República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-122102640-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 11 de Noviembre de 2022

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) SENTENCIA - PALMA SA - 32.914-I

En el día de la fecha, reunidos los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expediente **32.914-I** caratulado: **"PALMA S.A.s/ recurso de apelación"**.

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 538/565 se interpuso recurso de apelación contra 3 resoluciones fechadas 10/11/2010 emitidas por la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Comodoro Rivadavia de la AFIP- DGI. Por la primera, Res. **167/2010**, se determinó el IG de los períodos 2003 y 2004. Por la segunda, Res. **166/2008**, se determinó el IG –SND- por los períodos 2003 y 2004 y, finalmente, por la última, Res. **168/2008**, se determinó el IVA de los períodos 08/2002 a 07/2004.

En todos los casos se intimó el pago con más los intereses resarcitorios correspondientes y se efectuó la reserva de aplicar sanciones (cfme. art. 20, ley 24.769 –texto vigente al momento de los hechos-).

II.- Que a fs. 647/648 este Tribunal tuvo a la recurrente por desistida parcialmente de la acción y del derecho, incluso el de repetición, sólo respecto de las resoluciones relativas al IG y del IVA en los términos de la ley 26.476, quedando pendiente de tratamiento la Res. 166/2008 referida al impuesto especial a las salidas no documentadas.

III.- Que teniendo en cuenta dicho decisorio, sólo corresponde tratar los agravios vinculados al IG – SND (períodos 2003 y 2004), considerando expresamente lo manifestado por la actora en su presentación de fs 614/615, pto. II, reiterado luego a fs. 689/691, pto. II. en la que desistió de los medios probatorios que ofreció en su escrito de inicio. En esa presentación destacó que en virtud de aquel acogimiento, deviene abstracto producir la prueba ofrecida tendiente a acreditar que el gasto impugnado realmente había salido del activo de la empresa y que en consecuencia, era real. Ello así, sostuvo que la Res. 166/2008 debía resolverse como de puro derecho.

IV.- Que la actora planteó la nulidad de esta resolución por entender que la voluntad de la Administración

resulta excluida por error esencial -cfme. art. 14, inc. a), ley 19.549-, pues en sus considerandos el fisco no analizó el ajuste por SND ni las defensas opuestas contra tal imputación, sino que se limitó a una íntegra transcripción del ajuste del IG.

Se agravió también de la improcedencia de asignarle al art. 37 de la LIG un doble efecto jurídico al efectuar una duplicación de los ajustes fiscales: en el IG y de SND. En este sentido, destacó que el fisco no sólo pretende cobrarle la sobre tasa (del 35%) del art. 37 de la LIG por no haber sido identificado el perceptor oculto al haberse utilizado supuestamente facturas apócrifas, sino que además, pretende ajustarle el IG, impugnando el gasto de las ganancias gravadas que declaró, otorgándole al art. 37 un doble efecto que dicha norma no posee, lo que entendió, resulta confiscatorio por absorber las sumas intimadas una parte sustancial del rédito o capital a que se aplica, excediendo el 33% de la renta del contribuyente.

Se agravió que el fisco ponga a su cargo acreditar la veracidad de las operaciones, pero rechace de manera arbitraria el medio elegido para probar la existencia de las mismas. Afirmó que demostrará que recibía de las empresas cuestionadas la mercadería de la cual dan cuenta los remitos, facturas y recibos impugnados, y que además, consultó y cotejó la existencia de dichos proveedores a través de los medios exigidos por el fisco (consulta a sus bases de datos), lo que resultó acreditado, pues dichos proveedores fueron incorporados a la base E-apoc en el año 2005. Destacó que al momento de contestar la vista detalló cada una de las obras cuya ejecución llevó adelante durante los períodos cuestionados (11 obras –más trabajos por adicionales menores desarrollados en el Barrio 122 Viviendas y 33 Viviendas-), el avance de las mismas, el consumo de materias primas utilizadas, el uso de maquinaria alquilada en cada obra y el personal asignado a su ejecución.

Consideró que el hecho de que las facturas impugnadas no se encuentren registradas en la base E-apoc al momento de celebrarse las operaciones no es un argumento o defensa formal, sino que resulta un dato relevante en la resolución de la controversia.

Se agravió además, de que el fisco sostenga que no surge de las causas “Viazzo, Roberto y otros s/ infracción ley 24.769” y “Di Biase, Luis Antonio y otros s/ asociación ilícita” que su representado hubiere intentado tomar vista de las mismas, pues ni PALMA SA ni sus socios o directores son parte en dichos procesos penales. Destacó que si bien es cierto que desde la causa Viazzo se requirió a PALMA SA el envío de documentación en el marco de una investigación de determinados proveedores, ninguno de los socios o directores de PALMA SA se encuentra imputado, ni fue citado a declarar en aquéllas.

Destacó que toda la información de la operatoria comercial de PALMA SA utilizada por el fisco como prueba de cargo para fundar la resolución apelada fue obtenida en violación del art. 18 de la CN, por cuanto la inspección de la firma se inició por la causa penal Viazzo, es decir, pese a que los funcionarios sabían que la documentación obtenida podría aparejarle al contribuyente consecuencias penales y nada de ello se le informó al serle requerida la exhibición y entrega de la documentación. Al respecto, destacó que la AFIP le comunicó el formal inicio de la inspección recién en 03/2007. Sin embargo, la documentación que se utilizó como prueba de cargo, ya había sido obtenida en el 05/2006, oportunidad en la cual el contribuyente sin asesoramiento letrado e intimidado por la frecuente e inquisitiva visita del fisco, exhibió y entregó a los funcionarios todos y cada uno de los instrumentos (contables e impositivos) que le fueron requeridos. Ello así, entendió que no podrán utilizarse las pruebas colectadas irregularmente como prueba de cargo para sustentar ningún proceso penal contra los socios o directores de PALMA SA.

Finalmente, ofreció prueba -que luego desistió- y, por los argumentos que expuso y la jurisprudencia que

citó, solicitó que se revoque el acto recurrido, con costas.

V.- Que a fs. 670/681vta. el fisco contestó el traslado del recurso, acompañó los antecedentes administrativos de la causa, y solicitó que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con costas.

VI.- Que a fs. 704, pto. 1) se tuvo a la recurrente por desistida de la prueba ofrecida en su recurso de inicio. Ello así, a fs. 710 se elevaron los autos a conocimiento de la Sala C y a fs. 715se pusieron los autos para dictar sentencia.

VII.- Que primeramente cabe recordar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfme. CSJN, Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

VIII.- Que a continuación, corresponde analizar el planteo de nulidad opuesto por la apelante, por entender que la voluntad de la Administración resulta excluida por error esencial -cfme. art. 14, inc. a), ley 19.549-, pues en los considerandos de la resolución apelada el fisco no analizó el ajuste por SND ni las defensas que opuso contra tal imputación, habiéndose "obtenido las probanzas de manera irregular".

Cabe precisar que la causa del acto comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, y su exigencia -como así también de los restantes requisitos exigidos por la norma- está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto, permitiendo con ello, de que pueda acudirse *"...para interpretar el acto, a las actuaciones anteriores, ya que deben considerarse en su totalidad y no aisladamente porque son parte integrante de un procedimiento y, como etapas del mismo, son inter dependientes y conexas entre sí..."* (Dictamen PTN 256/91 – BO 22/4/92- 2da. sección pág. 21). Por otra parte, de su lectura se observa cuál ha sido el propósito perseguido por quien emitió el acto, esto es su finalidad, que es correlativa a su objeto y causa.

En consecuencia, no le asiste razón a la apelante en su planteo, por cuanto no se advierte en el presente caso el error esencial que invoca, no sólo por los argumentos expuestos sino que además de los considerandos de aquélla surgen claramente los hechos que llevaron a aquél a determinar de oficio la obligación tributaria, como consecuencia de ponderar y valorar las alegaciones efectuadas que resultaron conducentes -según el criterio fiscal-. Contrariamente a lo manifestado por la actora en su escrito de inicio, sí se advierte que los agravios que formuló como fundamento de dicho planteo consisten en una mera discrepancia con el criterio fiscal, por lo que integran el fondo mismo de la causa.

En este contexto, cabe tener presente que tampoco se vio agraviada la garantía del debido proceso adjetivo, ya que es necesario que el vicio haya colocado a la parte en estado de indefensión, situación que no se verificó en el "sub lite".

Al respecto, conforme lo tiene dicho reiteradamente la CSJN *"cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior"* (Fallos 202:549, 247:52, 267:393, entre otros), porque se satisface la

exigencia de la defensa en juicio *"...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (Fallos 205:249, entre otros).

En lo que aquí interesa, debe destacarse que la resolución impugnada fue dictada con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, es decir, que no sólo se han cumplido con los requisitos externos de validez, sino que se valoraron las circunstancias fácticas y jurídicas que la presuponen, más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al ponderarlas, cuestión que -como se afirmó- debe ser analizada en el momento de resolver la cuestión de fondo.

En mérito a lo expuesto, corresponde rechazar la defensa opuesta al respecto.

Con relación a las costas, si bien el planteo fue tratado previamente, lo cierto es que no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más contra el acto apelado y con la finalidad de obtener su revocación, por lo que al no haberse generado una actividad procesal autónoma, resulta improcedente la imposición de costas a su respecto.

IX.- Que corresponde entonces resolver la cuestión de fondo traída a dilucidar ante este Tribunal.

Del informe final de inspección (fs. 141/173 del "Cuerpo Principal I del IG", de los a.a.) y de la resolución apelada, surge que la actividad principal de la recurrente es la "Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales" y como secundaria la de "Transporte automotor de cargas NCP" y "Extracción de arena, canto rodado y triturados pétreos". Los ajustes practicados por el fisco nacional surgen a partir de la detección de irregularidades en el circuito de pagos a sus proveedores, por lo que entendió que los comprobantes exhibidos como respaldo de los gastos deducidos no resultan útiles a tal efecto, por no haberse demostrado fehacientemente el destino de la erogación, esto es, que los bienes y servicios que el contribuyente declaró haber adquirido o ser prestados por los proveedores, hayan sido realmente efectuados por ellos. Ello así, el fisco desconoció al o los beneficiarios de tales pagos, reputándoselos sujetos al tratamiento dispuesto por el art. 37 de la LIG.

El ente fiscal detalló cada uno de los proveedores impugnados, a saber:

"*<u>1.KOMANDER SRL:</u> Declara como actividad servicios NCP. La firma no existe en el domicilio fiscal declarado. De la investigación realizada en el marco de la causa "Viazzo, Roberto y otros s/ Inf. Ley 24.769", radicada en el Juzgado Penal Económico Nro. 3, Secretaría 5, en la que se fiscalizó a Galicia Internacional SA adquirente de servicios de KOMANDER SRL (presuntamente vinculada a empresas consideradas usinas de facturas apócrifas). Pudo observarse que no fue hallada en el domicilio comercial declarado y fue desconocida por el portero del edificio. Se obtuvo copia del contrato social publicado en el BO y se citó al socio gerente quien con fecha 09/05/2005 declaró que se desvinculó de ese cargo y cedió las cuotas sociales en 03/2002 a los Sres. Luis Obdulio García y María Elena Eriondo, quienes no fueron localizados porque no existe la numeración del domicilio declarado -en un caso- y en el otro, el domicilio se encuentra desocupado. De los elementos colectados se detectaron facturas de KOMENKER SRL a GALICIA INTERNACIONAL SA por servicios de evaluación del comportamiento de mercados financieros, con análisis de alternativas de inversión y asesoramiento económico financiero del mercado actual por $465.271,30. Fueron registradas en libros rubricados y canceladas con Lecops y Patacones Serie B. El 16/02/2006 se presentó el Sr. Isidoro Sandel, manifestó ser autorizado de la firma y aportó Form. 3283 que no fue presentado en ninguna dependencia. Aportó el Libro IVA Ventas rubricado, folios 7 y 8 en donde observaron las registraciones de las facturas observadas. No se logró localizar a la imprenta que*

figura al pie de las facturas cuestionadas. En esa causa, se concluyó que los comprobantes que aportó GALICIA INTERNACIONAL SA que pretenden respaldar operaciones con KOMANDER SRL son apócrifas.

Asimismo, en el marco de la causa "Di Biase, Luis Antonio y otros s/ Asociación ilícita" que tramita ante el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nro. 1, Secretaría Unica, surge otra fiscalización a KOMANDER SRL en la que se concluyó que tampoco se la localizó, no es titular de bienes registrables, no posee personal en relación de dependencia, no se detectaron retenciones practicadas a terceros, se verificaron ddjj del IVA con relación de débitos y créditos tendientes a la unidad, en el IG exterioriza un activo ínfimo y no registra pagos por ningún concepto al fisco y los socios continuadores no fueron localizados. Por ello, el fisco concluyó que no se trata de una empresa en marcha y fue incluida en la base e-Apoc "Usina de facturas falsas".

Por su parte, de esta fiscalización surge que presentó ddjj del IVA desde 10/1995 hasta 08/2006 inclusive, excepto los períodos 05, 06, 07 y 08/2003, abarcando parcialmente los períodos de emisión de las facturas apócrifas. Dichas ddjj poseen saldos a favor del contribuyente o en cero. No presenta ddjj del IG, ni del IBP -acciones o participaciones-. No declara empleados en relación de dependencia, ni presenta ddjj a pesar de estar inscripta, lo que es relevante de la incapacidad del contribuyente de poseer la infraestructura para la actividad comercial declarada y los montos facturados. La firma no posee bienes registrables, es titular de una cuenta corriente en el Banco Hexagon Bank Argentina SA con acreditaciones ínfimas en relación a las ventas totales facturadas en los períodos 2002 y 2003 en donde se verifican las operaciones de venta. Está incluida en la base e-Apoc.

De la documentación aportada por PALMA SA, surge que las facturas fueron canceladas con Lecops casi en su totalidad y otras con cheques. En los recibos aportados se verifica que no se practicaron las retenciones del IG y en las facturas y remitos no se indica el nombre de la empresa transportista ni el del chofer u otro dato que identifique el medio de transporte utilizado. Los domicilios declarados por la firma son inexistentes. El 16/2/2006 se presentó el apoderado de KOMANDER SRL aportando Libro IVA Ventas Nro. 1 con el que se verificó que la numeración de las facturas que deberían haber sido emitidas a PALMA SA, lo fueron a otras empresas, según consta en la leyenda del libro IVA Ventas.

<u>2. PROPACO SA:</u> Las operaciones facturadas corresponden a los períodos fiscales 09/2002 a 07/2003 y el monto total facturado a PALMA SA es de $1.302.102,84. Declara como actividad principal la "Fabr. Prod. Metalicos no Clasif." y como secundaria "Construcción, Reforma y reparación de edificios residenciales".

El contribuyente se encuentra incluido en la causa "Viazzo, Roberto y otros" antes citada de la que surge que no fue localizada en su domicilio fiscal, legal, ni real, no se registra ningún pago de impuestos o conceptos a cargo del fisco, no posee bienes registrables, no declaró personal en relación de dependencia, los integrantes de la sociedad no registran presentación de ddjj, pagos, bienes registrables ni acreditaciones bancarias, no acredita solvencia económica, por lo que está incluida en la base e-Apoc con denuncia penal y considerada usina de facturas apócrifas, no considerándose como una empresa en marcha.

De las consultas a las bases del fisco, surge que presenta ddjj desde 09/2002 a 01/2003 interrumpiendo la presentación desde este mes hasta 07/2003 con débitos fiscales inferiores a los créditos declarados por PALMA SA, por lo que la relación débito/crédito no es razonable por ser menor a 1. Presenta ddjj en el

IVA desde 07/1998 hasta 10/2005, abarcando los períodos de emisión de las facturas, todas con saldo a favor del contribuyente o con parámetros de la ddjj en cero. No presenta ddjj del IG ni del IBP. No declara empleados en relación de dependencia, que resultarían necesarios para su actividad y montos facturados. No posee bienes registrables. Es titular de dos cuentas corrientes, una en el Banco Hexagon Bank Argentina SA y la otra en el Banco Credicoop Cooperativo Ltdo, con acreditaciones bancarias en el período 2002 muy inferiores a los montos facturados y sin acreditaciones en el período 2003. De las consultas efectuadas a la base e-Apoc surge que la inclusión de Propago SA fue por falta de capacidad económica, falta de localización de la firma y sus socios, por denuncia penal que los involucra en la causa "Viazzo, Roberto" y "Azua y Alvarez" por usina de facturas apócrifas.

De la documentación aportada por PALMA SA surge que las facturas fueron canceladas con Lecops, casi en su totalidad y algunas facturas canceladas con cheques. De los recibos se verificó que no se practicaron retenciones del IG sobre los pagos efectuados; en las facturas, remitos y recibos no se indica el nombre de la empresa transportista, ni el nombre del chofer u otro dato que identifique al medio de transporte utilizado; no cuenta con bienes y/o estructura como para haber llevado a cabo los trabajos. De la circularización bancaria surge que en ningún caso los cheques fueron cobrados por el proveedor.

<u>3. TAH SA:</u> Las operaciones facturadas corresponden a los períodos 09/2002 a 03/2003, el monto facturado a PALMA SA es de $1.144.338,43 y la actividad declarada es "Fabricación en industrias básicas de productos de hierro y acero ncp". Se encuentra incluido en la causa "Viazzo, Roberto" habiéndose advertido las siguientes particularidades: No fue localizada en su domicilio fiscal, no existiendo el departamento declarado. Fue desconocida en los domicilios legal y comercial denunciados. No se registra ningún pago de impuestos, no posee bienes registrables, no declaró personal en relación de dependencia, los integrantes de la sociedad no registran presentación de ddjj, pagos, bienes registrables ni acreditaciones bancarias. Presenta ddjj desde 07/1998 a 10/2005, abarcando los períodos de emisión de las facturas con saldos a favor del contribuyente y/o repite los datos de las mismas de un período a otro. No acredita solvencia económica, por lo que fue incluida en la base e-Apoc con denuncia penal y considerada usina de facturas apócrifas, considerándose que no se trata de una empresa en marcha. La presidenta fue localizada en una pensión de condiciones precarias, no posee bienes registrables y renunció a la presidencia el 26/08/1998, designándose en esa fecha a un nuevo presidente que tampoco posee bienes registrables ni fue localizado. Por su parte, la directora suplente prestó servicios en la portería de un inmueble de la CABA.

De la consulta a la base de la AFIP surge que presentó ddjj en el IVA desde 07/1998 a 10/2005, siempre con saldos a favor, no presenta ddjj en el IG ni en IBP, no declara empleados en relación de dependencia, no posee bienes registrables, es titular de dos cuentas corrientes, una en el Banco Hexagon Bank Argentina SA y otra en el Banco Credicoop Cooperativo Ltdo con acreditaciones muy inferiores a los montos facturados. Se encuentra denunciado penalmente en la causa "Alvarez y Patino" por lo que está incluida en la base e-Apoc y en la causa "Viazzo, Roberto".

De la documentación aportada por PALMA SA surge que según los recibos presentados no se practicaron retenciones del IG que las facturas fueron canceladas con Lecops casi en su totalidad y el resto fueron canceladas con cheques. En las facturas, remitos y recibos no se indica el nombre de la empresa transportista, ni el nombre del chofer u otro dato que identifique al medio de transporte utilizado. No cuenta con bienes y/o estructura como para haber llevado a cabo las operaciones que dice haber realizado. De la respuesta a la circularización bancaria surge que sólo algunos cheques fueron cobrados por el proveedor, en su mayoría, tales instrumentos fueron librados a su nombre y luego cobrados

efectivamente por la directora de PALMA SA, Sra. Pierina Zandarin.

4. ANBAXI SA: Las operaciones facturadas corresponden a los períodos 12/2002 a 08/2003, el monto total facturado fue de $1.016.190,23 y la actividad declarada como principal es la de "Construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales" y como secundaria la de "Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías".

Se encuentra incluido en la causa "Viazzo, Roberto" de la que se concluyó que la relación débito/crédito fiscal por los períodos 2003 a 2006 es igual a 1, situación poco razonable para una empresa dedicada a las actividades declaradas. Registra pagos poco significativos en el IG, IVA y SS en relación a las ventas brutas declaradas que en el período 2003 a 2006 ascienden a $24.690.772. No practicó retención alguna, sólo registra depósitos bancarios durante el 2005, y por montos muy inferiores a las ventas que declara la empresa. No cuenta con bienes y/o estructura como para haber llevado a cabo las operaciones que dice haber efectuado.

De la consulta a la base de datos de la AFIP surge que presenta ddjj en el IVA desde 07/2002 a 08/2007 con saldos a favor del contribuyente o sin movimientos. No presenta ddjj en el IG por 2002 en donde hay ventas facturadas y en el período 2003 los valores consignados en la ddjj presentada no se condicen con los montos facturados. No presenta ddjj del IBP. No declara empleados en relación de dependencia en los períodos 2002 y 2003, lo que resulta contradictorio para la actividad comercial declarada y los montos facturados. No posee bienes registrables, es titular de una cuenta bancaria del tipo de cuenta corriente en pesos en el Banco Hexagon Bank Argentina SA, no registrando acreditaciones bancarias en los períodos 2002 y 2003 donde se verifican las operaciones de venta observadas.

De la documentación aportada por PALMA SA se desprende que según los recibos aportados no se practicaron las retenciones en el IG sobre los pagos efectuados. Consta en los recibos que las facturas fueron canceladas con Lecops casi en su totalidad y el resto canceladas con cheques. Según la respuesta a la circularización bancaria, éstos no fueron cobrados por el proveedor, sino por responsables de la firma PALMA SA.

En el domicilio denunciado por el proveedor, el encargado del edificio desconoció a la firma y la persona que atendió en el departamento afirmó que vive allí desde hace 5 años. También se desconoció a la directora de la firma y al director suplente en los domicilios denunciados. En las facturas y remitos no se indica el nombre del transportista ni el del chofer u otro dato que identifique el medio del transporte utilizado.

5. COMATERM SA: Las operaciones facturadas corresponden a los períodos 09/2002 a 03/2003, el monto total facturado es de $920.444,21 y declara como actividad principal la "construcción, reforma y reparación de edificios residenciales". Se constató la inexistencia de la empresa en el domicilio fiscal declarado como así también en el que figura en las facturas.

Se encuentra incluido en la causa "Viazzo, Roberto" de la que se concluyó que no presenta ddjj del IG y del IBP – Acciones o participaciones por los períodos 2002 y 2003. No registra pagos por impuestos o tributos a cargo de la AFIP. Se inscribió en Aportes de la SS pero nunca declaró empleados en relación de dependencia que dio de baja definitiva en 04/2003. La relación débito/crédito fiscales en los períodos 2002 y 2003 arroja un resultado poco razonable. No efectuó ninguna retención, se encuentra vinculada por medio de sus representantes y apoderados a otras empresas vinculadas en la causa, el director

suplente fue localizado y manifestó que se desempeña como encargado de edificios, la empresa no poseyó la capacidad operativa para realizar las operaciones comerciales que dice haber realizado, por lo que se trataría de una entidad funcional a la emisión de facturas apócrifas.

De la consulta a la base de datos de la AFIP surge: que presenta ddjj de IVA hasta 03/2003 siempre con saldos a favor. No presenta ddjj del IG, IBP; no declara empleados en relación de dependencia desde 07/2002 a 05/2003, lo que resultaría necesario para la actividad comercial declarada y los montos facturados. No posee bienes registrables. Es titular de una cuenta corriente en el Banco Hexagoon Bank Argentina SA con acreditaciones muy inferiores a las ventas totales facturadas en los períodos 2002 y 2003 en donde se verifican las operaciones de venta. De la consulta efectuada a la base de información del fisco denominada e-apoc surge la inclusión de la firma por falta de capacidad económica, falta de localización física de la empresa y de los socios.

De la documentación aportada por PALMA SA, surge que las facturas fueron canceladas con Lecops casi en su totalidad y tres facturas en efectivo y cheques. De los recibos se verificó que no se practicaron retenciones en el IG sobre los pagos efectuados, en las facturas y remitos no se indica el nombre de la empresa transportista ni el nombre del chofer u otro dato que identifique el medio de transporte utilizado. De la circularización bancaria surge que de las copias de los cheques aportados a la fecha de la vista, no fueron cobrados por el proveedor.

6. CONSTRUMAQ SRL: Las operaciones facturadas corresponden a los períodos 02/2003 a 03/2003, el monto total facturado a PALMA SA es de $394.944.- y la actividad principal declarada es "Transporte automotor de cargas NCP" y como secundaria "Alquiler de maquinarias y equipos de construcción e ingeniería civil sin operarios".

El contribuyente se encuentra incluido en la causa "Viazzo, Roberto" por las siguientes razones: no fue localizada en su domicilio fiscal, no registra pago por IG y se dio de baja provisoria en 2002, presenta ddjj hasta 01/2007, en donde la relación débito/crédito no es razonable, otras las presenta sin movimiento o con los parámetros de la ddjj en cero, y en otras repite los datos. No se encuentra inscripta en el IGMP ni en BP, se inscribió en aportes de la SS, pero nunca declaró empleados en relación de dependencia y se dio de baja definitiva en 01/2005, los integrantes del directorio no poseen capacidad patrimonial para conformar una empresa, que a pesar de presentar algunas declaraciones de IVA, no posee entidad patrimonial alguna, por lo que se concluyó que es una estructura de papel, con serias irregularidades y que no se enmarca en los parámetros normales para considerarla una empresa en marcha.

De la consulta a las bases de la AFIP surge que presenta ddjj en el IVA desde 09/2002 hasta 01/2007, no presenta ddjj del IG, presenta declaraciones de Aportes de la SS desde 10/2002 hasta 01/2007 sin declarar empleados, de la consulta a la base E Fisco, surge que la firma no posee bienes registrables, es titular de una cuenta corriente en el Banco Hexagon Bank Aragentina SA sin acreditaciones bancarias en los períodos en que se emitieron las facturas.

De los recibos aportados por PALMA SA, surge que no se practicaron las retenciones en el IG, en las facturas y recibos no se indica el nombre de la empresa transportista ni el nombre del chofer u otro dato que identifique el medio de transporte utilizado. Resultaron inexistentes los domicilios declarados por la empresa como por el socio de la misma. El socio de esta firma es también socio de KOMANDER SRL, por lo que percibe la estructuración de una asociación ilícita creada con el fin de la emisión de facturas apócrifas.

7. COLTRAN SA: Las operaciones facturas corresponden a los períodos 10 y 11/2002, el monto total facturado a PALMA SA es de $207.031 y la actividad principal declarada es la de "Transporte automotor de cargas NCP". De la causa "Viazzo, Roberto" se extrajeron las siguientes conclusiones: la relación débito/crédito fiscal por los períodos 2002 a 2003 es igual a 1, situación poco razonable para una empresa de servicios dedicada al transporte automotor de cargas, no se registran pagos realizados en el IG e IVA, no obstante haber declarado ventas brutas por un monto de $8.771.715. No se efectuaron retenciones a terceros a pesar de haber declarado presuntas compras por $8.746.715, no registra personal en relación de dependencia, no posee bienes registrables. Dentro de los elementos secuestrados en los allanamientos efectuados en el marco de esa causa, se verificaron facturas en las que se consignan, domicilio comercial y actividad absolutamente disímiles a las declaradas ante la AFIP. No posee ningún rodado a su nombre ni empleados en relación de dependencia y el director suplente de la sociedad la desconoció.

De la consulta a la base AFIP, surge que presenta ddjj del IVA hasta 08/2006, presentó ddjj del IG por períodos 2001 y 2002, no presenta ddjj de BP, no declara empleados en relación de dependencia lo que es relevante de la incapacidad del contribuyente para poseer la infraestructura para la actividad comercial declarada y los montos facturados. No posee bienes registrables. Es titular de una cuenta corriente en el Banco de la Ciudad de Buenos Aires con acreditaciones muy inferiores a las ventas totales facturadas. Fue incluida en la base e-Apoc por falta de capacidad económica, falta de localización de la firma y socios de la misma y por denuncia penal que la involucra en la causa "Viazzo, Roberto".

De la documental aportada por PALMA SA surge que la forma de pago de las facturas fue con Lecops en su totalidad, no se practicaron retenciones en el IG, en las facturas y remitos no se indica el nombre de la empresa transportista ni el nombre del chofer u otro dato que identifique el medio de transporte utilizado. No posee capacidad operativa para efectuar las operaciones comerciales que dice haber realizado y por lo tanto se trata de una entidad funcional a la emisión de facturas apócrifas, por lo que fue cargada a dicha base.

8. LOGISTICA CONCRET SH: Las operaciones facturadas corresponden a los períodos 11 y 12/2002, por $126.011,23, siendo la actividad principal declarada la de "Venta al por menor de materiales de Construcción NCP".

De la consulta a la base de AFIP surge que no presenta ddjj en el IVA, no posee bienes registrables, no registra presentaciones de ddjj de SS en carácter de empleador en el período de emisión de los comprobantes, no registra titularidad de cuentas bancarias, los socios de hecho poseen ambos varias cuentas en diferentes bancos, pero no se registran acreditaciones en el período en el que se emitieron las facturas.

De la documental aportada por PALMA SA surge que no se realizaron retenciones en el IG, en los recibos aportados no surge la forma de pago, en las facturas se indica que las condiciones de venta son al contado y en los recibos no consta la forma de pago específica, por lo que se aprecia que fueron abonadas en efectivo. Asimismo, en las facturas y recibos no se indica el nombre de la empresa transportista, el nombre del chofer u otro dato que identifique el medio de transporte utilizado. Se envió requerimiento al domicilio fiscal de la empresa y fue devuelto por el correo con la leyenda "se mudó" y "desconocido". Ninguno de los socios compareció a la citación que se les efectuó, por lo que se infirió la inexistencia de dicha sociedad.

<u>9. CONSTRU MAT de Yacono Pedro J.:</u> Las operaciones facturadas corresponden al período 08/2002, por $16.036,49, siendo la actividad principal declarada la de "Servicios agrícolas NCP" y la secundaria la de "Venta al por mayor en comisión o consignación de cereales, abastec. Carnes y deriv. No aves, construcción, reforma y reparación de edificios residenciales y venta al por mayor de carnes y derivados excepto las aves".

De la consulta a la base de la AFIP surge que presenta ddjj de IVA hasta 02/2008, no registra presentaciones en ddjj del SS, presenta ddjj del IG hasta el 2006, no posee bienes registrables (rodados, propiedades), registra titularidad en cuentas bancarias, pero no se realizaron acreditaciones en el período en que se emitieron las facturas observadas.

De la documentación aportada por PALMA SA se desprende que en las facturas y recibos no se indica el nombre de la empresa transportista, ni el del chofer u otro dato que identifique el medio de transporte utilizado, encontrándose incluida en la base e-Apoc por revestir el carácter de "usina de única actividad venta de facturas".

En razón de lo expuesto en los párrafos precedentes, el fisco sostuvo que "los nombrados no constituyeron verdaderos proveedores para el contribuyente y que los comprobantes, mediante los cuales intenta respaldar operaciones inexistentes, resultan ficticios, por lo que corresponde su impugnación" (v. fs. 115, resolución apelada). En suma, consideró que las erogaciones de fondos efectuadas por la actora como supuesto pago de operaciones de compra inexistentes, importaron una salida no documentada en los términos del art. 37 de la LIG.

X.- Que a fin de contestar los puntuales agravios de la actora, debo recordar que, con la finalidad de asegurar la íntegra percepción de la renta pública, la LIG crea una ficción al establecer un impuesto especial a las salidas no documentadas, consistente en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el IG, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación, a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto del cobro. Tal como lo señaló la CSJN al referirse a la figura "… *debe partirse de la base de que no grava las ganancias obtenidas por el obligado a su pago, …en realidad lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones no documentadas; es decir que, 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"* (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987. Resaltado propio).

Tal como se observa, desde el sujeto pagador no hay duda que se trata del impuesto de un tercero –el beneficiario oculto-, no modificando tal conclusión el hecho de que el ingreso lo haga a título propio; porque es dicho perceptor del pago "*…a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto…*" (cfme. la transcripción efectuada en el párrafo precedente).

Así, en el recurso de inicio yerra en su análisis la actora cuando refiere a una "sobre-tasa" (vide fs. 547), porque el impuesto especial en trato, es el impuesto de un tercero -beneficiario oculto-, y no del sujeto pagador que efectuó la erogación. Adviértase que la actual redacción del art. 37 de la LIG señala que el pago se considerará definitivo "*…en sustitución del impuesto que le corresponda al beneficiario desconocido u oculto*".

XI.- *Que como se adelantó, en el caso de autos, los agravios de la actora se limitan a los relatados en el Considerando IV.-, habiendo desistido de toda la prueba ofrecida en el recurso de inicio, y manifestando que la causa -respecto del ajuste por SND- debía ser resuelto como de puro derecho.*

En tal inteligencia, entiendo que al desistir la actora de las resoluciones relativas al IG y al IVA quedó fuera de discusión que dichas salidas de fondos (aspecto no controvertido por la actora al momento de interponer el recurso de inicio, sino que fue introducido tardíamente al desistir del ajuste en el IG), lo fueron con documentación carente de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.

Aún más, al desistir expresamente del recurso de apelación en lo que respecta al ajuste en el IG y de toda la prueba ofrecida en él, la actora voluntariamente decidió no demostrar que las sumas oportunamente deducidas por ella e impugnadas por el fisco (originadas en las facturas cuestionadas) eran efectivamente deducibles, quedándose sin el único argumento válido para desplazar la ficción creada por el legislador en el art. 37 de la LIG.

XII.- Que en consecuencia, resulta correcto el criterio del fisco en cuanto aplicó, respecto de los pagos realizados a los supuestos proveedores KOMANDER SRL, PROPAGO SA, TAH SA, ANBAXI SA, COMATERM SA, CONSTRUMAQ SRL, COLTRAN SA, LOGÍSTICA CONCRET SH y CONSTRU MAT, la tasa del 35% conforme la última parte del art. 37 de la LIG, a lo que debe señalar que la valoración de los extremos fácticos del caso, descartan la presencia de los supuestos previstos en el régimen legal para excluir esa obligación de pago (art. 38, LIG y 55, Dto. Reg. 1344/1998).

Ello así, corresponde **confirmar el ajuste practicado en el IG -salidas no documentadas-, con costas.**

XIII.- Que con relación a los intereses resarcitorios intimados, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que incurrió el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. En tal sentido cabe recordar que la Corte con fecha 01/06/2000 en la causa “Citibank NA c/DGI” expuso que: *“si bien en el precedente de Fallos: 304:203 el tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del artículo 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente, entonces, que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la Corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas”* .

Ello así, procede **confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios calculados sobre las salidas no documentadas confirmadas, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683, con costas.**

El Dr. Vicchi dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

La Dra Marmillon dijo:

I.-Que adhiere a los Considerandos I a IX del voto del Dr. Luis.

II.-Que en relación con el tratamiento otorgado por la ley de impuesto a las ganancias a las salidas no documentadas, conforme lo preceptúa su artículo 37, "*cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del 35% (treinta y cinco por ciento) que se considerará definitiva"*.

Que en este sentido, nuestro Máximo Tribunal tiene dicho que *debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto de que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario* (Fallos: 326:2987 y en la causa I.135, L.XLV, "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI", del 27/9/2010).

"*En realidad, lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, 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"* (Radio Emisora Cultural SA (TF 15.144-I) c/Dirección General Impositiva, CSJN 09/11/2000).

En consecuencia, cuando la norma se refiere a la carencia de documentación, ello debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando estos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

En definitiva, *como "factura apócrifa" debe entenderse la utilización de una factura o documento equivalente que no representa la realidad económica sino que la finge, sea porque el hecho o el acto que representa no existió o porque habiendo existido el emisor no es quien lo realizó* (Fenochietto, Ricardo " El Impuesto al Valor Agregado", Edición 2; La Ley; Bs As. 2007, págs 613 y 614).

La finalidad es entonces gravar en cabeza del erogante lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de la documentación, no puede localizarse para efectivizar su responsabilidad fiscal. De ello se concluye que la falta de documentación se encuentra relacionada con la falta de identificación de un beneficiario del gasto, respecto del cual puede exigirse la respectiva obligación tributaria generada por el ingreso y por lo tanto, en la medida de que exista una debida identificación del beneficiario y prueba que determine perfectamente el flujo de fondos, no corresponde ingresar el impuesto sobre las salidas no documentadas.

III.- Planteado el marco legal aplicable en autos, corresponde receptar el criterio del Fisco respecto de las facturas supuestamente emitidas por los proveedores cuestionados, dado que, conforme surge del informe final de inspección detalladamente analizado en el voto del vocal instructor, se verifican concomitantemente una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y de la real existencia de las operaciones, que no han

sido revertidos por la recurrente.

En tal sentido, dicha parte a fs. 689/691 desiste de los medios probatorios ofrecidos en su escrito de interposición de recurso, como consecuencia del pronunciamiento emitido por esta Sala en su anterior integración (fs. 647/648).

Por ello, voto por confirmar la resolución 166/08 en cuanto determina de oficio el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- e intereses resarcitorios, sobre los que no se han formulado agravios. Costas a la vencida.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la Res. 166/2008 por la que se determina el IG - SND, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.11 13:50:19 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.11 14:36:24 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.11 16:24:50 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.11 16:24:51 -03:00