ajuste se pusieron a disposición del organismo recaudador, quien omitió relevarlos? Ello, con fecha 12 de marzo de 2009, en la causa ?Lowe Arg. S.A.C.I.F de Cinematografía y TV S.A. (TF 19317-I) c/ DGI?. Se agravia, asimismo, del rechazo de las nulidades so pretexto de la supuesta motivación de los actos administrativos, ya que los antecedentes fácticos y jurídicos que pretenden darle sustento deben ser explicitados coherente y circunstanciadamente, lo cual no se verifica en la especie. Asevera que el itinerario lógico no está reflejado ni en las resoluciones determinativas y sancionatorias recurridas, ni tampoco en la sentencia que las confirma. Observa que el Tribunal Fiscal de la Nación se expide exclusivamente considerando el planteo de nulidad relativo a las sanciones, sin exponer absolutamente nada en orden a las determinaciones practicadas, no obstante que el planteo comprendía ambos aspectos. Pone el evidencia que el tribunal jurisdiccional administrativo no se hizo cargo del planteo nulidicente referido a la falta de orden de intervención para la fiscalización de las salidas no documentadas. Agrega que, en rigor, lisa y llanamente omite expedirse sobre la cuestión, debiéndose resaltar que si bien el juez no está obligado a expedirse sobre todos los argumentos de las partes, si lo está en relación a los que pueden modificar el resultado del juicio, lo que cabe predicar de la defensa aludida. En cuanto al fondo de la cuestión, se agravia por cuanto, según expresa, todos y cada uno de los considerandos que pretenden avalar los ajustes practicados, se amparan pura y exclusivamente en la inversión de la carga de la prueba en cabeza del contribuyente, sin haber efectuado el ente recaudador todas las diligencias útiles para arribar a la verdad material acaecida, que comprueba tanto la existencia de los proveedores como de las operaciones impugnadas. Aduce que la supuesta constatación de la inexistencia de la CUIT de los proveedores es falsa. Alega que el sentenciante pretende hacer valer en contra de su parte circunstancias vinculadas a la conducta fiscal de los proveedores y las imprentas emisoras de los comprobantes cuestionados, circunstancias por las cuales de ninguna manera debe ella responder. Añade que los elementos considerados en relación a la falta de presentación de declaraciones juradas, o la declaración de personal en relación de dependencia, la exactitud y existencia del domicilio fiscal de los proveedores y de las imprentas, así como el cumplimiento de cualesquiera otras obligaciones sustanciales o formales de tales proveedores, resultan cuestiones por completo ajenas a su parte, que no pueden ser empleadas como un indicio en su contra. Afirma que la única exigencia legal del contribuyente (recién exigible a partir de la entrada en vigencia del artículo sin número agregado a continuación del art. 33 de la ley 11.683 por la ley 25.795) es la de constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la AFIP, y no las restantes obligaciones que el sentenciante pretende imponer a su parte. Destaca que la norma citada no se encontraba vigente con anterioridad al 17/11/2003. Recuerda que, con relación al impuesto al valor agregado, períodos 12/2003 a 03/2004, los comprobantes otorgados a PROMARCO S.A. por los proveedores cuestionados, cumplen con la formalidades exigidas y, a su vez, se consultó a las bases APOC y PADRON, sin que exista observación alguna. Cita jurisprudencia que considera ampara su tesis. Reseña que la presunción convalidada por el sentenciante en estos rubros de ajustes descansa en indicios absolutamente irracionales e ilegales -puesto que ninguna norma establece una obligación de control del cumplimiento de obligaciones fiscales de terceros en cabeza de su parte- para acreditar la supuesta inexistencia de las operaciones objetadas, máxime cuando éstas cuentan con el debido respaldo documental. Se queja por lo que entiende es una ponderación arbitraria de la prueba. Manifiesta que tanto el ente recaudador como el Tribunal Fiscal de la Nación omiten ponderar los elementos ciertos agregados a las actuaciones, que acreditan la existencia de las operaciones: a) las facturas por las operaciones y su registración en legal forma: afirma que el ente recaudador no cuestiona la validez formal de todos y cada uno de los comprobantes que acreditan las compras y operaciones; que éstos cumplen con todos los recaudos establecidos por la reglamentación y se encuentran registrados en los libros fiscales llevados por su parte; b) improcedencia de las determinaciones efectuadas sobre la base de conjeturas elevadas al grado de indicios: relata que el Tribunal Fiscal equivoca su criterio cuando hace recaer exclusivamente sobre su parte la carga probatoria, ya que aquí no se

ventila un procedimiento de derecho privado sino de derecho público, donde prima el principio de oficialidad y de instrucción que impone la carga procesal de la prueba a la Administración y no al particular; asevera que el fisco no ha acreditado la procedencia de la estimación que intenta. Sostiene que la sentencia resulta arbitraria, en tanto la prudencia y equidad en la valoración de la prueba documental que respalda las operaciones ha estado por completo ausente. Añade que la AFIP se ha limitado a invertir la carga de la prueba en contra de su parte sin aportar ningún elemento relevante para sustentar su pretensión. Destaca que si no se ha acreditado que su parte tenga mayor cantidad de bienes para vender o de servicios para prestar, mal puede suponerse que tenga mayores ingresos que ha omitido tributar, puesto que tales ingresos tienen su origen en la actividad desarrollada. Agrega que ponderar tal circunstancia hubiese permitido una cabal aplicación del principio de la realidad económica en la especie. Aclara que no existen facturas por un monto superior a \$ ..., por lo que se agravia en tanto el Tribunal Fiscal considera una situación de hecho ajena a la presente causa. Luego de transcribir los párrafos de la sentencia que refieren al proveedor Agustiner S.A., se queja por cuanto, según entiende, ésta avala un irregular proceder del fisco, que para efectuar el ajuste se limita a las consideraciones expresadas por un tercero y a la improcedente inversión de la carga probatoria. Dice que la impugnación del pasivo efectuada por el ente fiscal es arbitraria, debido a que da como cierto un hecho, sin admitir las distintas situaciones posibles que pudieron haberse producido. Alega que pudo ocurrir que por una cuestión de corte, la sociedad que efectuó el préstamo no lo consideró a esa fecha, o pudo haberlo contabilizado en fecha posterior, o no registrarlo. Añade que no puede admitirse que el fisco, sin realizar mayores análisis, acepte los dichos de un tercero que, por cuestiones ajenas a la presente causa, niega la existencia de un hecho, generando un perjuicio a su parte. En lo relativo al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, aduce que lo manifestado no resiste el menor análisis, en tanto ha quedado demostrada la inexistencia de las facturas apócrifas y el adecuado respaldo documental de las operaciones impugnadas. Asevera que no resulta aplicable el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del cual el Tribunal Fiscal intenta valerse. Postula que es absurdo el reproche consistente en que su parte no ha demostrado que las erogaciones se efectuaron para obtener, conservar o mantener las ganancias gravadas, pues dicho extremo no fue controvertido por el fisco, que sólo se limitó a invocar el supuesto carácter apócrifo de los comprobantes respaldatorios. En cuanto a las multas, esgrime que las consideraciones expuestas por el Tribunal Fiscal agravan a su parte, ?... en cuanto resultan -una vez más- meramente dogmáticas, cuando no lisa y llanamente falaces? (sic). Arguye que el sentenciante, luego de ratificar el carácter presunto de los ajustes, se limita a sostener que de todos modos los elementos objetivo y subjetivo requeridos por el tipo del art. 46 de la ley 11.683 se hallan reunidos porque el organismo recaudador habría comprobado actos fraudulentos. Dice que la sentencia recurrida ni siquiera enuncia cuáles serían los actos fraudulentos, y tampoco justifica por qué concluye que la responsabilidad dolosa atribuida habría sido demostrada ?independiente o autónomamente? de los ajustes practicados. Afirma que no lo justifica, porque tal aseveración es falsa. Postula que el fisco presumió la inexistencia de las operaciones a partir de una serie de conjeturas y, a su vez, a partir de dicho extremo, presumió la existencia de un obrar doloso. Añade que no es cierto que el presupuesto objetivo se encuentre configurado en autos, ya que la única actividad del fisco fue deducir presunciones sobre presunciones e invertir arbitrariamente la carga probatoria. V.- Que en primer lugar, cabe tratar la apelación de la parte actora, y, entre sus agravios, los relacionados con la nulidad rechazada. En el sub lite, la recurrente se agravia del rechazo de la nulidad planteada, fundada en los siguientes motivos: - privación del ejercicio de una actividad sustancial que hace a la garantía constitucional de defensa, como es la producción de la prueba conducente a la solución del litigio; - la utilización del método indiciario sin haber agotado el fisco los medios para efectuar una determinación sobre base cierta; - falta de motivación de los actos administrativos, ya que los antecedentes fácticos y jurídicos que pretenden darle sustento deben ser explicitados coherente y circunstanciadamente, lo cual no se verifica en la especie; - falta de orden de intervención para la fiscalización de las salidas no documentadas. Resulta oportuno recordar, como primera aproximación, que a los efectos de la procedencia de una nulidad, interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican, concretamente, las defensas de las que habríase visto privado de oponer el impugnante, debiendo además, ser fundadas en un interés jurídico. Debe tenerse en cuenta, además, que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (Fallos: 205:549; 247:52; 267:393, entre otros). En las presentes actuaciones, la actora afirma que no es cierto que su parte omitió aducir las defensas de las que se vio privada, ya que dejó constancia en los escritos recursivos presentados por ante el Tribunal Fiscal, del propósito de la prueba pericial contable, informativa y testimonial, medidas que fueran rechazadas por el ente recaudador. Alega que otro pudo ser el resultado de lo actuado en sede administrativa de haber cumplido el organismo fiscal con la garantía constitucional de producir las pruebas que hacían a su derecho antes de dictar la resolución. Agrega

que su parte se vio privada, injustificadamente, por el ente recaudador, de ejercer una actividad sustancial que hace a la garantía constitucional de defensa, como es la producción de la prueba conducente a la solución del litigio. Sobre el particular, cabe aclarar que del cotejo de las presentes actuaciones, se desprende que el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó la oposición efectuada por el Fisco Nacional y abrió la causa a prueba (ver fs. 153). A fs. 476, dicho Tribunal intimó a la parte actora para que dentro del término de quince días informara si mantenía las pruebas testimonial, pericial contable y pericial técnica ofrecidas. A fs. 485, el tribunal jurisdiccional administrativo reanudó el período probatorio, designó a los peritos contadores e ingenieros y dispuso que el informe pericial debía ser presentado dentro de los cuarenta días -a contar desde la aceptación del cargo-. Asimismo, en relación a la prueba testimonial, intimó a la parte actora para que dentro del término de cinco días cumpliera con lo establecido en el art. 333 in fine del C.P.C.C.N., bajo apercibimiento de tenerla por desistida. Luego de cursar las intimaciones de fs. 491 y 496, finalmente el Tribunal Fiscal dio por decaído el derecho de la actora a producir la prueba ordenada -decisión que se encuentra firme-. Destacó el Tribunal a quo en dicha oportunidad, que la falta de producción de las medidas probatorias ofrecidas y ordenadas sólo podía ser imputada a la conducta procesal de la recurrente y que, en tal sentido, la garantía de defensa en juicio de ningún modo amparaba la negligencia de los justiciables (máxime si éstos tuvieron oportunidad de hacer valer sus derechos o pudieron instar las actuaciones para que se produjera la prueba pretendida). Más allá de los dichos con los que la actora intenta justificar la nulidad, lo cierto es que dicha parte tuvo oportunidad de ejercer ampliamente su derecho de defensa en la instancia del Tribunal Fiscal de la Nación, en la que ofreció las probanzas de las que intentaba valerse, y cuyo derecho a la producción fue dado por decaído por el Tribunal a quo, en atención al propio obrar negligente de la interesada. Y, en tales condiciones, el agravio no puede prosperar, en tanto trasunta un pedido de nulidad por la nulidad misma. VI.- Que en punto a las objeciones de la recurrente atinentes al método indiciario, corresponde poner de relieve que la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida en forma reiterada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa ( Fallos: 268:515; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107). Y si bien ello no significa edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, tampoco permite descartar al inicio la aplicación de métodos indiciarios cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De aquí que, en todo caso, su validez dependerá de que su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa (cf. Sala I in re ?Chiesa S.A. (TF12187-I) c/ DGI?, expte. 10.353/96, del 23/4/98; esta Sala, in re ?Centro GNC SA (TF 23.998-I) c/ DGI?, expte. 22.816/2013, del 27/8/2013). Por lo demás, en materia de determinación tributaria la autoridad administrativa cuenta con poderes y facultades de estimación fiscal a partir de indicadores o elementos reconocidos expresamente en el artículo 18 de la ley 11.683 (t.v.), y, en relación a este tipo de procedimiento fiscal la valoración que el Tribunal Fiscal de la Nación realice respecto a la suficiencia de la prueba es una cuestión de hecho reservada a ese organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta alzada, a menos que se pruebe que el a quo incurrió en arbitrariedad -cfr. Sala IV in re ?Clement S.C.A (TF-14194-I) c/ DGI?, del 10/11/98-. En las presentes actuaciones, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que el Fisco Nacional había actuado diligentemente en el ejercicio de sus atribuciones de verificación y fiscalización, con el objeto de extraer fundadamente el carácter apócrifo de las facturas cuestionadas. Entendió que, por ser ello así, la cuestión de desplazaba a la contribuyente, que en esa instancia contaba con la oportunidad amplia e irrestricta de acreditar lo contrario, ?... denostando el criterio fiscal?. En relación a los importes tomados como incrementos patrimoniales no justificados, entendió el sentenciante que frente al accionar del fisco, la actora no había aportado medio de prueba que desvirtuara el cargo efectuado. Tal como quedara expuesto en el considerando que antecede, la actora tuvo oportunidad en la instancia de origen, de producir las pruebas que consideraba pertinentes para acreditar su tesitura y desvirtuar así el criterio fiscal en el que se sustentó el ajuste. Mas, por su propia inacción, el derecho a producir tales probanzas fue dado por decaído. Sin perjuicio de lo señalado, no se advierte que en las presentes actuaciones la valoración -por parte del Tribunal Fiscal- de las pruebas haya sido arbitraria, aspecto que se retomará al tratar el fondo del asunto. En orden a la falta de impugnación de la contabilidad de la actora por parte del fisco, cabe apuntar que, tal como lo señala el Tribunal Fiscal de la Nación, la normativa aplicable no prevé tal exigencia a los efectos de efectuar la determinación de oficio sobre base presunta. En tales condiciones, la alegada falta de impugnación de la contabilidad no puede servir de sustento para fundar la nulidad de los actos determinativos, en tanto ella no constituye un recaudo legalmente exigido para proceder a la determinación mediante estimación. VII.- Que la actora funda su planteo de nulidad, asimismo, en la falta de orden de intervención para la fiscalización del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas. Sostiene que el Tribunal Fiscal ha omitido el tratamiento de dicho planteo. Asiste razón a la recurrente en cuanto a que el Tribunal Fiscal no trató este agravio específico. En consecuencia, y en virtud de lo dispuesto por el art. 278 del C.P.C.C.N., corresponde que este Tribunal decida sobre el punto. En

este aspecto, interesa destacar que la recurrente no explicita el perjuicio concreto que la omisión alegada le produjo, ni indica las defensas que se vio privada de articular en función de tal circunstancia. En efecto, en el escrito mediante el cual apela por ante el Tribunal Fiscal de la Nación la resolución 139/06 (DV RRCR), determinativa del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, la actora afirma que "... de los antecedentes administrativos de los cuales tome conocimiento, no surge la existencia de la 'orden de intervención' por lo cual la Superioridad haya ordenado el inicio de la fiscalización en concepto de 'salidas no documentadas' por lo que sostenemos la necesidad de archivar las presentes actuaciones administrativas, atento a que todo lo actuado es nulo de nulidad absoluta? (sic) -ver fs. 241-. Pero, más allá de tal aseveración, no brinda argumento jurídico alguno en apoyo de su planteo, ni indica el perjuicio o la afectación al derecho de defensa concretos, que la situación le provocó. Del mismo modo, en su memorial, la apelante señala que el Tribunal Fiscal de la Nación "... NO se hizo cargo del planteo de nulidad específicamente referido a la falta de orden de intervención para la fiscalización de Salidas NO Documentadas, no obstante que era esencial para expedirse respecto a la validez del acto administrativo que determinó aquéllas? (sic). Añade que el Tribunal Fiscal omite toda consideración a la cuestión y recalca que "... si bien el Juez no está obligado a expedirse sobre todos los argumentos de las partes, sí lo está en relación a aquellos que pudieron modificar el resultado del juicio, lo que cabe predicar respecto de este planteo por su esencialidad recién expuesta? (sic). Pero no menciona perjuicio alguno irrogado por la alegada falta de orden de intervención. En tales condiciones, cabe concluir que en el sub lite, no aparecen configurados los requisitos para la procedencia de la nulidad, señalados en el párrafo tercero del considerando V del presente pronunciamiento. A mayor abundamiento, cabe agregar que esta Sala ha sostenido en los autos 'Canevari, Jorge Erardo c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo', expte. N° 48.349/2014, sentencia del 20 de noviembre de 2014, que: conforme "... lo señalado por Teresa Gómez y Carlos María Folco, con cita de lo resuelto en la causa 'Ribotta, Roberto Francisco' por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación (sentencia del 10/2/99): 'El inicio de las actuaciones inspectoras debe ser notificado debidamente al contribuyente, a efectos de que éste adquiera certeza sobre el procedimiento fiscalizador, criterio que adopta el Fisco, entendiendo que esta notificación constituye un requisito sustancial (cfr. dictamen A.F.I.P. 29/2002, Dirección de Asesoría Legal, 15 de mayo de 2002).'; 'Vale aclarar que la jurisprudencia del T.F.N. atenúa los requisitos sobre el inicio de la inspección, sosteniendo que no resulta nula la determinación de la situación impositiva de un contribuyente, cuando si bien no se le notificó el inicio de la fiscalización mediante el formulario que exigía la instrucción general vigente, estuvo abundantemente informado sobre el actuar fiscal y con total posibilidad de ejercer sus derechos'. (cfr. autores más arriba indicados, en 'Procedimiento Tributario, Ley 11.683 - Decreto 618/97', Ed. La Ley, 5ta. Edición, pág. 189). Tal es lo acontecido en el caso de autos, en que, pese a la omisión destacada por el apelante y tomada en consideración por el Tribunal Fiscal de la Nación (falta de orden de intervención), el contribuyente estuvo informado del actuar fiscal a través de los requerimientos y la notificación de los ajustes (como asimismo, con posterioridad, al conferírsele la vista) y tuvo la posibilidad cierta de ejercer su defensa, conforme se detalla en el considerando que antecede. Resulta pertinente aclarar que esta Sala, en una anterior integración, confirmó el pronunciamiento recaído en los autos más arriba indicados...?. Por otra parte, no debe soslayarse que la orden de intervención 4554-3, consigna que "... la citada fiscalización comprenderá las obligaciones y períodos que se detallan a continuación: Impuesto al valor Agregado PF 02/2001 a 11/2003; Impuesto a las Ganancias P.F. 2002 y 2003? -ver fs. 2 del Cuerpo a las Ganancias I de las actuaciones administrativas-, por lo que no se vislumbra como irrazonable la explicación brindada por el Fisco Nacional al contestar el traslado de la apelación presentada por la actora ante el Tribunal Fiscal, consistente en que la orden de intervención a los efectos de verificar el concepto de salidas no documentadas, "... se encuentra implícita en la referida al Impuesto a las Ganancias, en virtud que el instituto de las salidas no documentadas está contenido en la Ley del Impuesto a las Ganancias (art. 37, 38, 52 D.R.)?... '[e]s decir, verificado el impuesto a las ganancias, queda habilitada la vía para ajustar, de corresponder, Salidas no documentadas? (sic) -ver fs. 289vta.-. Máxime, ante la carencia argumental de la actora en sustento de su la nulidad planteada.

VIII.- Que en punto a la nulidad basada en la falta de motivación de los actos determinativos, cabe apuntar que la actora se limita a alegar dicha falta de motivación, pero no expresa fundamento alguno en apoyo de su aseveración. Por lo demás, en las resoluciones determinativas, el Sr. juez administrativo realiza el estudio de los hechos, analiza las defensas opuestas por la contribuyente y explicita la normativa aplicable, fundando así su decisión en las circunstancias fácticas y las normas jurídicas pertinentes. Por tal razón, más allá del acierto o error en la valoración de los extremos indicados, lo cierto es que no se aprecia -ni tampoco la recurrente logra acreditar- falta de motivación en los actos impugnados.

IX.- Que rechazados los agravios relacionados con los planteos nulidicentes, cabe tratar los atinentes a la cuestión de fondo. Tal como se vio, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que frente al accionar fiscalizador, la actora no aportó elemento probatorio alguno que derribara los cargos efectuados por el ente fiscal. Señaló que la recurrente no había logrado probar la veracidad de las operaciones y/o la existencia de los proveedores. La actora sostiene, en síntesis, que en las presentes actuaciones se ha invertido la carga de la prueba, al requerir a su parte que acredite la veracidad de las operaciones. Aduce que los ajustes practicados, en cuanto a la impugnación de las operaciones

relacionadas con nueve proveedores, se funda en circunstancias que no pueden serle imputadas a su parte, por tratarse del cumplimiento de obligaciones formales o materiales en cabeza de terceros, y por no existir normas que impongan a los contribuyentes el control de la situación económica y fiscal de sus proveedores. Señala que las facturas cuestionadas cumplen con los requisitos formales. A los efectos de analizar la cuestión, resulta oportuno destacar que de la lectura de las resoluciones administrativas impugnadas, se desprende que se objetó la operatoria correspondiente a nueve proveedores, por cuanto:

- 1) PAPANOPULOS, Luis: - nunca presentó declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y al valor agregado (excepto la correspondiente al período 11/2001); - no declara empleados; - no canceló impuesto alguno; - no posee cuentas bancarias, ni automotores ni propiedades; - tiene baja provisoria en el impuesto a las ganancias -desde el 2003- y en el impuesto al valor agregado desde 2005; - en el domicilio fiscal y comercial declarado, los vecinos desconocen al Sr. Papadopulos y manifiestan que en dicha dirección funcionaba una carnicería; asimismo, se constató que en dicho domicilio existe un local comercial y un edificio de departamentos de dos pisos que está en alquiler y/o venta; - solicitados los medios de pagos de los comprobantes involucrados, la actora manifestó que las facturas se cancelaron en efectivo; - como consecuencia de anteriores fiscalizaciones, se detectaron facturas apócrifas de este proveedor, derivando en su inclusión en la base APOC;
- 2) PAEZ, Claudio: - las actividades por las que se encuentra inscripto ante la AFIP difieren de la detallada en los conceptos facturados; - posee baja provisoria en el impuesto a las ganancias desde el 2002 y en el impuesto al valor agregado desde el 2003, - constituido personal fiscalizador en el domicilio fiscal del contribuyente, éste manifiesta trabajar en el Plan Jefas y Jefes de Hogar, que nunca emitió facturas, que se inscribió en la AFIP en el año 2000 para desarrollar la actividad de chatarrero, pero que nunca desarrolló la actividad; - de la verificación de la validez de los comprobantes se detectaron los siguientes errores: la fecha de emisión del comprobante N° ... fue el 2/7/01 y la fecha de entrega de los talonarios es el 5/7/01; la fecha de emisión del comprobante N° ... fue el 6/10/01 y la fecha del vencimiento del lote al cual pertenece dicha factura es el 5/10/01; - los pagos fueron realizados en efectivo y con patacones;
- 3) BONANO, Jorge Gabriel: - si bien el domicilio fiscal y legal se encuentra en Puerto Madryn, las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado fueron presentadas en bancos de la ciudad de Mar del Plata y provincia de Buenos Aires; - no presentó declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias; - no posee cuentas bancarias, propiedades ni automóviles ni declara empleados; - los inspectores constataron que en el domicilio fiscal de este proveedor funciona el Hotel Muelle Viejo, cuyo encargado manifiesta que desconoce al Sr. Bonano y que el hotel lleva veinte años funcionando allí; - no se encuentra inscripto en ingresos brutos ni en tasa de Inspección Seguridad e Higiene y Control Ambiental, cuando por su supuesta actividad debería estarlo; - los pagos fueron efectuados en efectivo y con cheques girados contra el Banco Patagonia de la titular Mónica Cosentino o de la inspeccionada y librados al portador y endosados a terceros o a la orden de terceros ajenos a la operación;
- 4) PEREZ, Manuel Antonio: - posee baja provisoria en el impuesto a las ganancias desde el 2002 y en el impuesto al valor agregado desde el 2003, - nunca presentó declaraciones juradas ni efectuó pagos a favor de la AFIP; - no declara personal a su cargo, ni posee cuentas bancarias, propiedades, bienes inmuebles; no contesta el requerimiento de documental referente a su operatoria comercial; los pagos fueron efectuados en efectivo;
- 5) ALANIZ, Damián Andrés: - si bien el domicilio fiscal y legal se encuentra en Caleta Olivia, Provincia de Santa Cruz, las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado fueron presentadas en bancos de la ciudad de Mar del Plata; - no presentó declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, ni efectuó pagos a favor de la AFIP; -no declara personal, ni posee cuentas bancarias, automotores, propiedades; - los fiscalizadores no lo encontraron en su domicilio fiscal, y según declaraciones de quien dijo ser su madre, el Sr. Alaniz trabaja en un plan social denominado PRENO de la Municipalidad de Caleta Olivia; - se concurrió al domicilio legal, resultando éste inexistente;
- 6) ATANASIO, Norma Liliana: - posee baja provisoria en los impuestos a las ganancias y al valor agregado; - nunca presentó declaraciones juradas en los impuestos en los que se inscribió, ni efectuó pago alguno por tales conceptos; - no posee cuentas bancarias, automotores, propiedades ni bienes muebles ni inmuebles; - el domicilio declarado es inexistente, se trata de un paredón extenso sin numeración, que linda con las vías del ferrocarril; los pagos fueron efectuados en efectivo;
- 7) ROMANO, Luis Antonio: - no presentó declaración jurada en el impuesto al valor agregado por los períodos en que emitió las facturas impugnadas; - tampoco registra presentación de declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias, excepto por la correspondiente al período 1999; - posee baja provisoria en los impuestos a las ganancias y al valor agregado, - no efectuó pago de ningún tributo; - no posee automóviles, cuentas bancarias ni bienes registrables; - nunca declaró empleados; - los pagos se efectuaron con patacones y con cheques librados contra el Banco Patagonia S.A. (dos al portador, uno a nombre de Mónica Cosentino y otro a Pablo Montenegro);
- 8) CONSTRUCTORA DEL MAR S.A. EN FORMACIÓN: - registra inscripción tramitada el 1/4/92, baja provisoria por disolución; - nunca presentó declaración jurada de impuesto a las ganancias, ni declaró empleados; - la presidenta de la empresa niega toda vinculación con la misma, y no se ha localizado responsable alguno en su domicilio fiscal ni legal; - los pagos fueron efectuados en efectivo y con cheques contra el Banco Patagonia S.A. al portador y/o a nombre de terceros ajenos a la operación;
- 9) TRANSPORTADORA DEL MERCOSUR

S.A. EN FORMACIÓN: - nunca presentó declaración jurada del impuesto a las ganancias; -no registra pagos desde su inscripción en la AFIP, ni posee cuentas bancarias, bienes registrables, automotores ni propiedades; - no declaró empleados; - los pagos fueron realizados con cheques librados contra el Banco Patagonia, al portador y a terceros no vinculados a la operación comercial; - posee baja provisoria (cese por disposición del estado) -ver resolución 140/06 (DV RRRCR), fojas 20 a 25 del principal-. Se desprende de lo hasta aquí expuesto, que las impugnaciones efectuadas por el ente recaudador respecto de las operaciones relativas a los proveedores enunciados, aparece suficientemente sustentada a la luz de los elementos probatorios reunidos en la investigación administrativa. Por ser ello así, ante las fundadas observaciones efectuadas por el fisco (que van más allá de incumplimientos imputables a los proveedores, en tanto los cargos dan cuenta, prima facie, de la ausencia de capacidad operativa de éstos), pesaba sobre la actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal. Por otra parte, no se trata de hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos detectados respecto de sus proveedores, sino que, ante las circunstancias constatadas, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones -cfr. esta Sala in re ?Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI?, expte. 32.350/2012, del 29/11/2012-. En las presentes actuaciones, no puede soslayarse que el Tribunal Fiscal de la Nación, en atención al tiempo transcurrido sin que se hubieran instado, dio por decaído el derecho de la recurrente a producir las pruebas ofrecidas. A esta altura debe recordarse que la carga probatoria, es el imperativo que tienen las partes de activar adecuadamente las fuentes de prueba para que demuestren los hechos que les corresponda probar a través de los medios probatorios, y sirve al juez en los procesos dispositivos como elemento que forma su convicción ante la prueba insuficiente, incierta o faltante (conf. Falcón, E. Tratado de Derecho Procesal Civil y Comercial, T.II, citado en Sala V, in re, ?Díaz, Norberto C? y esta Sala en su anterior integración, in re, Expte. 42.003/04 ?SUR ESTE ARGEN SA c/ EN AFIP DGI Resol 87/04 (RDEX) s/ Dirección General Impositiva? del 19/07/2011). De tal suerte que, quien esgrime una pretensión debe probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invoca como fundamento de su petición (art. 377, segundo párrafo del C.P.C.C.N.). En otros términos, queda a cargo de quien lo alegue, la prueba del hecho en que se funde el derecho cuyo reconocimiento pretende (conf. C.N.Civ., Sala A, 4/8/76, LL. 1979-D-619; C.N.Fed.Civ. y Com., Sala III, 31/12/80, ED. 93-205 y esta Sala II -con otra integración- in re ?Ministerio de Salud y Acción Social c/ Prats de Archubi Elsa Elena s/Proceso de conocimiento?, del 5/03/98, entre otros). En las presentes actuaciones, lo cierto es que la actora no instó la prueba ofrecida a los efectos de desvirtuar la pretensión fiscal. X.- Que cabe acotar a lo hasta aquí expuesto, -y con particular referencia a la observación formulada por el ente recaudador respecto del proveedor Claudio Paez- que el Alto Tribunal ha sostenido recientemente que la pretensión fiscal se había fundado en indicios graves y concordantes que impedían tener por acreditada la existencia de las operaciones consignadas en las facturas -sin que a ello obstará que los documentos respectivos cumplieran con los requisitos formales de facturación-, en una causa en la que el organismo fiscalizador consideró, entre otros aspectos, que la discordancia entre la actividad declarada por el proveedor en el padrón de contribuyentes y los servicios facturados constituía una anomalía que daba cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas, extremo que la actora no desvirtuó -ver C.S.J.N. en F.48. XLVII. R.O. ?Floriner S.A. (TF 24.275-I) c/ DGI?, del 10 de diciembre de 2013, considerando 12)-. Por otra parte, en atención al invocado -por la actora- cumplimiento de los aspectos formales de la facturación, corresponde poner de relieve que dicha circunstancia no alcanza para acreditar la existencia de las operaciones, ante las inconsistencias detectadas por la fiscalización. Sobre el punto, cabe remitirse a lo dicho en el considerando que antecede, en relación a la serie de circunstancias en las que se basó la impugnación y a la carga probatoria. XI.- Que otro aspecto del ajuste se relaciona con las sumas que fueron consideradas como incremento patrimonial no justificado, en los términos del art. 18, inc. f), de la ley 11.683. Conforme surge de la resolución N° 138/06 (DV RRRCR), por la que se determinó el impuesto a las ganancias -ver fs. 345/346 del principal:- la contribuyente incluyó al cierre del ejercicio 2003, dentro de su Activo, la suma de \$ ... en concepto de créditos por ventas, siendo que según lo informado por Agustiner S.A., el saldo al 31 de marzo de 2003 era de \$ ..., situación que fue corroborada sobre la base de la documentación aportada por la firma antes mencionada; - al efectuarse el control de las facturas canceladas luego del cierre del ejercicio, se arribó a igual saldo, correspondiendo por lo tanto adicionar la suma de \$ ..., hecho que derivaba en un incremento patrimonial no justificado; - asimismo, la contribuyente incluyó al cierre del ejercicio 2003, la suma de \$ ..., dentro de sus obligaciones en la cuenta ?Otras Deudas Comerciales?, rubro ?Deudas Comerciales?, en concepto de ?Anticipos de Clientes?; - consultado el supuesto acreedor, Agustiner S.A., éste informó que no existía deuda alguna; consecuentemente, el ente fiscal impugnó dicho pasivo; - a fin de demostrar la inexistencia del citado pasivo, se tuvo en cuenta que Agustiner S.A. manifestó poseer un sistema de ?cuenta corriente?, siendo el saldo de cada proveedor único; es decir, ?... Si PRO MAR CO S.A. es acreedor de Agustiner S.A. y ésta decide entregarle una partida en concepto de ?Anticipos? el sistema hubiera refundido ambos conceptos, disminuyendo el saldo correspondiente? (sic); - no resultaba lógico ni habitual, conforme los usos y costumbres comerciales, que

una firma proveedora haya recibido fondos de quien resulta su deudor, por otro concepto que la vinculación comercial a través de una cuenta corriente. Se concluyó en la citada resolución determinativa que, por lo expuesto y por aplicación del art. 18, inc. f) de la ley 11.683, al incremento patrimonial no justificado de \$ ... (\$ ... más \$ ...) correspondía adicionar un diez por ciento en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, obteniéndose de tal manera la ganancia neta omitida - \$ ... Y, respecto al impuesto al valor agregado, se consideró que dicho importe constituía ventas netas gravadas no declaradas, procediendo a su prorrateo en función del débito fiscal declarado para el período 2003 -ver, asimismo, la resolución 140/06 (DV RRRCR), determinativa del impuesto al valor agregado, fs. 26/27 del principal-. El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó los ajustes generados en dicho concepto, para lo cual, ponderó los elementos de prueba colectados por la fiscalización. La actora sostiene que la impugnación del pasivo efectuada por el ente fiscal es arbitraria, debido a que da como cierto un hecho, sin admitir las distintas situaciones posibles que pudieron haberse producido. Alega que pudo ocurrir que por una cuestión de corte, la sociedad que efectuó el préstamo no lo consideró a esa fecha, o pudo haberlo contabilizado en fecha posterior, o no registrarlo. Añade que no puede admitirse que el fisco, sin realizar mayores análisis, acepte los dichos de un tercero que, por cuestiones ajenas a la presente causa, niega la existencia de un hecho, generando un perjuicio a su parte. Sobre el punto, cabe destacar, una vez más, que aparte de que el argumento en que pretende sostenerse el agravio reposa sobre meras hipótesis o supuestos de carácter exclusivamente especulativos, sin concreción, especificación o indicio alguno respecto de sus características, la ausencia de prueba aportada por la actora acerca de la efectiva ocurrencia de alguna de tales hipótesis torna inatendible la queja. En tal sentido, debe decirse que las hipótesis planteadas por la recurrente no cuentan con respaldo alguno, resultando meras conjeturas que no alcanzan para desvirtuar el criterio fiscal. XII.- Que en lo relativo al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, cabe destacar que dicho instituto se encuentra regido por las disposiciones contenidas en los arts. 37 y 38 de la ley del impuesto a las ganancias, y en el art. 55 del decreto reglamentario de dicha ley. Este Tribunal ha sostenido que 'el instituto de las 'salidas no documentadas' ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio -cfr. doctrina del Alto Tribunal en Fallos: 275:83; 323:3376 y R.746. XXXVII R.O. 'Red Hotelera Iberoamericana S.A. (TF 14372-I) c/ DGI', del 26 de agosto de 2003. En la última de las causas citadas la C.S.J.N. ha sostenido, además, que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación a los fines de lo dispuesto por el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias, 'tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar al tratarse de actos carentes de sinceridad a su verdadero beneficiario'. Y, asimismo, descartó que dicha norma tuviera carácter sancionatorio -cfr. esta Sala in re 'Combustibles Vazquez Hnos SRL c/ EN - AFIP DGI - RS 125 y 126/06 (ROES) s/ Dirección General Impositiva', del 15/3/2012-. La ley de impuestos a las ganancias '... efectúa una presunción, constituyendo como presupuesto para la procedencia de la misma, la no existencia de documentación. Todo gasto que no posea respaldo documental conlleva a la presunción legal que quien recibió el pago no consideró gravada la renta y, por ende, no abonó impuesto correspondiente por ella. Referido a esta cuestión corresponde añadir que la falta de documentación a la que el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias hace referencia resulta asimilable al aporte de aquella otra que no permita demostrar la existencia y medida de las operaciones...?' - cfr. Flavia Colombini Quijada, 'Salidas no documentadas: El instituto, su naturaleza jurídica y la aplicación de multas', Doctrina Tributaria Errepar Tomo XXIX, pág. 315, abril de 2008; ver, esta Sala in re 'Combustibles Vazquez Hnos. SRL' supra citada-. La Sra. Procuradora Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo en el dictamen cuyos fundamentos el Alto Tribunal compartió, en la causa I.135.XLV 'Interbaires S.A.(TF 15.828-I) c/ DGI' (sentencia del 27 de septiembre de 2011), que: 'Ha interpretado el Tribunal que una salida de dinero carece de documentación, a los fines de la aplicación del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario (Fallos: 326: 2987, cons. 18º).?; 'De lo expuesto se colige que ambos aspectos -la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación- adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto.?' Sostuvo, asimismo, luego de hacer referencia a las probanzas reunidas en dicha causa, que '[a]sí las cosas, frente a la impugnación que el Fisco Nacional realizó de la documentación en trato, basada en razones sustantivas y no en meras cuestiones formales, estimo -como también oportunamente lo señaló el Tribunal Fiscal (cfr. fs. 597 vta.)- que estaba a cargo del contribuyente el deber de individualizar al beneficiario de las salidas no documentadas no sólo nominalmente, sino también por medio de la acreditación de la realidad de los servicios prestados (Fallos: 326:2987, cons. 17º)'. Agregó que '[e]n síntesis, ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron

realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (art. art. 37, ya citado), carga con la que no cumplió, por lo que, según estimo, su suerte adversa en esta controversia queda definitivamente sellada.? -ver el dictamen de fecha 21 de febrero de 2011, recaído en la causa citada-. Aclarado el concepto de ?salida no documentada?, sigue señalar que el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que el ente fiscal había sustentado su pretensión -carácter apócrifo de las facturas- a través de elementos concretos y razonables, que le permitieron suponer la falta de veracidad de los comprobantes respaldatorios de las operaciones denunciadas por la actora. Y, tras citar la doctrina del Alto Tribunal que resultaba aplicable, añadió que tampoco la actora había logrado probar que los gastos efectuados fueron para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas. La recurrente se queja, pues sostiene que ha quedado demostrada la inexistencia de las facturas apócrifas y el adecuado respaldo documental de las operaciones impugnadas. Asevera que no resulta aplicable el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del cual el Tribunal Fiscal intenta valerse. Postula que es absurdo el reproche consistente en que su parte no ha demostrado que las erogaciones se efectuaron para obtener, conservar o mantener las ganancias gravadas, pues dicho extremo no fue controvertido por el fisco, que sólo se limitó a invocar el supuesto carácter apócrifo de los comprobantes respaldatorios. En punto al carácter apócrifo de la facturación, cabe remitirse a las consideraciones efectuadas en el considerando IX. A juicio de este Tribunal, a la luz del criterio señalado en los fallos citados más arriba, cabe concluir que el instituto de las salidas no documentadas ha sido correctamente aplicado por el ente recaudador, en tanto se constataron salidas de fondos -o erogaciones-, la documentación de respaldo carece de sinceridad -lo que equivale a falta de documentación- y no se encuentra debidamente identificado el beneficiario de la erogación, habiendo omitido formular el contribuyente toda indicación o precisión acerca del destino y/u/o aplicación de los fondos, al margen claro está, del que surge de los comprobantes apócrifos que por lo mismo no resultan aptos para justificar el destino de las erogaciones. Por lo demás, ninguna de las manifestaciones expuestas por la parte actora alcanzan a conmover la conclusión arribada ni logran demostrar la improcedencia del ajuste practicado (o la subsunción del caso en alguna de las excepciones contempladas por las normas aplicables), por lo que no cabe sino confirmar la determinación del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas. XIII.- Que la actora se agravia, asimismo, de la confirmación de las sanciones aplicadas en los términos del art. 46 y 47 incs. a) y b) de la ley 11.683. En este contexto, corresponde recordar que la conducta reprimida por el art. 46 de la ley 11.683 es la denominada ?defraudación fiscal?. Sobre el punto y en lo concerniente a la caracterización del ilícito -aspecto que entraña la hermenéutica de la norma contenida en el art. 46 de la ley fiscal- y en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297). Ello no obstante, si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema legal vigente (Fallos: 278:266). A su turno, el artículo 47 de la ley mencionada, establece los supuestos que habilitan presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas (presunciones iuris tantum). En relación a la confirmación de las sanciones, la actora entiende que las consideraciones formuladas por el Tribunal Fiscal resultan meramente dogmáticas, cuando no lisa y llanamente falaces. Afirma que el sentenciante, luego de ratificar el carácter presunto de los ajustes, se limita a sostener que de todos modos los elementos objetivo y subjetivo requeridos por el tipo del art. 46 de la ley 11.683 se hallan reunidos porque el organismo recaudador habría comprobado actos fraudulentos. Dice que la sentencia recurrida ni siquiera enuncia cuáles serían los actos fraudulentos, y tampoco justifica por qué concluye que la responsabilidad dolosa atribuida habría sido demostrada ?independiente o autónomamente? de los ajustes practicados. Sostiene que el fisco presumió la inexistencia de las operaciones a partir de una serie de conjeturas y, a su vez, a partir de dicho extremo, presumió la existencia de un obrar doloso. Recalca que no es cierto que el presupuesto objetivo se encuentre configurado en autos, ya que la única actividad del fisco fue deducir presunciones sobre presunciones. En las presentes actuaciones, al confirmarse las determinaciones de los impuestos a las ganancias y al valor agregado por las razones enunciadas en los considerandos que anteceden, no cabe duda que el elemento objetivo de la infracción endilgada se encuentra configurado. En cuanto al elemento subjetivo, cabe señalar que el Sr. juez administrativo consideró que la contribuyente hizo valer documentación apócrifa y exteriorizó pasivos y activos no justificados en sus declaraciones juradas, con intencionalidad de defraudar con este obrar. Destacó el citado funcionario que ?...la factura apócrifa creada expresamente para ello, violentando la confianza pública depositada en esta clase de instrumentos, pretende tender una pantalla sobre una situación anómala a fin de que la misma no sea detectada por la administración tributaria. El comprobante apócrifo es creado al sólo efecto de ocultar un ilícito que ya se cometió. Vale decir que el autor del ilícito fiscal engarza aviesamente un documento falso dentro del proceso legalmente reglado, no porque lo necesite para posibilitar la evasión, sino para asegurarse la eficacia del fraude cometido? (sic). Señaló que ?... la utilización de la factura falsa se produce al registrarla, se mantiene al

declarar el crédito fiscal o deducción emergente y perdura en la medida que la misma es utilizada para respaldar la determinación practicada, siendo un delito permanente en tanto se sigue produciendo mientras tales comprobantes se conserven o se mantengan registrados a los efectos de pretender justificar ante el organismo recaudador la existencia de documentación respaldatoria de los conceptos que a través de ella se invocan? (sic). Aclaró que "... el ajuste sobre base presunta abarca el período 2003, mientras que la imputación de infracción al artículo 46 se refiere al período 2002 el cual fue ajustado sobre base cierta? (sic). Concluyó que de la verificación llevada a cabo surgía que la contribuyente presentó declaración jurada del impuesto a las ganancias -período fiscal 2002- en forma engañosa, dejando de ingresar el gravamen en su justa medida y perjudicando al fisco -ver resolución N° 138/06 (DV RRCR), determinativa del impuesto a las ganancias; fs. 347/348-. En cuanto al impuesto a al valor agregado, el Sr. juez administrativo señaló que de la verificación llevada a cabo surgía que la contribuyente presentó las declaraciones juradas en el impuesto al valor agregado (períodos 12/2001 a 03/2002) en forma engañosa, dejando de ingresar el gravamen en su justa medida y perjudicando al fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondían a la realidad -ver resolución N° 149/06 (DV RRCR)-. En tales condiciones, se advierte que el fisco ha evaluado en forma concreta el accionar de la actora, para concluir que obró con dolo, sin que los dichos de la actora, que -una vez más- carecen de toda apoyatura probatoria, alcancen para desvirtuar esta conclusión. Ello, en mérito a que, en definitiva, la contribuyente orquestó una maniobra en tanto se valió de documentación apócrifa para disminuir de tal modo los montos de los impuestos declarados, omitiendo, en consecuencia, ingresar tales gravámenes en su justa y debida medida. Por otra parte, no puede soslayarse que fue necesaria la fiscalización para detectar la situación descripta, constatar que las declaraciones juradas presentadas no correspondían a la realidad y liquidar los impuestos adeudados. En cuanto a la incidencia en la determinación de la materia imponible, cabe apuntar que ésta se encuentra reflejada con claridad en los Anexos que forman parte de las resoluciones administrativas impugnadas. XIV.- Que el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la multa aplicada en los términos del art. 45 de la ley 11.683, correspondiente al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas. Esta Sala ha sostenido que en los casos en que los períodos fiscales en discusión fueran posteriores a la entrada en vigencia de la Resolución General (AFIP) 893/00, -como es el caso de autos-, al llevarse a cabo el ingreso del tributo (impuesto a las ganancias-salidas no documentadas) mediante una boleta de depósito o comunicación de pago (cuya naturaleza podría asimilarse a una declaración jurada, según lo prevé el art. 15 de la ley 11.683), no se advertía un vacío normativo respecto de la ?forma? y ?plazo de presentación? de la declaración jurada correspondiente a la obligación omitida que impidiera tipificar la conducta imputada en el art. 45 de la ley 11.683 -ver ?Blanco Daniel Osvaldo (TF 26958-I y Acum) c/ DGI?, sentencia del 29 de mayo de 2013-. Sin embargo, en el caso sub examine, en la resolución N° 139/06 (DV RRCR), determinativa del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, el Sr. juez administrativo destacó que: - en oportunidad de correr la vista prevista por el art. 17 de la ley 11.683, se instruyó el sumario para evaluar la conducta fiscal de la contribuyente, subsumiéndola en el art. 45 de la ley 11.683; - ?... la calificación realizada, en lugar de tipificarla en el art. 46 de la ley citada, no obedece a la ausencia del elemento subjetivo antes descripto, sino que guarda directa relación con que no está presente el elemento objetivo, tal es la presentación de las liquidaciones de impuesto? (sic) -énfasis agregado-. Es decir que, es el propio ente recaudador quien afirma en la resolución antedicha, que el elemento objetivo de la infracción no se encuentra configurado, precisamente ante la supuesta ausencia de la obligación de presentar declaración jurada o autoliquidación del tributo. En tal sentido, se impone precisar, pese a que resulte de toda obviedad, que para que se encuentre configurada la infracción del art. 45 de la ley 11.683, se requiere tanto del elemento objetivo como del subjetivo. En tales condiciones, si el Sr. juez administrativo consideró expresamente que en autos ?... no está presente el elemento objetivo?, debió necesariamente concluir que no existía mérito para aplicar la sanción. En tal orden de ideas, y más allá del criterio expuesto por este Tribunal en el precedente supra citado, lo cierto es que en el sub judice corresponde revocar la multa aplicada por el ente recaudador en concepto de impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, dada la particularidad apuntada en cuanto a la consideración -por parte del funcionario competente- de la ausencia de elemento objetivo y por lo tanto ausencia de uno de los elementos esenciales que justifican la imposición de sanciones. Deben, por lo tanto, rechazarse los agravios del Fisco Nacional, en tanto giran en torno a la interpretación acordada a R.G. 893/00 y el art. 15 de la ley 11.683, cuando, como ha quedado aclarado, fue el propio juez administrativo el que consideró que ?... no está presente el elemento objetivo, tal es la presentación de las liquidaciones de impuesto?; de suerte tal que si por vía del recurso de la demandada se buscara enmendar -bien que en forma implícita- el error incurrido por el juez administrativo (sosteniéndose la existencia del factor objetivo) y mejorando de tal modo la situación sustancial y procesal del fisco, se incurriría en un supuesto de reformatio in peius, lo que determina la inadmisibilidad del planteo. Y, en consecuencia, cabe confirmar, por los fundamentos aquí expuestos, el fallo apelado en cuanto revoca la multa aquí analizada. XV.- Que en cuanto a las costas de esta instancia, en atención a la existencia de vencimientos parciales y mutuos, corresponde imponerlas en un noventa por ciento (90%) a la parte actora, quien ha resultado sustancialmente vencida, y en un diez (10%) al Fisco Nacional, quien resultó perdedor únicamente respecto a la cuestión analizada en el considerando que antecede.

Por las razones apuntadas, el Tribunal RESUELVE: a) rechazar el recurso de la parte actora y, en consecuencia, confirmar el fallo apelado en cuanto ha sido materia de agravios; b) rechazar el recurso del Fisco Nacional y confirmar, por los fundamentos expuestos en el considerando que XIV, el fallo apelado en cuanto revoca la multa impuesta mediante la resolución N° 139/06 (DV RRCR); c) imponer las costas de esta instancia en un noventa por ciento (90%) a la actora y en un diez por ciento (10%) al Fisco Nacional, de conformidad con lo señalado en el considerando que antecede. Regístrese, notifíquese y devuélvase. JOSE LUIS LOPEZ  
CASTIÑEIRA LUIS M MARQUEZ MARÍA CLAUDIA CAPUTI 002799E