

Tribunal Fiscal de la Nación, sala B

ABH Pesquera S.A.

23/02/2007

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala B

Fecha: 23/02/2007

Partes: ABH Pesquera S.A.

Cita online: AR/JUR/1067/2007

Hechos

Una sociedad comercial apeló las determinaciones dictadas por la AFIP que cuestionaron el respaldo documental de ciertas erogaciones por considerarlo apócrifo e impugnaron las compras en las que no había actuado como agente de retención. Asimismo cuestionó las multas aplicadas en los términos del art. 46 de la ley 11.683 —t.o. en 1998 y sus modif.—. El Tribunal Fiscal confirmó el criterio fiscal.

Sumarios

1 - Es procedente la impugnación de los gastos deducidos por una sociedad comercial en el Impuesto a las Ganancias y los créditos fiscales computados en el Impuesto al Valor Agregado, pues amén de las notorias diferencias que existían entre las facturas respaldatorias de dichas erogaciones registradas por la recurrente con las exhibidas por los proveedores —en el caso de importes, de diseño, tipografía— ésta no probó la real efectivización de las operaciones cuestionadas, lo que resulta ser una condición esencial dentro del sistema tributario argentino.

2 - Corresponde confirmar el criterio de la AFIP que ejerciendo la facultad que le otorga el art. 40 de la ley 20.628 objetó las compras realizadas por una sociedad, pues ésta no acreditó haber ingresado la retención exigida por la aludida normativa ni aportó documentación alguna que permita demostrar que las empresas proveedoras ingresaron el impuesto a las ganancias correspondiente.

3 - Resulta procedente la sanción por defraudación fiscal aplicada por la AFIP —arts. 46 y 47, incs. a), b) y c), ley 11.683—, pues se vislumbra a partir de los elementos analizados, tales como los comprobantes apócrifos, los montos evadidos y la vocación de continuidad en el accionar ilegítimo, que la recurrente desplegó una conducta orientada a ocultar maliciosamente su realidad impositiva, la que no fue desvanecida por los argumentos vertidos en el recurso ni por la prueba producida. -----

Buenos Aires, febrero 23 de 2007.

El doctor Torres dijo:

I. Que a fs. 33/43, 192/201, 351/361 vta., 563/576 vta. la actora interpone recursos de apelación contra las Res. 705/02 (del 19 de noviembre de 2002), 383/03 (del 26 de mayo de 2003), 384/03, 478/03 y 477/03 (todas del 30 de junio de 2003) emanadas de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP-DGI, por las que: a) en la Res. 705/02 (fs 3/31) se determina de oficio la obligación impositiva de ABH Pesquera SA por un importe de \$152.833,72, cuya actividad es la pesca marítima, costera y de altura, frente al Impuesto a las Ganancias período fiscal 1997. Asimismo se liquidan en concepto de intereses resarcitorios \$263.597,36. La mentada determinación tiene como basamento la impugnación de compras por presunta omisión de actuar como agente de retención (arts. 39 y 40 de la ley del gravamen) respecto de las firmas Leomar SA y Pepe Mar - Productos de Mar, de José Luis Montenegro, y las supuestas diferencias existentes entre las facturas exhibidas por la firma Taller Naval de Mario Gimenez y las registradas por la recurrente, b) por la Res. 383/03 (fs. 135/183) se determina de oficio, respecto del Impuesto a las Ganancias, la materia imponible de los períodos fiscales 1998 y 2000, el quebranto impositivo del período 1999, el saldo a favor de la contribuyente del período fiscal 2000 y su obligación impositiva por el período 1998 (\$182.642,37). Además se liquidan \$305.195,40 en concepto de intereses resarcitorios. La misma se encuentra sustentada en las supuestas diferencias existentes entre las facturas registradas por la contribuyente y las exhibidas por los proveedores: Taller Naval de Mario Giménez, Mar del Plata Sea Food SA, Pesquera Roldán Hnos. SRL, Tecnopisca SRL, Dan Mar SRL, Cooperativa de Trabajo de la Industria Pesquera y Afines Zafiro Ltda., Loba Pesquera S.A., Gloria Mabel Sotelo y Pedro Agustín Cejas Fumero; c) por la Res. 384/03 (fs. 282/342) se determina de oficio, con relación al Impuesto al Valor Agregado, la obligación impositiva de ABH Pesquera SA por los períodos abril, mayo y junio de 1998, septiembre y octubre 1999, marzo a junio 2000 y agosto y septiembre de 2000 por un monto de \$196.254,62. Se liquidan

\$291.326,92 en concepto de intereses resarcitorios y se aplica multa de \$271.151,58 (períodos 09 y 10/ 1999; 03 a 06, 08 y 09/2000) con sustento en el art. 46 de la ley 11.683 y equivalente a tres tantos del tributo pretendidamente omitido. El Fisco hace expresa reserva de la eventual aplicabilidad de la multa en orden a lo establecido en el art. 20 de la ley 24.769 por los períodos abril, mayo y junio de 1998. La determinación es consecuencia de la impugnación de los créditos fiscales provenientes de, las facturas de compras de los proveedores Taller Naval de Mario Giménez, Mar del Plata Sea Food SA, Pesquera Roldán Hnos. SRL, Tecnopisca SRL, Dan Mar SRL, Cooperativa de Trabajo de la Industria Pesquera y Afines Zafiro Ltda., Loba Pesquera S.A., Gloria Mabel Sotelo y Pedro Agustín Cejas Fumero. Asimismo, con relación a las operaciones realizadas con Servicios Portuarios Integrados SA, el Fisco habría constatado que la actora le prestó servicios de mano de obra sobre dique, siendo que la facturación por ella emitida lo fue como exenta del Impuesto al Valor Agregado, cuando el servicio prestado no es alcanzado por ninguna de las exenciones dispuestas en la ley del gravamen.

Que en la Res. 478/2003 (fs. 416/456) se determina de oficio respecto del IVA, a Baldimar SA - cuya actividad principal es "pesca marítima, costera y de altura" y complementariamente, desarrolla actividades de "elaboración, envasado de pescados de mar, crustáceos y otros productos marinos" y "construcción y reparación de embarcaciones excepto las de caucho", la obligación impositiva por los períodos fiscales mayo a noviembre de 1998, enero, marzo, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 1999, febrero de 2000, marzo de 2000, julio a septiembre, noviembre y diciembre de 2000 por un monto de \$303.314,08. Se liquidan \$409.309,64 en concepto de intereses resarcitorios y se aplica una multa, en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) y c) de la ley 11.683, de \$568.676,73, equivalente a tres tantos del tributo pretendidamente omitido de ingresar oportunamente por los períodos fiscales mayo a noviembre de 1998; enero, marzo, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 1999. En lo que atañe a los períodos fiscales 02/2000, 03/2000, 07 a 09/2000 y 11 y 12/2000, el Fisco hace expresa reserva de la eventual aplicabilidad de la sanción que pudiera corresponder en orden a lo establecido en el art. 20 de la ley 24.769. El motivo de los ajustes proviene de la impugnación de facturas pretendidamente apócrifas exhibidas por la contribuyente de los proveedores: Taller Naval de Mario Giménez, Ro — Selu de Gloria Mabel Sotelo, C&V Motores Computados SRL, C.O.T.E.V. Cooperativa de Trabajo el Velazco Ltda., Cooperativa de Trabajo de la Industria Pesquera y Afines Zafiro Ltda., Dan Mar SRL, Pedro Agustín Cejas Fumero; y en ajustes al débito fiscal declarado, por incorporación como gravados, de los servicios realizados por la contribuyente a la empresa Servicios Portuarios Integrados SA, a los que la quejosa habría dado el tratamiento de exentos. Asimismo, se menciona que algunas de las facturas en cuestión estarían emitidas a nombre de ABH. Pesquera pero registradas por Baldimar SA.

Que en la Res. 477/03 (fs. 457/520) se determina de oficio en el Impuesto a las Ganancias, a Baldimar SA, diferencia a favor del Fisco por los períodos fiscales 1997, 1998, 1999 y 2000, en las sumas de \$249.338,42; 136.003,71; \$26.635,64 y \$44.472,20 respectivamente. Se liquidan \$734.983,13 en concepto de intereses resarcitorios y se aplica una multa de \$213.323,52, en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) y c) de la ley 11.683, equivalente a tres tantos del impuesto pretendidamente omitido de ingresar oportunamente, correspondiente a los períodos 1999 y 2000. Con relación a los períodos 1997 y 1998, el Fisco hace expresa reserva de la eventual aplicabilidad de la sanción en orden a lo establecido en el art. 20 de la ley 24.769. Que la pretensión fiscal se basó en los siguientes conceptos: Impugnación de pasivos registrados al 31 de diciembre de 1997, en concepto de "Documentos a Pagar" y de "Anticipo de Exportaciones" por valor de \$300.000 cada uno, respecto de los cuales la contribuyente no aportó pruebas documentales fehacientes que acrediten su existencia; impugnación de gastos y compras respaldadas por presuntos comprobantes apócrifos (proveedores: Taller Naval de Mario Giménez, Pesquera Roldan Hnos. SRL, Ro - Selu de Gloria Mabel Sotelo, C & V Motores Computados, C.O.T.E.V. Cooperativa de Trabajo el Velazco Ltda, Mercopesca SA, Cooperativa de Trabajo de la Industria Pesquera y Afines Zafiro Ltda., Dan Mar SRL y Pedro Agustín Cejas Fumero); impugnación de comprobantes emitidos a nombre de Baldimar SA pero que corresponderían a gastos de reparación y mantenimiento de buques cuya titularidad pertenece a la firma ABH Pesquera SA ; impugnación de comprobantes de compra que respaldarían cargos no vinculados con la actividad gravada; y aplicación del art. 40 de la ley del gravamen respecto de facturas de compra emitidas por la firma "Pepe Mar - Productos de Mar" de José Luis Montenegro en el período fiscal 1997, que no fueron objeto de las retenciones de Impuesto a las Ganancias, establecidas por la Res. general 2784, en oportunidad de su pago. La recurrente ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoquen la resolución apelada, con imposición de costas al Fisco.

II. A fs. 46, 205, 364 y 579 se corre traslado a la Dirección General Impositiva de los recursos interpuestos. A fs. 77/87 vta., 240/258, 374/394 vta. y 591/611 vta. el órgano fiscal contesta los traslados conferidos. Se opone a la prueba propuesta por la actora, acompaña antecedentes administrativos, solicita acumulación de expedientes, hace reserva del caso federal y peticiona se rechacen los recursos de apelación con imposición de costas a la recurrente. Que a fs. 273, 408 y 630 lucen las elevatorias al Tribunal en pleno a fin de tratar la acumulación de los expedientes nros. 20.999-I, 21.779-I, 21.780-I (caratulados "ABH Pesquera S.A." y 21.905-I "Baldimar S.A."). A fs. 631/632 obra la sentencia en la que se resuelve acumular las susodichas causas. Que a fs. 634 se abre la causa a prueba, la que se produce a fs. 637/643. A fs. 659 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a la sala B. A fs. 660 se ponen a disposición de las partes para realizar los respectivos alegatos, corriendo el producido por la parte actora a fs. 663/4vts y del Fisco Nacional a fs. 665/6vta. A fs. 668 pasan los autos a sentencia.

III. Que en los recursos interpuestos, la actora solicita se fije como cuestiones de previo y especial pronunciamiento las relativas a la suspensión del procedimiento administrativo hasta tanto se dictase sentencia en el proceso penal que se tramita ante el Juzgado Federal Penal N° 3, Secretaría N° 8 de la ciudad de Mar del Plata, bajo el número 3239; la inconstitucionalidad de los arts. 18 y 20 de la ley 24.769; el supuesto incumplimiento al derecho del bloqueo fiscal (en lo que se refiere a las Res. 383/2003, 384/2003, 477/2003 y 478/2003); asimismo plantea la nulidad del procedimiento por abuso de obtención de datos en la auditoría fiscal y presunta violación al principio de non bis in ídem. Que a fs. 102/103 vta., 268/269 vta, 401/402 y 620/622 obran sentencias que rechazan los planteos formulados por la actora.

IV. Que en cuanto a la restante nulidad de la resolución administrativa alegada por la apelante (fs 41, 198 vta., 355 vta. y 574 y vta.) cabe consignar que en la especie no se advierten vicios que desemboquen en la impugnación del acto. Así, en cuanto a la supuesta falta de valoración de la prueba en sede administrativa, es dable recordar que conforme lo dicho en esta sala en fallos Alfader SRL y Diprom S.A., el vicio procesal incurrido en sede administrativa no acarrea la nulidad del acto atacado toda vez que en esta instancia el recurrente tiene amplias facultades de alegar y probar en resguardo de su derecho. Que por ende, es de aplicación la inveterada doctrina según la cual las nulidades son susceptibles de convalidarse salvo que por su gravedad sean imposibles de subsanarse por la vía del recurso de apelación. Que a mayor abundamiento, vale remarcar que la contingencia de que exista una manifiesta contradicción entre la actora y el Fisco con respecto a la concepción de los hechos y la aplicación de la ley, no habilita per se la impugnación de la resolución. Por lo expuesto, cabe rechazar el planteo de nulidad articulado, con costas.

V. Que las determinaciones efectuadas por el órgano fiscal tienen como fundamentos: la impugnación de compras hechas a proveedores debido a diferencias entre las facturas registradas por las contribuyentes; la impugnación de compras por presunta omisión de actuar como agente de retención; la incorporación como gravados de servicios realizados tanto por ABH Pesquera SA como por Baldimar SA a Servicios Portuarios Integrados SA que las mentadas empresas habrían dado tratamiento de exentos; la objeción de comprobantes emitidos a nombre de Baldimar SA pero que corresponderían a ABH Pesquera SA y de comprobantes de compras que respaldarían cargos no vinculados con la actividad gravada; y la impugnación de pasivos registrados en concepto de "Documentos a Pagar" y "Anticipo de Exportaciones".

VI. Que en cuanto a los comprobantes apócrifos, tanto ABH Pesquera como Baldimar (que conforman un grupo económico junto a Antonio Baldino e Hijos SA) sostienen que cumplen con todos los requisitos formales exigidos por la normativa vigente en materia de facturación y registración, como también que ninguno de los proveedores se encontraban incluidos en base de datos alguna que permitiera conocer que la documentación entregada podría estar alterada. Que a fs. 41. vta se señala, que de acuerdo a las características de la actividad pesquera, las embarcaciones están sometidas frecuentemente a condiciones climáticas severas y que de su normal funcionamiento dependen no sólo la conservación de la empresa y de los puestos de trabajo del personal, sino también la vida de los diez tripulantes que conforman la dotación. Que a partir de esto es frecuente que una o dos veces al año se practiquen reparaciones sobre las embarcaciones. Que el ajuste que pretende hacer el Fisco es irracional y arbitrario al desconocer las facturas de los gastos incurridos para el mantenimiento de los buques. Que con respecto a la compra de pescado, manifiesta que dicha operación quedó debidamente acreditada desde el momento que ha sido vendido. Indica que desconocer los montos de las compras realizadas, significa desconocer la actividad que se ha efectuado. Que a fs. 197, 198 y 199 vta. expresa que no se comprende la relación que se procuró en cuanto a que las compras declaradas en el Impuesto a las Ganancias superen a las registradas en el libro de IVA Compras y que a partir de ello puede inferirse que las facturas en cuestión se encuentran incluidas dentro del costo de venta. Que el Fisco procedió a impugnar datos, creando una figura sin respaldo normativo. Que los incumplimientos pudieron ser por parte de los proveedores y por estar denunciado penalmente le son endilgados. Que el único argumento para sustentar el ajuste es simplemente la calificación subjetiva de las facturas que avalan los créditos fiscales. Que se está en presencia de un ajuste sin norma que habilite el mismo, ya que no existen en la Ley del Impuesto a las Ganancias ni en la del IVA y tampoco en la de Procedimiento Fiscal facultades que permitan desconocer facturas ni créditos fiscales cuando los hechos a verificar solo pueden ser conocidos por el Fisco. Que no existen argumentos que permitan calificar de apócrifos a los elementos probatorios del gasto realizado. Que nunca se observó ni impugnó la realidad de la operación ni la realidad del gasto efectuado. Que para aplicar una sanción en este caso no se dan ni el tipo legal, ni la subjetividad, ni el dolo en el accionar.

Que se desprende de los informes de inspección (fs. 78/79. vta. Cuerpo de Verificación Impuesto a las Ganancias ABH Pesquera SA, fs. 79/84 Cuerpo de Verificación IVA ABH Pesquera SA, fs 196/202 Cuerpo Impuesto a las Ganancias Baldimar SA) que se detectaron notorias diferencias entre las facturas registradas por la recurrente y las exhibidas por los proveedores: Taller Naval de Mario Gimenez, Pesquera Roldan Hnos. SRL, Ro - Selu de Gloria Mabel Sotelo, C & V Motores Computados, C.O.T.E.V. Cooperativa de Trabajo el Velazco Ltda, Mercopesca SA, Cooperativa de Trabajo de la Industria Pesquera y Afines Zafiro Ltda., Dan Mar SRL, Pedro Agustín Cejas Fumero, Mar del Plata Sea Food SA, Tecnopesca SRL, Loba Pesquera S.A., Gloria Mabel Sotelo. Que existen elementos comunes en las irregularidades encontradas respecto a la documentación exhibida por la quejosa y los comprobantes ofrecidos por los distintos proveedores: diferencias en los importes consignados, el diseño y la tipografía de las facturas aportadas por la actora y las requeridas a los proveedores; imprentas que no reconocen la impresión de los comprobantes en poder de la actora; proveedores que han abandonado su domicilio fiscal o bien ya no realizan actividad comercial; facturas en poder de ABH Pesquera SA y Baldimar SA

con igual numeración a las emitidas por los proveedores a otros clientes; para la misma operación, comprobantes originales en poder de la recurrente en los que se facturó IVA como si existieran conceptos gravados y facturas duplicadas de los proveedores exentas de IVA.

Que en el caso de C.O.T.E.V. Cooperativa de Trabajo el Velazco Ltda, además de estar consignado en las facturas en poder de Baldimar SA un número de CUIT que no corresponde a la proveedora, surge del cuerpo Antecedentes Auxiliares 4 (fs. 64 y 771/76) que la actividad en la que dicha firma registra inscripción es "Servicio Pompas Fúnebres", que lógicamente no tiene ninguna conexión con los conceptos contenidos en las facturas de compra supuestamente emitidas, consistentes en hielo, mantenimiento de frío, anchoas, tubos de calamar, carga y descarga, empaques, alquiler de guinches y alquiler de grupo electrógeno. Asimismo el domicilio fiscal de la presunta proveedora se localiza en la ciudad de La Rioja (Provincia de La Rioja), mientras que el domicilio comercial, según los comprobantes, está situado la localidad de San Nicolás (Provincia de Buenos Aires). Que en las DD.JJ presentadas en los meses en los cuales habría existido la operatoria comercial con Baldimar SA (abril y mayo de 1998, noviembre de 1999), constan valores en cero, lo que refleja la inexistencia de actividad de la cooperativa. Que el Instituto Nacional de Acción Cooperativa y Mutual informó que la entidad no se encuentra registrada, en el Organismo y por último, la cooperativa no registra ni titularidad de bienes, ni tampoco cuentas bancarias que permitan vislumbrar la concreción de las prestaciones aludidas en las mentadas facturas de compra. Que en cuanto a la firma "Loba Pesquera SA", las facturas exhibidas por ABH Pesquera SA son en concepto de venta de anchoas y servicio de frío con fecha 22/04, 23/04 y 27/04 (vide fs. 52/54 Cpo. Antecedentes Auxiliares). Que a fs. 55 y vta. del mismo cuerpo obra F.8400 016 N° 0085211 donde el Vicepresidente de Loba Pesquera SA, Sr. Fernando González, manifiesta que la firma jamás vendió anchoas en ningún estado y que sólo ocasionalmente y excepcionalmente, ha prestado servicio de fríos a terceros. Que mayor abundamiento, la quejosa aporta las facturas N° 6916, 6935 y 6918 relativas a su operatoria con Loba Pesquera SA, mientras que dicha firma en comprobantes con la misma numeración registra ventas por el N° 6916 y 6918 a Mariano Cafiero S.A. (con fecha 13/02/1998 y 17/02/1998 respectivamente) y por el N° 6935 a Bramajo, Rubén Darío (25/02/1998).

Que con relación a la verosimilitud de la facturación que respalda las adquisiciones por la preexistencia de bienes y servicios, es doctrina sentada por esta sala en "Industrias Radio Serra" (Expte. 8984, 22/08/1989): "Que si bien resulta indudable que para la ley de impuesto al valor agregado venta "es toda transferencia entre vivos, a título oneroso, que importa la transmisión del dominio de cosas muebles", cualesquiera sean las formas jurídicas que llevan a ese resultado —venta, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, etc. (arg. del art. 2° inc. a), según t.o. al tiempo de los hechos debatidos—, resulta coherente y razonable concluir que al momento de verificación del hecho imponible a que se refiere la norma mencionada ut supra, no es sino la tradición de la cosa. Sin embargo, la mención al "acto equivalente" y la circunstancia que el art. 8°, inc. a) de la ley aluda al impuesto facturado exige desentrañar también el sentido de esta última expresión. Y a juicio del suscripto, la facturación como acto equivalente de la entrega de la cosa, no puede ser comprendida dentro de la economía del tributo sino en su sentido de tradición simbólica (vgr. art. 463, inc. 3° del Código de Comercio). Esto es, como lo señala Malagarriga, como la forma por la que "no se obtiene la física disponibilidad de los efectos comprados, pero sí un documento, que confiere el derecho de hacérselos entregar, por el que actualmente los detiene" (Malagarriga, Derecho Comercial, t. II, pág. 232, T.E.A., 1951, subrayado nuestro). Es decir, una suerte, siguiendo a Fernández, de **constituto posesorio** en el cual el vendedor continua detentando materialmente la cosa pero en carácter de depositario y en nombre del comprador (Raymundo Fernández, Código de Comercio Comentado, tomo II pág. 367), lo que comporta, obviamente, la preexistencia de los bienes vendidos, preexistencia que también supone el art. 2388 del Código Civil, vinculado por reenvió al precepto de la ley mercantil".

"Que si alguna pequeña diferencia podría hacerse notar entre nuestra legislación y la extranjera, no ha de perderse de vista que probablemente ello es así porque en el derecho francés (origen del IVA) la compraventa no contiene sólo una atribución crediticia sino una atribución real (vide López de Zavallía, Fernando J., Teoría de los contratos, t. I pág. 30 y sigtes. cc. Víctor F. de Zavallía Editor, 1976), lo que allí lleva a una cierta convergencia entre el concepto fiscal y la legislación común y que aquí en cambio se presenta como la proyección del tipo imponible "venta" sobre los actos equivalentes a la tradición que la perfeccionan y en el despliegue de sus consecuencias sobre el crédito fiscal que a él se enlaza. Pero aún allí, la solución legislativa no discrepa de aquella que consagra la legislación argentina, desde que el derecho a la deducción del crédito de impuesto por compra de mercaderías nace como aquí desde que éste es exigible en cabeza del transmitente, esto es por la entrega de la mercadería comprada ("Manuel de Droit Fiscal", Guy Gest et Gilbert Tixier, pág. 575 y cc., París 1986). Precisamente por ello se ha señalado como infracción característica en materia de deducciones en la T.V.A. (nuestro I.V.A.) al desconocimiento de las reglas formales en este punto al expresarse que: "Les irrégularités constatées dans les délais de déduction ont le même résultat que celles qui con l'exigibilité C'est en effect le même problème qui se pose; la règle est que pour être déductible, la taxe doit être exigibilité chez le fournisseur, et de la même manière que les entreprises different rimposition de leurs affaires, elles tendent à avancer leurs déductions" (Billet, "Le controle de la T.V.A.", Institut International d'Administration Publique, pág. 13, Paris 1987)".

Que con posterioridad esta sala ratificó esa doctrina expresando in re "Barrere Asociados y Sociedad de Hecho" (5/07/2002), entre muchos otros, que : "... en defecto de prueba sobre la existencia de mercadería que se

pretende haber recibido, corresponde abordar el otro argumento de la apelante —también expuesto como principal— en el sentido de que la factura es un acto equivalente a la entrega del bien"

"Que... el planteo de la actora es exclusivamente formal frente a los fundamentos de carácter material dados por la demanda, aferrándose a que la existencia de factura, ya de por sí acredita la operación, impidiendo una constatación de ella en el campo de los hechos."

"Que ello no es así, ya que el sistema legal como es obvio presupone la realidad de las operaciones, sin que ello se altere por la circunstancia de admitirse como perfeccionamiento del hecho imponible la entrega o facturación del bien (art. 5)".

"Que una técnica como la descripta es habitual en la legislación, aun en la misma norma citada (incs. c, d, etc.) y atiende a asegurar la recaudación impidiendo demoras ya sea por no entrega del bien, o por falta de factura."

"Que tampoco es cierto que el art. 8 de la ley, que se refiere al crédito fiscal, haga procedente a éste solamente por la facturación ya que ésta última, debe ser "por" las operaciones que allí se describen, no teniendo "per se" la factura entidad suficiente para generar créditos".

"Que en orden a la aplicación de la realidad económica en materias como esta es contundente la opinión de Vanoni diciendo que: "La Ley Tributaria puede vincular el nacimiento de una deuda impositiva al fenómeno de la venta en cuanto encuentra transmisión de riqueza que se verifica por medio del contrato, la manifestación de una capacidad para soportar la carga impositiva: es claro entonces, que el derecho tributario se devengara cada vez que se realice este intercambio, aun en el supuesto en que la relación no quede comprendida en marco de la compraventa, según el derecho privado (Elem. de Diritto Tributario, págs. 9 y sgts., citado por Fernández Sanz de Urquiza, La interpretación de las leyes tributarias, nota 44, pág. 45, Abeledo Perrot, Bs. As. 1990)."

"Que por tanto la realidad económica es la que da sustento al gravamen, así como también al crédito fiscal."

"Que con ello se ratifica que la real efectivización de las operaciones es fundamento del sistema del impuesto al valor agregado."

Que en ese orden de ideas cabe remitir al lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia en la causa: "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A." con fecha 6/8/91, confirmando la doctrina de esta sala, donde en el considerando 10, señala la aplicación de los principio de interpretación y realidad económica al gravamen de que se trata, condicionando el valor de la factura a dicha situación.

Que, en fin, esta es la interpretación que también se efectúa sobre el punto en el derecho comparado (particularmente por el Consejo de Estado en Francia y el Tribunal de la C.E.E., vide Jean Jacques Philippe, "la TVA á I heure européen, Litec, Paris, 1993, pág 206).

Que por la economía interna del impuesto a las ganancias y, a mayor abundamiento, la finalidad del mismo (art. 1° de la ley 11.683) e, incluso, el principio de la realidad económica para la apreciación del hecho imponible (art. 2° de la ley 11.683), los criterios expuestos sobre la preexistencia de los bienes pretendidamente adquiridos y la realidad de los servicios invocadamente recibidos, resultan aplicables al impuesto a la renta.

Que no sólo las operaciones impugnadas presentan inconsistencias formales sino además carecen de verosimilitud por la señalada ausencia de prueba sobre los bienes y servicios y las puntualizadas fallas, omisiones y defectos (sin duda graves) sobre proveedores a los que se suman irregularidades formales que desvanecen, definitivamente, la coherencia del elenco formal con el que la actora intenta, sin lograrlo, justificar sus operaciones.

Que en este sentido, cabe consignar que la recurrente no analiza detalladamente las impugnaciones realizadas por el Fisco y se limita solamente a ofrecer variadas argumentaciones que no consiguen enervar la actuación del órgano fiscal, ya que no prueba ni a través de la pericia contable (fs. 637/643), ni mucho menos a través de sus dichos, la real efectivización de las operaciones cuestionadas, lo que es condición esencial dentro del sistema tributario argentino.

Asimismo, descierta el quejoso cuando sostiene que no existe respaldo normativo para los ajustes realizados por el Fisco. El art. 16 de la ley 11.683 establece que cuando no se hayan presentado DD.JJ o resulten impugnables las presentadas, el Fisco procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y la magnitud de aquella. Que adunado a la susodicha norma, existen dentro del espectro del sistema tributario argentino normas que disponen la obligatoriedad del respaldo documental como requisito ya sea en el caso del Impuesto a las Ganancias para acreditar gastos deducibles como en el marco del IVA para el cómputo del crédito fiscal. Que por lo tanto, al verificarse en la especie la existencia de comprobantes impugnables que derivaron en la presentación de DD.JJ inexactas, el órgano fiscal procedió conforme a lo establecido por la ley de procedimiento. Más aún, el sistema fiscal moderno en que las obligaciones declarativas se tratan informáticamente para facilitar el control cruzado de la información, la factura o el ticket o el documento equivalente deben ser veraces y contener todos los elementos que hacen a su certidumbre como tales. La factura o el documento equivalente auténtico se incorporan a la realidad de la operatoria como un elemento más, cuya ausencia, enerva los derechos que resultan de la documentación.

Que por lo expuesto, cabe confirmar las resoluciones apeladas en cuanto a la impugnación de compras hechas a proveedores por la existencia de comprobantes apócrifos en poder de ABH Pesquera SA y Baldimar SA.

VII. Que en cuanto a la impugnación de compras por presunta omisión de actuar como agentes de retención tanto de ABH Pesquera SA como de Baldimar SA, cabe analizar ante todo los agravios sobre este punto.

Que la recurrente afirma que se le determinó Impuesto a las Ganancias sobre la base de la sanción comprendida en el art. 40 de la ley del gravamen, y ello en contradicción con la falta de impugnación del gasto, dice, por el gasto mismo. Manifiesta que el Fisco no desconoce los gastos por compra de pescado o por reparación del buques de su propiedad ni tampoco desconoce o desacredita los valores de los gastos efectuados, por lo que el órgano fiscal se aparta de la realidad económica de los actos, situaciones y relaciones efectivamente realizadas. Que sin perjuicio de ello, procede a determinar ganancias tomando como hechos impositivos situaciones, a su juicio, absurdas —los gastos de compra y mantenimiento— y a denunciar penalmente a la firma por los mentados hechos. Sostiene que se debe buscar la verdad material y no solamente la formal, limitada a lo alegado y probado por las partes. Que el juez administrativo partió de un hecho imponible que sabe que no ocurrió y sobre él se calcula impuesto.

Que surge de la Res. 705/02, que el Fisco impugnó los gastos de compra de pescado de la firma ABH Pesquera SA a los proveedores "Leomar SA" y "Pepe Mar - Productos de Mar", tras no existir constancia documental que la recurrente haya actuado como agente de retención, según lo dispuesto por la Res. general 2784 y de acuerdo a lo establecido por el art. 40 de la ley del Impuesto a las Ganancias. Asimismo por la Res. 477/03, el órgano fiscal entiende que Baldimar SA efectuó pagos de facturas de compra emitidas por la firma "Pepe Mar - Productos de Mar" sin efectuar las retenciones de Impuesto a las Ganancias, dispuestas por la Res. general 2784 según surgiría de los recibos de pago y de consulta a las bases de datos del Fisco.

Que el agente de retención es quien debe hacer un pago al contribuyente, ya sea por su función pública o por razón de su actividad, oficio o profesión, lo cual le da la posibilidad de detraer del precio o pago que se verifica ante él tributo que posteriormente debe ingresar al Fisco. Que el art. 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias dispone que cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la DGI podrá a los efectos del balance impositivo, impugnar el gasto efectuado por éste.

Que yerra el recurrente cuando le atribuye carácter sancionatorio a la regla precedentemente indicada. Esta disposición se inserta rigurosamente dentro de la estructura propia del impuesto estableciendo, como condición de deducibilidad de los gastos que éstos realmente posean las condiciones de tales subordinando la detracción a que cuando por su naturaleza hubiera correspondido la retención la misma se hubiere practicado; en otras palabras la característica del gasto y su configuración como fattiespecie de retención, se vinculan condicionando la deducibilidad, bien que el Fisco deberá examinar la realidad económica de ambos presupuestos y su conexión toda vez que el artículo "faculta" la impugnación al utilizar la voz "podrá", esto es el verbo "poder" y no el verbo "deber".

Que la Res. general 2784 en su art. 3º inc. c) disponía que los sujetos obligados a practicar retenciones eran, entre otros, las sociedades comprendidas en el régimen de la ley 19.550. Asimismo, en el art. 15 inc. 3) establecía como importe mínimo mensual no sujeto a retención la suma de \$11.242,54 para pagos que se efectuaran por enajenación de bienes de cambio. Atento a que en la especie se superó el importe mínimo (vide fs. 52/70 Cpo. Ganancias ABH Pesquera SA y fs. 115/120 Cpo. Impuesto a las Ganancias Baldimar SA), la recurrente no acreditó haber ingresado la mentada retención, ni tampoco aportó la documentación necesaria a los efectos de demostrar que las empresas proveedoras ingresaron el impuesto, por lo que corresponde confirmar el ajuste efectuado por el Fisco respecto a este punto.

VIII. Que en cuanto a los ajustes del Fisco relativos a la incorporación como gravados de servicios realizados tanto por ABH Pesquera SA como por Baldimar SA a Servicios Portuarios Integrados SA a los que las mentadas empresas habrían dado tratamiento de exentos; la objeción de comprobantes emitidos a nombre de Baldimar SA pero que corresponderían a ABH Pesquera SA y de comprobantes de compras que respaldarían cargos no vinculados con la actividad gravada; y la impugnación de pasivos registrados en concepto de "Documentos a Pagar" y "Anticipo de Exportaciones", la recurrente no ha formulado agravios ante este Tribunal por lo que corresponde tener por consentidos los susodichos ajustes plasmados en los actos recurridos.

IX. Que cabe analizar las multas aplicadas en virtud de los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley 11.683 a ABH Pesquera SA por los períodos fiscales septiembre y octubre de 1999; marzo a junio, agosto y septiembre de 2000 (Res. 384/03) equivalentes a tres tantos del tributo omitido; y a Baldimar SA, en base a los arts. 46 y 47 inc. b) y c), por los períodos mayo a noviembre de 1998; enero, marzo, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 1999 (conforme Res. 478/03) y los períodos 1999 y 2000 (Res. 477/03) ambas sanciones equivalentes a tres tantos del tributo dejado de ingresar.

Que respecto a la multa impuesta a ABH Pesquera SA, la recurrente no expresa agravios ni sobre el encuadre ni sobre la graduación realizada por el Fisco en el acto recurrido, por lo cual corresponde tener por consentida la sanción aplicada.

Que en cuanto a las multas aplicadas a Baldimar SA, la misma sostiene que nadie puede ser castigado por un hecho que no cometió, ni puede encuadrarse una conducta en una tipificación dolosa cuando no desplegó acción tendiente a tal incumplimiento. Afirma que en este caso se configura error de hecho. Cita jurisprudencia en el sentido de la negativa a hacer extensivo al campo de la responsabilidad tributaria el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, se ajusta al principio de legalidad consagrado por la Constitución Nacional.

Que en el sub lite, se encuentran acreditados los aspectos constitutivos de la figura sancionada por el art. 46 de la ley 11.683. Se vislumbra a partir de los elementos analizados — los comprobantes apócrifos, la cantidad de operaciones impugnadas, los montos evadidos y la vocación de continuidad en el accionar ilegítimo— que la contribuyente desplegó una conducta orientada a ocultar maliciosamente su realidad impositiva al Fisco, la que no fue desvanecida ni por los argumentos vertidos en el recurso ni tampoco por la prueba producida. Que con relación a la negativa a hacer extensivo al campo de las sanciones, el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, esta sala tiene dicho en "Alfafin SA" y "Petroservice" (sentencias de fecha 31/5/1995 y 3/7/1996, respectivamente): "La determinación practicada por el Fisco, lo es sobre base cierta. No ha estimado el Fisco la ganancia omitida a partir de un incremento patrimonial no justificado, sino que se impugna por falso un asiento contable. Aquí hay una medición concreta, exacta del hecho imponible, a partir de un dato, bien que impugnado, de la propia contabilidad de la actora. Mas, como el resultado se alcanza en forma indirecta, es acertada tanto la observación que hoy se hace en punto a la superposición parcial de ambos métodos cuanto a que el sistema presuncional se utiliza incluso puntualmente en la autoliquidación (vide, vg. Concha Pérez de Ayala Pelayo, "Temas de Derecho Financiero", Univ. Complutense, Madrid 1990, pág. 429 y s.s.) bien que no por ello la determinación deja de serlo sobre una base cierta o real"

Que ello así, la conducta de la actora por la que se invocaron y registraron operaciones inexistentes, a los efectos de computar indebidamente crédito fiscal en el marco del Impuesto al Valor Agregado y gastos deducibles para el Impuesto a las Ganancias, constituye una maniobra por la que se omitió ingresar el tributo en su justa medida, por lo cual se encuentra ajustada a derecho tanto la sanción como la graduación efectuada por Fisco.

Que por todo lo expuesto, corresponde confirmar las resoluciones recurridas en todas sus partes. Con costas.

Los doctores Porta y Castro dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Que a mérito de la votación que antecede por unanimidad se resuelve: 1. Rechazar la nulidad examinada en el considerando IV, con costas. 2. Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. — Agustín Torres. — Carlos A. Porta. — Juan P. Castro.

Condiciones de uso y políticas de privacidad