República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-137390853-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 22 de Diciembre de 2022

Referencia: Sentencia: SALA A, VOC. 1RA - Expte N° 24.781-I ASISTENCIA ODONTOLOGICA INTEGRAL SA s/ recurso de apelación

---

En el día de la fecha se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para resolver el expediente N° **24.781-I** caratulado: “**Asistencia Odontológica Integral SA s/ recurso de apelación**”.

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 983/990vta. la Alzada anula parcialmente la sentencia emitida por esta Sala “A” en cuanto revocó la determinación de oficio efectuada a la recurrente en relación con el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas-, remitiendo las actuaciones a este Tribunal a fin de que se dicte nuevo pronunciamiento.

Asimismo en dicho decisorio se confirman los ajustes efectuados por el Fisco en la resolución N° 775/04 que determina de oficio a la contribuyente el impuesto a las ganancias de los ejercicios fiscales 1998, 1999 y 2000, al desconocerse las operaciones en relación con el proveedor Odonto Pro SRL, por los fundamentos desarrollados en los Considerandos IV.3.2 y IV.3.

II.- Que en consecuencia, el tema a decidir se centra en la procedencia o improcedencia de la resolución N° 776/04, determinativa del impuesto a las ganancias -salidas no documentadas, por las operaciones con el citado proveedor en los meses de enero a abril de 1999, junio a noviembre de 1999 y enero a marzo de 2000 y mayo de dicho año.

Siendo ello así, resulta menester analizar el tratamiento otorgado por la ley del gravamen a la figura de 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 de 35% (treinta y cinco por ciento) que se considerará definitiva.”

Que, en tal 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 SA (T.F. 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 (TFN 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; Buenos Aires, 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 de beneficiario y prueba que determine perfectamente el flujo de fondos, no corresponde ingresar el impuesto sobre las salidas no documentadas.

En tal sentido, de las copias de los cheques acompañadas por el Banco Itaú (único Banco con el que se operó) y de la información brindada por dicha entidad, se concluye que aquéllos fueron cobrados por los socios gerentes del proveedor, Sres. Santiago Rapallini y Julio De Angelis. Adicionalmente, de los extractos bancarios informados se desprende que las sumas depositadas provenientes de su único cliente: Asistencia Odontológica Integral SA eran retiradas en su totalidad por ventanilla en los días subsiguientes, observándose además que la cuenta no se utilizaba para el pago de supuestos proveedores de insumos necesarios para el desarrollo de su actividad, sino para el depósito de los cheques provenientes de la recurrente (conforme cuerpo "Antecedentes de Bancos de Odonto Pro SRL", fs. 1/32).

Ello así, cabe concluir que no existe elemento alguno que permita identificar al verdadero beneficiario de las erogaciones efectuadas por Asistencia Odontológica Integral SA y/o la causa de las mismas, por lo que corresponde conformar el impuesto en cuestión, con costas.

III.- Que en relación con los intereses resarcitorios aplicados y sin perjuicio de que no han existido agravios concretos a su respecto, cabe establecer que el artículo 37 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y modif) autoriza su aplicación a partir del vencimiento de las obligaciones tributarias sin necesidad de interpelación alguna, como consecuencia de que ellos configuran una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora incurrida por el deudor.

Que ante la ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre su carácter, es posible recurrir a la legislación común para llenar este vacío, resultando aplicable a la ley tributaria el artículo 509 del Código Civil, que exime al deudor cuando prueba que aquella no le es imputable (conf. Fallos 304:203). En el mismo sentido se expide hoy el artículo 888 del Código Civil y Comercial.

En consecuencia, su configuración requiere la existencia de dos requisitos, a saber: el retardo en el incumplimiento de la obligación y que el mismo no le sea imputable al deudor por haberse configurado circunstancias excepcionales, ajenas a él, que hubieren impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, debidamente acreditadas.

En el caso de autos, no habiéndose acreditado la existencia de dichas causales exculpatorias, procede confirmar los intereses resarcitorios aplicados por el organismo recaudador.

IV.- Que sentado lo que antecede, corresponde confirmar la resolución N° 776/04 apelada en autos, con más sus intereses resarcitorios, con costas.

V.- Que teniendo en consideración lo resuelto en los considerandos precedentes, las sentencias que han quedado firmes respecto a los restantes ajustes que se apelaran y en cómo fueron distribuidas las costas, corresponde practicar la regulación de los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes.

Que previo ello, cabe poner de manifiesto que en la especie ha de procederse aplicando las pautas emergentes de la ley 21.839 y su modificación, toda vez que los trabajos efectuados fueron realizados íntegramente con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.423.

Que en tal sentido, nuestro más Alto Tribunal reiteradamente ha sostenido que: “es necesario en cada caso indagar el momento o la época en que se cumplió el hecho, acto o relación jurídica que engendró y sirvió de fundamento a la obligación, ya que esta circunstancia determinará cual es la legislación aplicable. En el caso de los trabajos profesionales, el derecho se constituye en la oportunidad en que se los realiza, más allá de la época en que se practique la regulación. Es a partir de ahí que nace una situación jurídica concreta e individual en cabeza del sujeto que, como tal, se hace inalterable y no puede ser suprimida, o modificada por ley posterior…” (conf. CSJN “Francisco Costa e Hijos c/ Bs. As., Pcia.” 12-9-1996; Coronel, Martín Fernando c/ Villafañe, Carlos A, c/Universidad de Tucumán” 11-4-2006).

En consecuencia, corresponde regular en las sumas de $ 2.982.486.- (pesos dos millones novecientos ochenta y dos mil cuatrocientos ochenta y seis) y $ 596.497.- (pesos quinientos noventa y seis mil cuatrocientos noventa y siete) los honorarios de los Dres. Horacio Luis Martire y M. Victoria Ruano Casalnuovo como copatrocinantes del Fisco Nacional, respectivamente; y en las sumas de $ 715.797.- (pesos setecientos quince mil setecientos noventa y siete) para cada uno de los coapoderados de dicho organismo, Dres. Emilio M. Ogñenovich y Valeria Poey Sowerby, teniendo en consideración la labor profesional desarrollada, el monto del juicio, las etapas procesales cumplidas y el resultado de la causa (conf. ley 21.839, arts. 6, 7, 9, 10, 19, 37, 38 y cctes. y modif.).

No obstante las presentaciones efectuadas por las Dras. Yamila Lorenzo y Carmen Flavia La Valle, a fs. 899/899vta. y 1006/1006vta., respectivamente, sus participaciones en estos autos no ameritan regulación de honorarios teniendo en consideración el tenor de las mismas.

Asimismo, conforme las pautas referidas precedentemente, se fijan en las sumas de $911.014.- (pesos novecientos once mil catorce) y $2.227.535.- (pesos dos millones doscientos veintisiete mil quinientos treinta y cinco) los honorarios de los intervinientes por la parte recurrente, Cdor. José Luis Piaggio y Dr. Armando N. Canosa, como

apoderado y letrado patrocinante, respectivamente.

Se deja constancia que la totalidad de los honorarios regulados precedentemente se encuentran a cargo de la actora y no incluyen el impuesto al valor agregado.

VI.- De igual modo, procede regular en la suma de $186.066.- (pesos ciento ochenta y seis mil sesenta y seis) al Cdor. José Luis Piaggio como apoderado de la actora y en la suma de $465.165.- (pesos cuatrocientos sesenta y cinco mil ciento sesenta y cinco) al Dr. Armando N. Canosa como patrocinante de dicha parte. Los que se encuentran a cargo del Fisco Nacional y no incluyen el impuesto al valor agregado.

Los Dres. Guzmán y Porporatto dijeron:

Que adhieren al voto de la Dra. Marmillon.

Que en virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar la resolución N° 776/04 apelada en autos, con más sus intereses resarcitorios, con costas.

2.- Regular en las sumas de $ 2.982.486.- (pesos dos millones novecientos ochenta y dos mil cuatrocientos ochenta y seis) y $ 596.497.- (pesos quinientos noventa y seis mil cuatrocientos noventa y siete) los honorarios de los Dres. Horacio Luis Martire y M. Victoria Ruano Casalnuovo como copatrocinantes del Fisco Nacional, respectivamente; y en las sumas de $ 715.797.- (pesos setecientos quince mil setecientos noventa y siete) para cada uno de los coapoderados de dicho organismo, Dres. Emilio M. Ogñenovich y Valeria Poey Sowerby.

3.- Fijar en las sumas de $911.014.- (pesos novecientos once mil catorce) y $2.227.535.- (pesos dos millones doscientos veintisiete mil quinientos treinta y cinco) los honorarios de los intervinientes por la parte recurrente, Cdor. José Luis Piaggio y Dr. Armando N. Canosa, como apoderado y letrado patrocinante, respectivamente.

4.- Los honorarios regulados en los puntos 2.- y 3.- se encuentran a cargo de la actora y no incluyen el impuesto al valor agregado.

5.- Regular en la suma de $186.066.- (pesos ciento ochenta y seis mil sesenta y seis) al Cdor. José Luis Piaggio como apoderado de la actora y en la suma de $465.165.- (pesos cuatrocientos sesenta y cinco mil ciento sesenta y cinco) al Dr. Armando N. Canosa como patrocinante de dicha parte. Los que se encuentran a cargo del Fisco Nacional y no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas acompañadas y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.19 14:50:29 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.19 16:48:29 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.22 10:53:33 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.22 10:53:34 -03:00