



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número:

Referencia: Voc XI. Expte. N° 27.236-I caratulado “GPagani SRL s/apelación”. Sentencia

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10° Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11° Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el **Expte. N° 27.236-I** caratulado “**GPagani SRL s/apelación**”,

La Dra. O'Donnell dijo:

I. GPAGANI S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución Nro. 32/06, dictada el 28 de marzo de 2006 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002, y se la intima a ingresar \$346.090,36, más intereses resarcitorios (art. 37). Además, en dicho acto se hace reserva de la aplicación de la multa en los términos del art. 20 de la ley 24.769 (tv).

Explica que los ajustes notificados se originan en la circularización a las siguientes empresas: Española Argentina de Carbones S.A. y Compañía Salteña de Carbones S.A. y a las señoras María Ygnacia Sacerdoti y Norma Beatriz Guevara cuyas operaciones, en todos los casos, fueron calificadas como apócrifas, a pesar que, según sostiene, eran contribuyentes inscriptos y tenían CUIT.

Agrega que la fiscalización fue iniciada para *investigar las facturas presentadas por GPAGANI para hacerse de crédito fiscal* (sic) y que las inconsistencias detectadas para calificarlos de apócrifas fueron, esencialmente, la imposibilidad de encontrar a los proveedores en sus domicilios fiscales y la falta de prueba de su efectiva existencia. Aduce lo que denomina como una *incoherencia temporal*, ya que la impugnación de los créditos fiscales, salvo en un solo caso, es posterior a contratar con tales proveedores y agrega que no puede imputársele haber realizado operaciones con empresas emisoras de facturas simuladas cuando no era su obligación legal controlarlas, más aún, cuando el artículo a continuación del art. 33 de la ley 11.683 entró en vigencia recién el 17 de noviembre de 2003 -ley 25.795-, reiterando que sí corroboró que se encontraran inscriptas y que tuvieran CUIT.

Manifiesta que no es un dato menor el hecho que en todos los casos las imprentas reconocieron haber emitido los talonarios de facturas a los proveedores, de lo que extrae que también ellas corroboraron su existencia.

Respecto a los domicilios fiscales, expone que el caso de Española Argentina de Carbones S.A., surge de las act. adm. que se localizó al Sr. Torrea, quien manifestó que se había desvinculado pero que continuaba siendo el responsable porque no

completó los trámites de transferencia; aclaró en dicha oportunidad también que en dicho domicilio estaba su residencia particular.

En referencia a Compañía Argentina de Carbones S.A., dice que su Presidente que era también el Sr. Torrea, fue localizado en el año 2005 en el domicilio fiscal denunciado y contestó el requerimiento de la fiscalización ya *habiendo recuperado su memoria* (sic), de lo que extrae que si el domicilio existía en el año 2005, no se puede aseverar su inexistencia en el período fiscal objeto de investigación, 2002.

Sobre María Ygnacia Sacerdoti, expresa que fue circularizada por primera vez el 26 de febrero de 2004 y que la carta fue devuelta por el correo con la leyenda "se mudó", por lo que deduce que si se mudó es porque previamente estuvo. Agrega que la ocupante del domicilio contiguo al denunciado reconoció la existencia de un contrato de locación a favor de esta proveedora y que estaba inscripta en la Municipalidad de Villa Allende en el año 2000 para la actividad comercial de venta mayorista de alimentos (leche).

Por último, sobre la proveedora Norma Beatriz Guevara, manifiesta que *las cuestiones socio-ambientales de la misma no tienen incidencia en la cuestión de fondo* (sic) a las que se refiere el juez administrativo le son ajenas, y que nada puede imputársele, toda vez que en los registros del organismo surge que se encontraba inscripta como contribuyente, y que no puede dejarse de lado que fue el Sr. Pagani quien denunció el domicilio comercial de esta persona. Agrega que la fiscalización, corroboró que en el período fiscal 2002/2003 en su domicilio funcionó un comercio dedicado a envase y venta de leche, que fue alquilado por el Sr. Albrisi, quien pagó por adelantado y en efectivo el alquiler de la Sra. Guevara.

Afirma a continuación que las señoras Guevara y Sacerdoti estaban representadas por los señores Bols, Albrisi y Pepe.

Solicita además que se tenga en cuenta el contexto social, económico y político existente al momento de realizarse las compras impugnadas, 2002/2003, y explica que su objetivo era cumplir con licitaciones en la Provincia de Jujuy, concretamente para armar bolsones de alimentos que formaban parte de planes sociales en dicha Provincia –“Bolsones Esperanza” y “Madres Solteras”- y señala que la naturaleza de los acuerdos, sumado a la necesidad de los beneficiarios de los bolsones, impuso la celeridad en la entrega de la mercadería convenida, lo que obligó a ésta comprar al contado; aclara que de ninguna forma la actividad de GPAGANI S.R.L. se desarrolló por fuera de las licitaciones y que la mercadería adquirida únicamente tuvo como destino la provisión de alimentos al Estado Provincial.

Luego efectúa un análisis de la denominada "Ley Antievasión" -ley 25.345- y considera que la aplicación efectuada por el juez administrativo entra en colisión con el principio de derecho de defensa en juicio y el debido proceso, además de contrariar el art. 34 de la ley 11.683. Solicita, en consecuencia, que este Tribunal declare su inconstitucionalidad.

Entiende que aquellas operaciones reconocidas en su existencia por el órgano de control fiscal pero impugnadas en su validez por incumplimiento a la ley 25.345, deben lisa y llanamente tenerse como idóneas a los efectos del cómputo de créditos fiscales y de las deducciones en el impuesto a las ganancias, concluyendo que una interpretación contraria crearía las bases para un régimen confiscatorio por parte del Estado, vulnerando el art. 17 de la Constitución Nacional y generando un enriquecimiento sin causa. Tales consideraciones las realiza en relación a los proveedores Inocencio Guerrero Castillo, Manuel Antonio Coria, Nasr, Luis Daniel y Nasr Miguel Jesús S.H., Miguel Segura y Sandra De marco.

Solicita también que se deje sin efecto la determinación de oficio sobre las *compras supuestamente no respaldadas*, correspondientes a operaciones con Supermercado Mayorista Jaguar S.A., Maxiconsumo S.A. y los Sres. Inocencia Guerrero Castillo, Manuel Antonio Coria, Luis Daniel Nasr y Miguel Jesús Nasr, por no haberse considerado en la instancia previa la denuncia policial presentada el 18 de junio de 2004 porque *la documentación fue extraviada*.

Agrega que la documentación de respaldo de estas operaciones estaba en conocimiento de la Administración Tributaria y que si bien en el año 2005 al rectificar las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado omitió incluir las operaciones de la documentación extraviada, ello no fue con fines defraudatorios.

Aporta prueba documental y ofrece la producción de prueba testimonial, informativa y pericial contable y solicita, por último, que se deje sin efecto la Resolución.

II. A fs. 65/70 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso interpuesto, solicitando que se confirme la Resolución, con costas.

III. A fs. 83, por auto del 12 de febrero de 2010, se rechazó la prueba informativa y pericial contable ofrecidas por inconductentes y, respecto a la prueba testimonial, se intimó a la recurrente a que acompañe los interrogatorios a los fines de evaluar sobre su procedencia y eficacia conforme lo establece el art. 33 del Reglamento, intimación reiterada a fs. 86; a fs. 88 se le dio por decaído el derecho a producir la misma.

IV. A fs. 98 se hace saber a las partes la integración de la Sala a partir del 9 de abril de 2018 y en atención al tiempo transcurrido se elevan las actuaciones a su consideración; a fs. 104 quedan en estado para dictar sentencia.

V. Corresponde ahora resolver sobre la legitimidad de la determinación de oficio notificada en la Resolución.

Para ello es menester tener en cuenta que al momento en que se dicta la sentencia, este Tribunal ya analizó la validez de los ajustes correspondientes a las operaciones con los proveedores objetados en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 1/2002 a 10/2003 en la Resolución dictada en idéntica fecha -el 31 de marzo de 2006-.

Por ello, se agrega al expediente la sentencia dictada el 29 de agosto de 2012 por la Sala A -Expte N° 27.327-I-, en la que concluyó que las facturas de los proveedores, los mismos objetados en la Resolución recurrida, eran apócrifas y por ende no eran válidas para el cómputo de los créditos fiscales. Se concluye allí también en la falta de prueba sobre las operaciones de compra con los restantes proveedores y la falta de registración de las mismas en los libros de GPAGANI S.R.L.

En efecto, dijo allí este Tribunal, sucintamente:

"VII.- Que en orden a lo expresado en los considerando precedentes, de la evaluación de los distintos elementos obrantes en la presente causa y de los antecedentes administrativos, cabe concluir que la apelante, a quién le incumbía la demostración intergiversable de sus invocaciones y no lo hizo, no ha desvirtuado las impugnaciones formuladas por el Fisco Nacional, atento a que no ha aportado elementos de prueba a efectos de acreditar la veracidad de las operaciones, toda vez que en las actuaciones administrativas y en autos no consta cómo se realizó el transporte de las mercaderías del proveedor a la actora, tampoco existen recibos de pago otorgados a los proveedores, teniendo en cuenta que la actora manifiesta que todos los pagos se hicieron al contado. Asimismo, la copia de las facturas acompañadas por la recurrente en sede administrativa presentan irregularidades y en algunas de ellas las fechas se encuentran corregidas sin haberse salvado (fs. 234, 235 Cpo. II- IVA a.a.). Asimismo, hay copias de las facturas de "Distribuidora Villa Allende" de Sacerdoti María Ignacia, que a primera vista se encuentran en blanco, si se observan con más detenimiento puede advertirse que todos los datos de las mismas han sido borrados de sus originales con lápiz corrector (fs. 343/348 Cpo. II- IVA).

VIII.- Que atento a lo expuesto, sin que la actora haya probado el circuito comercial desplegado para tener por existentes a las operaciones de compra impugnadas, ni acreditó en forma fehaciente el pago de las mismas, corresponde concluir que los agravios de la recurrente, al no ser sustentados por actividad probatoria, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el Fisco Nacional relativos al ajuste apelado...

IX.- Que en relación a la impugnación del crédito fiscal correspondiente a las operaciones por montos superiores a \$ 1000 que fueran abonadas en efectivo, de las constancias de autos y de lo expresado en los Considerandos anteriores surge que la actora no ha probado la veracidad de las operaciones, por lo que corresponde en este aspecto, confirmar la resolución apelada."

VI. Sin perjuicio que tales consideraciones son suficientes para confirmar también la Resolución aquí recurrida, cabe tener en cuenta además que:

GPAGANI S.R.L. fue constituida el 3 de mayo de 2001 con el objeto de realizar diversas actividades, tal como surge del Estatuto obrante a fs. 3/6; así, se inscribió ante la Administración Tributaria para el ejercicio de actividades diversas, entre ellas “Servicios empresariales NCP”; ante la fiscalización, su socio gerente, Gustavo Luis Pagani, manifestó que se dedicaba a la reparación de caños de escapes y construcción de jaulas antivuelcos para camiones.

En lo que ahora interesa, en el año 2002 también fue proveedora del Programa de Emergencia Alimentaria de la Provincia de Jujuy, a través de su Ministerio de Bienestar Social.

Corresponde agregar que la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2002 no fue presentada GPAGANI S.R.L. a la fecha de su vencimiento, sino el 11 de junio de 2004, sin determinar saldo a ingresar.

Fue fiscalizada en el impuesto al valor agregado enero 2002 a octubre 2003 y en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2002, que es el que aquí interesa, y se detectaron inconsistencias en las compras a sus proveedores que obran detalladas en el Informe Final de Inspección agregado a fs. 944/979 de las act. adm. y que pueden resumirse en las siguientes:

1) **Española Argentina de Carbones S.A.:**

- si bien le facturó venta de productos alimenticios, como harina, fideos, sémola, aceite y arroz, su actividad declarada ante la Administración Tributaria era la explotación y conservación de bosques;

- la fiscalización tuvo muchas dificultades para hallar a la empresa en sus domicilios declarados. Cuando encontró a su Presidente, el Sr. Torrea, éste dijo no recordar prácticamente nada de su propia empresa, y, en lo que aquí interesa, no reconoció el vínculo comercial con Compañía Salteña de Carbones S.A., ni tampoco con GPAGANI S.R.L.

- no se pudo verificar documentalmente el traslado de la mercadería, ni la capacidad operativa –comercial, industrial, financiera- para comercializar los bienes.

2) **Compañía Salteña de Carbones S.A.:**

- la empresa estaba inscripta ante la Administración Tributaria para el ejercicio de la actividad de distribución y venta de petróleo, carbón y derivados.

- su Presidente era también el Sr. Torrea que no contestó los requerimientos de información que se le cursaran por las operaciones realizadas.

3) **María Ygnacia Sacerdoti:**

- la proveedora declaraba como actividad la venta al por mayor de productos alimenticios.

-no pudo ser localizada en el domicilio fiscal declarado, pero en uno de los domicilios, la propietaria del inmueble, manifestó que hacía tres años había suscripto un contrato de alquiler a nombre de la Sra. Sacerdoti, en Villa Allende, provincia de Córdoba, pero no con ella sino con los Sres. Albrici y Bols. Otro de los domicilios declarados, también en la Provincia de Córdoba, correspondía a un terreno baldío.

4) **Norma Beatriz Guevara:**

-esta proveedora también declaró como actividad la venta al por menor de productos alimenticios y no pudo ser localizada en su domicilio fiscal ubicado en Capilla de los Remedios en la Provincia de Córdoba.

- la fiscalización consultó a la presidenta comunal de dicha localidad quien manifestó que la señora Guevara trabajaba en la ciudad de Córdoba en *tareas domésticas* por hora y que vivía en Bajo Fernández una zona rural de difícil acceso distante a 20 kms. de dicha localidad; agregó que estaba inscrita en el padrón de carenciados y que nunca desarrolló actividad comercial alguna, así como tampoco había existido allí alguna firma o negocio que durante los años 2002 y 2003 se dedicara a la distribución de leche en polvo.

- la señora Guevara fue localizada en su domicilio en la Provincia de Córdoba y manifestó también a la fiscalización que siempre se había desempeñado como empleada doméstica por hora en la ciudad de Córdoba, que nunca se inscribió como contribuyente en la Administración Tributaria y que ni ella ni sus familiares desarrollaron la venta de leche en polvo u productos alimenticios; que no conocía a la firma GPAGANI S.R.L. y que nunca encargó la impresión de facturas.

- en otro domicilio declarado por esta contribuyente, ubicado en la localidad de Villa Allende de la misma provincia, el personal fiscalizador fue atendido por el señor Bri quien manifestó ser propietario del local y dijo que era alquilado para actividades comerciales y que en el período comprendido entre agosto de 2002 y mayo 2003 allí se envasaba y vendía leche.

Informó también que contrató con el señor Albrisi, que le pagó en efectivo y por adelantado y que trajo firmado el contrato de alquiler suscripto por la señora Guevara, a quien nunca conoció, precisando que el señor Pepe era el encargado/ administrador del negocio y que ante cualquier problema con el inmueble él era la referencia.

- la señora Guevara figura en la base de facturas apócrifas de la AFIP desde el 4 de agosto de 2004.

Se advierte, como nota común de las operaciones con los proveedores/as impugnados, la falta de prueba sobre el traslado y la entrega de los productos, la cancelación en efectivo de las compras, es decir, sin cumplir con el art. 1° de la ley 25.345, ya que como sostuvo el socio gerente, Gustavo Pagani, la mercadería era dejada por los proveedores en su domicilio comercial y pagada en efectivo; la falta de capacidad operativa para comercializar los productos a GPAGANI S.R.L., así como también la inscripción de los proveedores para el ejercicio de actividades que nada tienen que ver con los conceptos facturados a GPAGANI S.R.L. y las prestaciones que dice haber prestado a la Provincia de Jujuy que fueron los bolsones de alimentos con fines asistenciales. En efecto, Española Argentina de Carbones S.A., estaba inscrita para explotar bosques, y Compañía Salteña de Carbones S.A., para la venta de petróleo y carbón.

Por otro lado, las proveedoras Sacerdoti y Guevara tenían domicilio fiscal y fueron localizadas por la fiscalización en la Provincia de Córdoba, alejadas del lugar de ejecución del contrato de provisión de alimentos asistenciales a la Provincia de Jujuy, lo que en este caso por el tipo de prestaciones constituye un indicio de la simulación de las operaciones que debe ser analizado en forma conjunta con los restantes elementos colectados.

Entre ellos, y como surge de los propios Considerandos de la Resolución y del Recurso de Apelación presentado por la recurrente ante este Tribunal, la intervención de intermediarios, los señores Albrici, Bols y Pepe, que aparecen suscribiendo en nombre de las proveedoras Guevara y Sacerdoti contratos de locación. La propia recurrente dice en su recurso que las proveedoras estaban representadas por tales personas, aún cuando ni ella, ni las proveedoras invocan ni exhiben poder de representación alguno.

Siguiendo con las anomalías que ponen en duda la real existencia de las operaciones instrumentadas en los comprobantes fiscales, la fiscalización encontró dificultades para localizar a los proveedores en los domicilios fiscales por ellos mismos declarados, mientras que los que sí fueron localizados desconocieron las operaciones con GPAGANI S.R.L. y también su propia actividad comercial. Así, el señor Torrea, como Presidente de Española Argentina de Carbones S.A. manifestó no recordar nada de su propia empresa y como Presidente de Compañía Salteña de Carbones S.A. directamente no contestó los requerimientos.

De concluirse entonces, como ya lo hizo este Tribunal en el decisorio antes citado, que la recurrente no ha rendido en esta instancia, ni antes en la administrativa, prueba alguna de la efectiva realización y veracidad de los gastos que ha

computado en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2002; no solamente por la forma en que los abonó, en efectivo, lo que en su recurso lo atribuye a la celeridad con la que tenía que cumplir sus compromisos con la Provincia de Jujuy, sino porque además, no ha dado explicación a las muchas inconsistencias detectadas a su propia operatoria, entre ellas que no tenía cuentas bancarias, ni tampoco llevaba libros contables rubricados, aun cuando era contratista de la Provincia.

VII. Cabe por último realizar un análisis particular y adicional sobre la situación de las proveedoras Maria Ygnacia Sacerdoti y Norma Beatriz Guevara.

Surge acreditado en las actuaciones administrativas, a partir de las tareas de fiscalización llevadas a cabo en la Provincia de Córdoba, que la señora Guevara era a la fecha de los comprobantes fiscales que supuestamente emitió, una mujer de condición humilde, inscrita en el padrón comunal de carenciados de su localidad que obtenía ingresos como trabajadora de casas particulares.

Así surge de los Considerandos de la Resolución en los que se reseñan las tareas realizadas en su vivienda ubicada en la localidad Bajo Fernández del Departamento de Rio Primero en la Provincia de Córdoba, una zona rural de difícil acceso (fs. 464/465, act. adm.). Ella misma declaró trabajar como personal doméstico por hora hacía 23 años en la casa de una familia en la Ciudad de Córdoba y que ni ella, ni nadie en su familia tenía por actividad la venta de leche en polvo u otros productos alimenticios.

Del mismo modo, de las manifestaciones de la Presidenta de la Comuna de Capilla de Remedios, en la misma Provincia, Anita Galindez, correspondiente al domicilio fiscal declarado por la señora Guevara que fue consultada por la fiscalización, dio cuenta de su inscripción en el padrón de carenciados y de la imposibilidad que la señora Guevara hubiera comprado los productos que GPAGANI S.R.L. dice que a kilómetros de distancia le contrató.

Por su parte, en el acta labrada en uno de los domicilios que aparecen declarados ante la Administración Tributaria por la señora Sacerdoti en la Provincia de Córdoba, obrante a fs. 365 de las act. adm., su nuera manifestó a la fiscalización que su trabajo era también como personal doméstico en casas particulares

En relación a ello, en rigor de verdad lo que GPAGANI S.R.L. denomina en su presentación ante este Tribunal como una *cuestión socio-ambiental* para invocar que *no tiene incidencia en la cuestión de fondo* que es, en definitiva, la validez de las facturas extendidas por esta proveedora para habilitar el cómputo de las deducciones practicadas en el impuesto a las ganancias, en realidad no es tal.

Las tareas de fiscalización realizadas a esta supuesta proveedora dan clara cuenta de su vulnerabilidad social y económica, contexto del que otras personas –intermediarios- se aprovecharon exclusivamente para la emisión de comprobantes fiscales que no respaldan la entrega de bienes ni la prestación de servicio alguno, sino que su propósito es justificar operaciones comerciales de otras empresas que son usuarias de los mismos.

En el caso, además, operaciones con propósitos asistenciales, como la entrega de bolsones de alimentos a personas carenciadas por parte del estado, en el caso del estado provincial, sobre el que recae obligaciones de mayor entidad sobre la transparencia de sus contrataciones.

Así, las tareas de fiscalización arrojan como resultado que el propósito de las facturas fue efectivamente hacerse de crédito fiscal para lo cual se recurrió a empresas sin actividades ni sustancia comprobables y a mujeres de condición humilde, expuestas a ser utilizadas en este tipo de maniobras.

Como dice Claudia Caputi, “...existen múltiples estudios sobre las esclavitudes de nuevo cuño, y las variadas formas de explotación de unas personas sobre otras, que revelan la autonomía de la noción, que no se reduce a afectar a los sujetos por su género, si bien hunde sus perniciosos efectos de modo desproporcionado sobre las identidades femeninas. Allí el grado de desequilibrio es notorio, y aún las usinas de visiones tradicionales de la economía no pueden disimular su

entidad al llevar a cabo mediciones al respecto. En todo caso, la confluencia de la violencia económica con la violencia de género suscita un enorme campo de situaciones que merecen estudio, por remitir a una dimensión del campo más específico de la violencia contra las mujeres – conf. “La violencia de género de tipo económico – patrimonial, en un repaso jurisprudencial del año 2020”, en Revista Arg. de Derecho Civil, N° 10, Abril 2021, www.ijeditores.com-.

Cabe agregar aquí para terminar que las trabajadoras domésticas que históricamente y también en la actualidad es la principal ocupación laboral de las mujeres y la que está remunerada con los ingresos más bajos, siempre de acuerdo a la Encuesta Permanente de Hogares que en forma trimestral publica el INDEC, tienen en el ámbito de la OIT, su propio Convenio, el N° 189, al que Argentina adhirió en el año 2011. En su Preámbulo se puede leer “...que el trabajo doméstico sigue siendo infravalorado e invisible y que lo realizan principalmente las mujeres y las niñas, muchas de las cuales son migrantes o forman parte de comunidades desfavorecidas, y son particularmente vulnerables a la discriminación con respecto a las condiciones de empleo y de trabajo, así como a otros abusos de los derechos humanos”. Se dice allí también que “...en los países en desarrollo donde históricamente ha habido escasas oportunidades de empleo formal los trabajadores domésticos constituyen una proporción importante de la fuerza de trabajo nacional y se encuentran entre los trabajadores más marginados”. Como dato adicional, desde el año 2013 Argentina, junto con otros países forma parte del Programa de Acción Mundial sobre las Trabajadoras y los Trabajadores Domésticos y sus Familias, cuyo objetivo es promover el trabajo decente a través de la protección de los derechos humanos y laborales, buscando además los factores que los hace más vulnerables a la explotación y a las prácticas abusivas.

Tales consideraciones no pueden ser obviadas ni soslayadas desde una perspectiva de género, obligatoria en tribunales que imparten justicia.

VIII. Queda referirse a los restantes ajustes notificados en la Resolución recurrida. Ellos son, por un lado, la omisión de declarar una venta de \$39.580 que al no haberse formulado agravios en el recurso de apelación debe ser confirmado, tal como solicita la representación fiscal. Por otro lado, respecto de la impugnación de las compras a los proveedores Inocencio Guerrero Castillo, Manuel Antonio Coria, Nasr, Luis Daniel y Nasr Miguel Jesús S.H., Miguel Segura y Sandra De marco, debe tenerse en cuenta que su fundamento no fue exclusivamente por incumplimiento al art. 2° de la ley 25.345 sino también por indicios acerca de la inexistencia de las operaciones sin que la recurrente haya probado en contrario. Lo único que sostuvo fue no tenía cuentas bancarias y que la modalidad de pago era en efectivo, lo cual no es suficiente a fines probatorios. Por último, respecto de la impugnación de los gastos computados por las operaciones con Supermercado Mayorista Jaguar S.A., Maxiconsumo S.A. y los Sres. Inocencia Guerrero Castillo, Manuel Antonio Coria, Luis Daniel Nasr y Miguel Jesús Nasr por carecer de respaldo documental GPAGANI S.R.L. invocó el extravío de la documentación para lo cual aportó una denuncia policial del 18 de junio de 2004, posterior al inicio de la fiscalización del 21 de noviembre de 2003, lo cual, sin otras pruebas que acrediten la efectiva realización de las compras, resta veracidad a su defensa, por lo que también debe ser confirmado.

Por todo lo expuesto, se confirma la Resolución N° 32/06, tanto en cuanto al capital como los intereses resarcitorios reclamados, por aplicación del art. 37 de la ley 11.683, con costas.

El Dr. Martín dijo:

1. Que en las presentes actuaciones el Fisco Nacional cuestiona la inclusión de documentación apócrifa en la contabilidad fiscal de GPAGANI S.R.L., impactando más precisamente en el Impuesto a las Ganancias, donde se buscó computar gastos por operaciones de compras que disminuyen la base imponible del gravamen y por ende el tributo a ingresar.
2. Que entre sus principales agravios la recurrente opone que se le haya aplicado la Ley 25.345 –antievasión- por pagos al contado por encima del límite máximo establecido en la norma y que el ajuste se base en ella, entrando de esta forma en una supuesta colisión con el artículo 34 de la Ley de Procedimiento Fiscal.

Que al respecto nuestro máximo Tribunal ha decidido en el caso MERA Miguel Angel 19/10/2014 CSJN que el simple

incumplimiento en la utilización de los medios de pago previstos en la primera de las normas citadas, no resulta suficiente para impugnar gastos y créditos fiscales que de otra forma pueda demostrarse que efectivamente se efectuaron y eventualmente se pagaron.

3. Que la labor de la fiscalización ha demostrado palmariamente las irregularidades y carencia probatoria en el marco del procedimiento que prevé el artículo 34 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones). En ese contexto ningún elemento de juicio aportó la actora que le permitiera evidenciar la existencia y veracidad de las operaciones documentadas, con lo cual trastabilla el argumento de que el Fisco Nacional asentó sus determinaciones exclusivamente en la Ley anti-evasión.

4. Que resultando suficientes y convincentes las conclusiones de la Auditoría Fiscal ante la ausencia de elementos probatorios en la totalidad de los cargos efectuados en la Res. 32/06, voto por confirmar la resolución venida en recurso, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que en primer lugar, adhiero al voto de la Dra. O'Donnell en cuanto confirma el ajuste efectuado por el Fisco en la resolución apelada, al impugnar la operatoria con Española Argentina de Carbones S.A., Compañía Salteña de Carbones S.A., Norma Beatriz Guevara y María Ygnacia Sacerdoti.

II. Que respecto al ajuste por la omisión del cómputo de la factura de venta "B" N° 0001-0000654 del 26 de noviembre de 2002 y atento no existir agravios al respecto, corresponde confirmar el ajuste practicado en la suma de Pesos diecinueve mil setecientos noventa (\$ 19.790), tal como surge de fs. 28 de autos.

III. Asimismo, se desprende del acto apelado que se detectaron que existían compras no declaradas, procediéndose a su consideración y al cálculo de ventas omitidas aplicando el margen bruto de utilidad declarado en el Impuesto a las Ganancias período 2002 con sustento en el artículo 18 de ley de rito fiscal (fs. 10/11 de autos).

Las operaciones omitidas se correspondieron con los proveedores: Inocencio Guerrero Castillo; Manuel Antonio Coria; Nasr, Luis Daniel y Nasr, Miguel Jesús S.H., Maxiconsumo S.A. y Supermercados Mayoristas Yaguar. Expresamente, el acto apelado dejó constancia que resultaba cierta la existencia de medios de prueba que acreditaban la instrumentación de compras no declaradas que inferían la obtención de rentas gravadas no declaradas (fs. 10).

Por su parte, no se consideraron admisibles compras que carecían de documentación respaldatoria y no fueron informadas por terceros, correspondientes a los proveedores Maxiconsumo S.A. y Electroquímica El Carmen S.A.

Que atento la inexistencia de prueba para rebatir tales ajustes (vide específicamente lo dispuesto a fs. 83 punto 1° y 88 punto 1°), corresponde confirmar el ajuste practicado.

IV- Que finalmente, el Fisco consideró improcedente la deducción de aquellas compras superiores a \$1000 por no cumplir con lo normado en el artículo 1° de la Ley 23.545. Tales operaciones corresponden a los proveedores Inocencio Guerrero Castillo; Manuel Antonio Coria; Nasr, Luis Daniel y Nasr, Miguel Jesús S.H., Miguel Segura S.A. y Sandra De Marco.

Que, previo a toda otra consideración cabe destacar que el planteo de inconstitucionalidad que formula la recurrente ante esta instancia respecto del artículo 2 de la ley 25.345 no puede prosperar (fs. 40). Que no puede soslayarse que el art. 185 de la ley 11.683 (t.o. 1998) veda a este Tribunal la posibilidad de pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, en tanto previamente no lo haya hecho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuyo caso lo autoriza a seguir la interpretación del Alto Tribunal, lo que no ha ocurrido en este caso.

Que la ley 25.345 (B.O. 17/11/2000) estableció una limitación a las transacciones con dinero en efectivo, disponiendo en el art. 1° que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero

superiores a pesos diez mil (\$ 10.000), o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, cheques o cheques cancelatorios o tarjetas de crédito; estableciendo en su art. 2° que los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el art. 1° tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aún cuando estos acrediten la veracidad de las operaciones. Cabe señalar que mediante el art. 9° de la ley N° 25.413 (B.O. 26/3/2001), el importe fijado en el art. 1° antes referido fue reducido a Pesos mil (\$ 1000), siendo dicho monto el que resulta aplicable a las operaciones realizadas en los períodos determinados en autos.

Sin perjuicio de ello no puede soslayarse que el artículo 34 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998) se encontraba también vigente durante dichos períodos, y si bien, dicha norma faculta a la AFIP a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en los casos que los contribuyentes no utilicen tales medios o formas de comprobación, lo cierto es que éstos se encuentran obligados a acreditar la veracidad de esas operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

Que conforme lo ut supra señalado, la procedencia del cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios, queda condicionada a la acreditación de veracidad de las operaciones que los originan, esto es que, ante una eficaz comprobación de la realización de las operaciones, la ocasión de haberse abonado con dinero efectivo montos superiores a \$1.000, no origina la aplicación de dichos efectos.

En tal sentido, resulta conveniente referirme a lo decidido por la Excm. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, al resolver la causa “Mera, Miguel Ángel”, con fecha 12/07/2011, donde al examinar las disposiciones de la ley N° 25.345 y el art. 34 de la ley de rito fiscal expresó que:

“...Que, en primer lugar, cuando la expresión literal presenta imperfecciones técnicas, suscita dudas o ambigüedades, es necesario recurrir a la ratio legis (Fallos 322:1699, consids. 6° y 8°). Sobre el particular, cabe señalar que la limitación de la deducción y del cómputo del crédito fiscal con respecto a los pagos en efectivo establecida en el artículo 2° de la ley 25.345 fue concebida con la finalidad de que ellos se realicen por medios bancarios, debido a que la necesaria intervención de una entidad financiera con carácter de intermediaria de los pagos, que registra y deja constancia de ellos, evita la posibilidad de que los contribuyentes eventualmente no los declaren. Sin embargo, cabe advertir que esa misma ratio legis es la que inspiró la facultad, conferida en el artículo 34 de la ley 11.683, de condicionar las deducciones de los gastos y el cómputo del crédito fiscal a la utilización de determinados medios de pago. Además, la exigencia de que el contribuyente cumpla con determinados deberes de carácter "formal" no puede traer aparejada como consecuencia la desnaturalización de las leyes que crean los impuestos y definen los respectivos hechos imposables.”, para luego agregar -en lo que aquí interesa- “VIII - Que, en consecuencia, cuando por medio de la aplicación literal de lo establecido en artículo 2° de la ley 25.345 con relación a los medios de pago admitidos, se niega al contribuyente la posibilidad de descontar los gastos efectivamente realizados para obtener o conservar las ganancias gravadas, el impuesto deja de recaer exclusivamente sobre las ganancias propiamente dichas, para alcanzar también a los gastos realizados para obtenerlas. De la misma manera, si por aplicación literal de ese precepto no se admitiera que el responsable pudiera computar a su favor el crédito fiscal efectivamente facturado y pagado a su proveedor, el impuesto que le es exigido deja de guardar relación con el mayor valor agregado por él en la etapa respectiva. En ambos casos se altera el hecho imponible definido en las leyes que determinan la materia imponible y la medida de ella pues, en el primer caso, además de gravarse las ganancias reales también se gravan las ganancias aparentes o ficticias, mientras que en el segundo caso también se grava el mayor valor agregado en la etapa anterior por el proveedor del responsable.” y concluye diciendo que “... en suma, la existencia de pagos realizados por otros medios distintos de los previstos en la ley 25.345 constituye un serio indicio que permite poner en duda la existencia de las operaciones respectivas, y obliga al interesado a aportar la prueba detallada de ellas. Sin embargo, lo dispuesto en el artículo 2° de esa ley, de conformidad con el cual tales gastos, a pesar de haber sido realizados, no pueden ser computados para la determinación de las ganancias sujetas al impuesto, significa tanto como gravar ganancias aparentes o ficticias, y cobrar el impuesto sobre un valor agregado mayor que el añadido por el interesado. Ello comporta una exacción que carece de base legal ya que, so pretexto del incumplimiento de un "deber

formal", se habilita la recaudación de una cantidad mayor que la permitida por la ley que crea el impuesto respectivo y determina la medida del hecho imponible. Si los pagos en cuestión han sido realizados por medios distintos de los previstos en la ley 25.345, pero después de un escrutinio riguroso, se ha concluido que el contribuyente efectivamente los realizó, no es posible negarle el derecho a realizar las deducciones a las que se refieren los artículos 17 y 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y a computar el crédito fiscal al que se refiere el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ello es así pues, de lo contrario y por las razones ya expresadas, no se respetaría el principio de razonabilidad de la ley, en la medida en que no se gravan las ganancias sino también los gastos (cfr. *mutatis mutandi*, Fallos 333:993)."

Que dicho decisorio fue confirmado por nuestro Más Alto Tribunal con fecha 19/3/2014, dejando sentado -en su parte pertinente- que : "15) Que ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2º de la ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada. 16) Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4º, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada."

Que el Fisco no ha formulado ninguna objeción con respecto a que los gastos de cuya deducción se trata fueron efectivamente realizados; que a su vez no existió objeción sobre los comprobantes respaldatorios utilizados para las operaciones; y, finalmente, tampoco se incluyeron en la resolución apelada circunstancias que permitan poner en duda la relación comercial entre las empresas y/o la veracidad de las operaciones; respecto a esto último, como se dijo en el Considerando precedente se tuvo por acreditada la realización de operaciones con Inocencio Guerrero Castillo; Manuel Antonio Coria; Nasr, Luis Daniel y Nasr, Miguel Jesús S.H., para sustentar el ajuste por compras omitidas.

Asimismo, es dable traer a colación que resulta contemporáneo al período del Impuesto a las Ganancias determinado, la inédita situación vivida en todo el país a partir del dictado del decreto N° 1570 del 1/12/01 (B.O. Ext. 3/12/01), por el que se establecieron restricciones transitorias para los retiros de dinero de las instituciones bancarias, las que duraron más de un año y medio, hasta que el sistema financiero fue reordenado, a lo que también debe agregarse la circulación de cuasimonedas, que ante la escasez de efectivo y la dificultad sobreviniente de utilizar cheques, tarjetas de créditos o débito automático, era normal su utilización para cancelar operaciones comerciales e incluso el pago de sueldos, situación ésta que resulta inoponible a la recurrente en tanto hubiera impedido el desarrollo normal de sus actividades.

En este sentido, se ha dicho que "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).

Por lo expuesto, cabe revocar el ajuste tratado en este punto.

.V- Respecto de los intereses liquidados, teniendo en cuenta su naturaleza resarcitoria y el criterio restrictivo para su exención que impera en la materia fiscal (cfr. Fallos: 323:1315); corresponde confirmar la procedencia de los mentados accesorios en la proporción de los ajustes confirmados.

VI- Por todo lo expuesto, voto por confirmar parcialmente la resolución apelada en autos, con costas en proporción a sus respectivos vencimientos. A tal fin corresponde ordenar al Fisco Nacional que en el plazo de treinta (30) días practique la liquidación de las sumas adeudadas en autos por la recurrente en concepto de impuesto e intereses, a tenor de lo decidido en los Considerandos precedentes.

Atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

1º) Confirmar la Resolución N° 32/06 en todas sus partes, con costas.

2º) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por su actuación en autos en la suma de \$9.706 por la representación procesal, y de \$21.865 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada de acuerdo con los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

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