República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-44944122-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 6 de Mayo de 2022

Referencia: EX-2020-57292200- -APN-SGAI#TFN-GOBIERNO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES-SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2020-57292200- -APN-SGAI#TFN, caratulado “GOBIERNO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I. Que mediante la RE-2020-57291247-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la resolución Nº 32/2020 (DV DEOB) de fecha 26/06/2020, dictada por el Jefe (Int.) de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, mediante la cual se determinó el Impuesto a las Ganancias- Salidas no Documentadas- por los períodos fiscales 01/2014 a 03/2014, 05/2014 a 05/2015, 08/2015 a 01/2016, 04/2016, 05/2016 y 08/2016 con más intereses resarcitorios.

Relata la recurrente que, con el propósito de arribar a la determinación aquí discutida, el Fisco Nacional fuerza el concepto del instituto de las Salidas No Documentadas a los fines de aplicarlo a un caso concreto en que no se dan los supuestos necesarios para su procedencia, violando de esa forma, el principio de legalidad. Agrega que, tal como surge del art. 37 de la ley 20.628, una de las cuestiones por las cuales se aplicaría el instituto estaría dada por la maniobra de una de las partes para aumentar sus gastos, por ende, reducir la base sobre la que se calculará el impuesto a las ganancias y, dado que la recurrente resulta ser un sujeto exento del impuesto, carecería de toda lógica y fundamento la realización de esta maniobra, pues ningún beneficio o perjuicio le causa aumentar sus gastos para reducir su base imponible a los fines de la tributación de un impuesto en el cual se encuentra exento.

Rechaza el planteo del Fisco de la existencia de un “beneficiario oculto” pues el verdadero contribuyente se encuentra identificado. Asimismo, indica que el organismo debiera dirigir el reclamo de los impuestos correspondientes a quienes no cumplieron con sus obligaciones fiscales, en este caso los proveedores, a quienes se les mantuvo su CUIT activa, se encontraban inscriptos, tenían CAI válido y se les concedieron certificados fiscales; no correspondiendo el reclamo de salidas no documentadas a quien contrato con ellos.

Por otra parte, resalta que todos los pagos fueron efectuados utilizando cuentas bancarias de los proveedores, que las transacciones se encuentran registradas y que, durante los períodos cuestionados, los emisores de las facturas impugnadas no se encontraban incluidos en la base e-Apoc, con lo cual, no resulta suficiente para poner en duda la existencia de las operaciones, el hecho de no haberse podido dar con el paradero de alguno de ellos. Agrega también que la mayoría de los pagos de las facturas cuestionadas corresponden a la adquisición de bienes y por lo tanto, dichas erogaciones no se encuentran alcanzadas por la figura de salidas no documentadas.

Por último, y en cuanto a los intereses resarcitorios, entiende que los mismos resultan improcedentes porque nunca ha incurrido en mora.

Por los argumentos de hecho y de derecho que desarrolla, la doctrina y jurisprudencia que cita, y la prueba que ofrece, es que solicita que se dicte sentencia revocando el acto apelado. En cuanto a las costas, solicita que las mismas sean impuestas en el orden causado en virtud de lo dispuesto por el decreto Nº 1204/PEN/2001 y hace reserva del caso federal.

II.- Mediante la IF-2020-73653424-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Indica que el organismo, en uso de sus facultades establecidas por ley, detectó que el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires no ingresó el gravamen correspondiente al Impuesto a las Ganancias –Salidas no Documentadas- por los pagos vinculados con operaciones celebradas con supuestos proveedores cuya documentación de respaldo adolece de indicios graves, precisos y concordantes que permitirían inferir su apocrificidad. En primer término, en cuanto al planteo de la actora referido a su falta de legitimación pasiva por encontrarse exento del Impuesto a las Ganancias –entendiendo por ello que se encuentra excluido del instituto de Salidas no Documentadas-, sostiene que el organismo no desconoce el carácter de exento de la recurrente en el impuesto a las ganancias, pero que ello no implica que la misma exima del ingreso del Impuesto a las Salidas no Documentadas por los pagos efectuados a proveedores que han sido considerados apócrifos.

Agrega que de la prueba aportada no se ha logrado acreditar que los pagos fueron realizados para adquirir bienes ni tampoco se logró llegar a la conclusión de que los mismos no constituyen ganancias gravadas en manos del beneficiario, ya que no pudo identificarse quien ha sido el verdadero beneficiario de los pagos realizados, resultando por tanto plenamente aplicable en el presente caso el instituto de las Salidas no Documentadas.

Manifiesta que es la actora quien debió verificar que el oferente se encuentre habilitado en la nómina de contribuyentes y/o responsables; no sólo en el momento de la contratación de la operación sino a lo largo del vínculo con la parte contratante, ello por cuanto, las fechas de parte de la documentación aportada en los descargos datan del año 2012 y las obras fueron realizadas con posterioridad a dicha fecha. En cuanto al argumento de que los proveedores no se encontraban en la base APOC, destaca que la no inclusión de un proveedor en dicha base no garantiza que el mismo haya operado comercialmente, ello por cuanto dicha base de datos se nutre de información recabada en procesos de inspección a medida que se van detectando irregularidades.

En cuanto a los intereses resarcitorios, indica que al no existir en autos circunstancias excepcionales ajenas al deudor que le hayan impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, corresponde su aplicación. Por otra parte, y respecto de la imposición de costas en el orden causado peticionado por la recurrente, solicita se rechace tal petición toda vez que el artículo 1º del Decreto Nro. 1204/2001 sólo se refiere al ámbito de las actuaciones judiciales, no resultando este ámbito el abarcado por dicha norma legal.

Por las razones de hecho y de derecho que expone, pide que oportunamente se dicte sentencia confirmando el

acto apelado en todas sus partes, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III.- Que mediante la PV-2021-54593613-APN-VOCX#TFN se abre la causa a prueba, admitiéndose la producción de las pruebas informativa, pericial contable y pericial técnica ofrecidas por la recurrente. Que a través de la PV-2022-21818199-APN-VOCX#TFN se clausura el período probatorio y se elevan las actuaciones a consideración de la Sala “D”.

Que por IF-2022-24335496-APN-VOCX#TFN se ponen los autos a disposición de las partes para que presenten los alegatos de bien probado, incorporándose sendas presentaciones mediante IF-2022-29966121-APN-DTD#JGM e IF-2022-29935195-APN-DTD#JGM.

Finalmente por IF-2022-44325492-APN-VOCX#TFN pasan los mismos a sentencia.

IV.- Ello así, corresponde resolver si la resolución apelada se ajusta a derecho, y para ello estimo pertinente realizar una reseña de las diligencias realizadas en sede fiscal.

Que, según surge de las constancias administrativas y del acto recurrido, el contribuyente es un Organismo público, cuya actividad principal declarada es la prestación de “Servicios Generales de la Administración Pública” (código según F.883:841100), con cierre de ejercicio el 31/12 de cada año. Que el procedimiento efectuado a la aquí recurrente tiene su origen en un oficio librado por el Juzgado Federal de Quilmes, Secretaría Penal 4 referido a la causa FLP 40388/2016 “Denunciado Estudio Guidoccio SRL y otros s/ Infracción Ley 24.769” y que del relevamiento de los proveedores incluidos en dicha causa, y del cruce efectuado por el Departamento de Investigación, respecto de proveedores incluidos en la base e-Apoc, las retenciones y facturas electrónicas, como así también de la documentación aportada por el contribuyente en la verificación practicada, se detectó que el mismo efectuó pagos en los meses 01/2014 a 03/2014, 05/2014 a 05/2015, 08/2015 a 01/2016, 04/2016, 05/2016 y 08/2016 originados en facturas vinculadas con los proveedores: Benedetto, Carmen Rosa; Bernex SA; Freigth Service SA; Barreto, José Adriano; Dragado y Construcciones Portuarias SA; Fractal Group SA; AR Logística y Distribución de Editores SRL; TST SA; Quitalita, Humberto Oscar y Noduz SRL respecto de los cuales se detectaron indicios graves precisos y concordantes que permitirían inferir su apocrificidad, correspondiendo observar las operaciones efectuadas con los mismos.

Se pone de manifiesto las distintas inconsistencias detectadas con relación a los proveedores antes indicados. Puntualmente, se destaca la falta de capacidad operativa de los nombrados; que algunos no pudieron ser localizados en los domicilios declarados ni dar con persona responsable alguna de las firmas; que algunos de ellos no poseen bienes registrables ni declaran empleados en relación de dependencia. Que también se hace constar que en otros casos la actividad declarada no se condice con el servicio prestado, por lo que se procedió a impugnar las operaciones y considerar a los pagos efectuados por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires como salidas de fondos no documentados

V - Que, de forma preliminar, estimo pertinente recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).

Respecto del planteo que formula la actora en cuanto entiende que por ser sujeto exento en el impuesto a las ganancias no corresponde que se le determine el impuesto sobre las salidas no documentadas, cabe señalar que la finalidad del art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias, conforme la doctrina y jurisprudencia, es poder gravar en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del beneficiario del gasto y a quien, por determinadas circunstancias, no puede localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal. En tal sentido, la

Corte Suprema sentenció que "...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, 9/11/2000).

Ello así, la exención de la actora Impuesto a las Ganancias no impide que el reclamo respecto a un gravamen distinto y con caracteres propios, a lo que se suma que el hecho de gozar de una gabela no implica un "status de indemnidad", pudiendo el organismo recaudador ejercer las potestades de fiscalización atribuidas por la ley 11.683 y, eventualmente, sustanciar el procedimiento de determinación de oficio, tal como sucede en autos (cfr. Sala I de la CNACAF in re "Fundación Patagonia Natural", sentencia del 15 de agosto de 2017). Por tal motivo corresponde desestimar lo argumentado por la actora sobre este punto.

VI- Que como defensa de los ajustes realizados por el ente fiscal, la recurrente pone especial énfasis en señalar que actuó en forma diligente utilizando las herramientas que tenía a su alcance verificando que al momento de concertar las operaciones los proveedores se encontraban en regla conforme a los propios registros del Fisco; puntualizando que a los mismos se les mantuvo su CUIT activa, se encontraban inscriptos, tenían CAI vigente, se les concedieron certificados fiscales y no se encontraban –al momento de realizarse las operaciones- en la Base Apoc del Organismo.

Ello así, de los elementos recabados por la auditoría fiscal, queda claro que el Fisco no cuestiona la actividad de la firma recurrente, ni su contabilidad, sino que basa los ajustes en las inconsistencias detectadas a terceros -proveedores- sobre los que la actora no tenía control alguno.

En primer lugar considero pertinente hacer referencia a la operatoria entre la actora y los proveedores Dragado y Construcciones Portuarias SA (en adelante DYCPSA) y Humberto Oscar Quitalita. Para luego adentrarme en el análisis de las operaciones con los restantes proveedores.

Que en el caso de DYCPSA, surge de las actuaciones administrativas que la actora habría celebrado con la proveedora en trato diferentes obras que se habrían llevado a cabo mediante licitaciones públicas, a saber: a) Puesta en Valor de la Plaza Hellen Keller**;** b) Puesta en Valor Edificio Puente Alsina**;** c) Intervención Acceso Av. Saenz Expte**;** d) Remodelación Plaza Arana**;** e) Puesta en Valor sobre el Boulevard Fagnano**;** f) Reacondicionamiento entorno Estación Constitución**;** g) Fernández Enciso entre Asunción y Nueva York**;** h) Puesta en Valor de la Plaza Emilio Castro y Lisandro de la Torre; i) Mantenimiento, limpieza y puesta en valor Laguna Los Coipos. Que el detalle de cada una de las obras, pliegos, adjudicaciones, contrataciones, certificados e informes se encuentran identificados como exptes N°s 280052/2012; 2622168/2014; 1711486/2012; 1711526/2012; 2076715/2012; 2157054/2012; 280088/12 y 1754797/2012 y a los que corresponde remitirse en razón de brevedad (vde actuaciones administrativas Cpos "Alcance" 15 a 28). Por otra parte, en el caso del proveedor Humberto Oscar Quitalita surge que la actora habría contratado el servicio de traslado de bienes muebles, gestión de alquiler de gruas y equipos de insumos informáticos.

En efecto, el caso bajo análisis es una cuestión de hecho y prueba, resultando aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos (conf. Art. 377, C.P.C.C.N.), cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su posición jurídica. En este sentido, y en virtud de que se ha ofrecido pruebas en autos respecto de las operaciones con los proveedores indicados -y que pretende hacer valer- corresponde abocarse al análisis de las mismas.

1.- En cuanto a la prueba informativa, de la respuesta brindada por Navicam (hoy Navitrans Argentina SA), esta indica que la sociedad Dragado y Construcciones Portuarias SA nunca adquirió un rodado a dicha empresa (vde respuesta Navicam incorporada a PV-2021-61309563-APN-VOCX#TFN). Por su parte, la apoderada legal de Horcrisa SA informa que la documentación adjunta al oficio diligenciado (facturas y remitos) resultan ser autentica y que la misma ha sido presentada ante la Sindicatura de la quiebra de Dragado y Construcciones Portuarias SA (vde respuesta Horcrisa SA obrante en autos incorporada mediante RE-2021-58804456-APN-DTD#JGM). Por último, el Instituto de Estadísticas y Registro de la Industria de la Construcción (IERIC) acompaña el sumario administrativo N°39660/2014 instruido a Dragado y Construcciones Portuarias SA (vde respuesta IERIC incorporada al IF-2021-5815476-APN-DTD#JGM)

2- Que en el informe pericial agregado mediante IF-2021-86455821-APN-DTD#JGM, los expertos indican que, en los Estados Contables de la sociedad DYCPSA, se evidencia un aumento progresivo y significativo de sus activos durante los períodos 2010 y 2013, evidenciando un incremento del mismo en torno al 983% (punto 1). Ante la petición respecto de si la empresa poseía durante el periodo 2013 bienes de uso, la perito de la actora indica que del análisis de los Estados Contables cerrados por el ejercicio económico 2013, surge del rubro Bienes de Uso por un total de $12.423.014; por su parte, el perito del Fisco Nacional sostiene que no puede determinarse los ingresos y egresos de bienes ni su conformación, ni puede establecer si son bienes dedicados a la explotación de la actividad propia de la sociedad o si se tratan de inmuebles y otros (punto 2). Consultados sobre si registró –la sociedad DYCP- en sus Estados Contables los resultados por el impuesto a las ganancias, estos indican que efectivamente durante los ejercicios 2010 a 2013 existen registros de impuesto a las ganancias. Por su parte, la perito de la parte actora indica que se ha producido un incremento del rubro Impuesto a las ganancia entre los estados contables 2010 y 2013 pasando de un importe de $225.912 a $3.182.078 (punto 3). En cuanto al índice de liquidez de la sociedad, indican que la firma fue aumentando dicho índice en 3,62 para el ejercicio 2011, 3,30 para el 2012 y 6,10 para el 2013 y, en el mismo sentido, la empresa ha ido disminuyendo su índice de endeudamiento en torno al 0,30 para el ejercicio 2011, 0,27 para el 2012 y 0,18 para el 2013, indicando que la misma posee solvencia para afrontar sus deudas (puntos 4 y 5). Por último, sostienen que a través de los ejercicios analizados, la firma DYCP muestra poseer un índice de Rentabilidad sobre el Patrimonio Neto superior al 51% del periodo económico 2011 al 2013 (punto 6).

3.- Que en el informe pericial técnico agregado mediante IF-2021-87081026-APN-DTD#JGM, los expertos -de forma preliminar- exponen que la tarea encomendada fue constituirse en el lugar de las obras que fueran impugnadas por la AFIP-DGI a fin de determinar si se realizaron los trabajos que fueran licitados de acuerdo al objeto establecido en los respectivos pliegos y la antigüedad de los mismos. En total se relevaron las obras indicadas, a saber:

A- Obra Puesta en Valor del Edificio Puente Alsina: Exponen, como resultado del relevamiento, que: a) las tareas descriptas fueron realizadas respetando la protección estructural del edificio, resguardando su tipología no alterando su volumen; el edificio cuenta con todas sus partes descriptas en las reparaciones, no observándose faltantes y que todas ellas tienen buen estado en general; Que existen bajo el puente una isleta parquizada en buen estado de mantenimiento; Que en los laterales, por la Av. Saenz, se observa una pieza ornamental con fisonomía de fuente, con revestimientos los que presentan daños en los mismos, no encontrándose en funcionamiento en la actualidad.

B.- ***Obra Puesta en Valor del Acceso Avenida Saenz:*** Que del relevamiento efectuado por los expertos, estos indican que: a) se observan veredas y rampas de acceso en excelente estado y que la calzada está correctamente demarcada; b) existen luminarias instaladas en la acera y que estas podrían ser contemporáneas con las obras descriptas; c) No se observa un tótem icono ni equipamiento urbano nuevo, destacando que debido al paso del

tiempo estos pudieron ser removidos.

C.- Obra Puesta en Valor de la Plaza Hellen Keller: Sobre esta obra, afirman que pueden observarse algunos trabajos que no parecen ser de reciente data debido al desgaste de los materiales. Asimismo, indican que la plaza posee bancos de hormigón, bicicleteros metálicos, cestos de basura y que todo el mobiliario urbano se asemeja a las características del Manual de Diseño Urbano de la Ciudad de Buenos Aires.

D.- Obra Puesta en Valor del Boulevard Fagnano: Al respecto, indican que del relevamiento se observa equipamiento coincidente con la descripción de las tareas a realizar -que fueran objeto de la contratación- y que todas ellas se encuentran en muy buenas condiciones.

E.- Obra Fernandez de Enciso entre ASuncion y Nueva York. Prioridad Peaton: Indican que se verifica el ensanche de la acera y se colocaron bancos cilíndricos y apoyos de hormigón, también se incorporaron bicicleteros metálicos, luminarias y farolas ornamentales.

F.- Obra Reacondicionamiento de Plaza Arana: Que de dicho relevamiento indican ambos expertos que se observa coincidencia con los trabajos de las obras descriptas.

G.- Obra Puesta en valor de Plaza Emilio Castro y Lisandro de la Torre: Que de dicho relevamiento indican ambos expertos que se observa coincidencia con los trabajos de las obras descriptas.

H.- Obra Reacondicionamiento de entorno Estación Constitución: AL respecto, indican que se observan todos los trabajos descriptos, a excepción de una calesita, la que habría sido retirada, pero que aun así el sector verificado es coincidente con la descripción de las obras a realizar.

I.- Obra Mantenimiento, limpieza y puesta en valor de la laguna de Los Coipos en la Reserva Ecológica Costanera Sur: Que el objeto de la contratación fue la de remover los matorrales y permitir la formación de un espejo de agua. Sostienen que el nivel de agua se mantiene a través del bombeo que se hace desde el Rio de la Plata mediante el dragado constante donde funcional dos bombas, ello así indican que al momento del relevamiento pudo comprobarse que las bombas se encontraban instaladas y en funcionamiento.

Vale destacar que en cada caso particular -y de todas las obras constatadas- el perito del Fisco Nacional formuló que el relevamiento efectuado se basó únicamente en constatar la existencia de las obras realizadas y su estado actual, indicando que ello no implica que las mentadas obras hayan sido realizadas por los proveedores informados.

Que ambos informes periciales merecieron objeciones, tanto por parte de la actora como del Fisco Nacional.

En cuanto al informe contable, la representación fiscal indica en su presentación (identificada como IF-2021-93488273-APN-DTD#JGM) que no fueron puestos a disposición de los expertos toda la información necesaria, los estados contables presentados para la elaboración de la pericia resultan ser parciales y no están confeccionados de acuerdo a las normas contables. Sostiene que, conforme lo expresó el perito por ella propuesto, no se trabajó sobre los estados contables de la empresa, sino sobre los aportados en los procesos licitatorios los que resultan ser parciales. Ello así, manifiesta que el informe pericial fue realizado sobre copias de los balances presentados en la instancia licitatoria y, en consecuencia, sobre una nota del auditor, que expresa haberlos tenido a la vista, razón por la cual los estados contables presentados a los expertos no resultan válidos y por lo tanto todo el informe pericial no puede validarse.

Por su parte, la parte actora en réplica a lo sostenido por la representación fiscal, indica que resulta improcedente las afirmaciones del Fisco Nacional a la hora de cuestionar la documentación que sirvió de base para la realización del informe obrante en autos, ello por cuanto la recurrente indicó oportunamente las razones por las cuales la misma fue ofrecida en los términos expuestos en el recurso de apelación interpuesto (entre ellas que se había decretado la quiebra de DYCPSA en el año 2019 y que solo por medio de la plataforma pública se pudo extraer el informe general del síndico donde indica este que "Las autoridades, según los informes aportados por los registros de domicilio, se encuentran fuera de la ciudad de Buenos Aires.-" y que en relación a los libros de contabilidad expuso que "Esta sindicatura no ha podido incautar los libros de la fallida, por lo cual no es posible emitir informe.-"). Ello así, indica que este Tribunal –y en virtud de las razones expresadas- resolvió admitir la prueba pericial en los términos que en esta fue ofrecida (esto es, debiendo realizar el informe pericial sobre los estados contables aportados en los procesos licitatorios de DYCPSA), razón por la cual mal podría el Fisco Nacional desconocer lo resuelto por este Tribunal e intentar invalidar el informe pericial producido en autos.

Sentado ello, corresponde desestimar los argumentos efectuados por el Fisco Nacional en cuanto este intenta restarle validez al informe contable producido, máxime cuando al momento de correrse traslado del recurso interpuesto –y si bien este se opuso a la producción de la prueba- no expuso los argumentos que ahora intenta hacer valer ni impugnó el auto mediante el cual se hizo lugar a la medida probatoria referida, resultando no solamente improcedente sino extemporáneo el planteo efectuado por la demandada en este punto.

En cuanto al informe técnico, la parte actora en el punto 3 de su presentación IF-2021-91465688-APN-DTD#JGM sostiene –respecto de la opinión formulada por el perito del Fisco Nacional- las siguientes manifestaciones: aduce que la labor encomendada a los peritos fue la de constatar la ejecución de las obras y no la consulta sobre quien las realizó y sus costos, con lo cual lo indicado por el perito de la parte demandada excede la labor de los profesionales ya que dicha información no fue solicitada en al momento de ofrecerse la medida probatoria en cuestión.

Por su parte, el Fisco Nacional en su presentación IF-2021-93488273-APN-DTD#JGM sostiene que lo observado por el perito de su parte resulta totalmente procedente y se adecua a la realidad puesto que solo se constató la existencia de una obra y su estado.

Que de las manifestaciones indicadas, esta juzgadora encuentra atendibles las observaciones realizadas por la parte actora a los dichos manifestados por el experto de la parte demandada, toda vez que el objeto de la pericia consistía solamente en constituirse en el lugar de las obras a fin de determinar si los trabajos licitados fueron efectivamente realizados y la antigüedad de los mismos.

Que por lo expuesto corresponde desestimar los argumentos efectuados por el Fisco Nacional en cuanto este intenta restarle validez a los informes contable y técnico producidos en autos.

Que en cuanto al circuito de pagos, la recurrente manifiesta que los comprobantes emitidos por DYCPSA y Humberto Quitalita fueron cancelados mediante transferencias bancarias y cheques propios. Ello así, surge de la documentación acompañada por la actora copias de las facturas por las obras y servicios prestados emitidas por ambos proveedores y los comprobantes de las transferencias realizadas a las cuentas bancarias de estos y las retenciones practicadas (vde fs. 24/139 y 182/193 Cpo N°1 doc aportada por GCBA).

Que ello se ve corroborado con la respuesta brindada por el Banco Ciudad de Buenos Aires a la circularización realizada por la fiscalización, oportunidad en la que aporta copia de los extractos de las cuentas bancarias de DYCPSA y Humberto Oscar Quitalita en donde surge que los montos de las transferencias realizadas se condicen

con los que figuran en las facturas emitidos por estos y, a su vez, la fecha de la operación y acreditación en las cuentas bancarias (vde circularizacion a bancos fs. 122/140 y 146/161 Cpo Ppal N°1).

Por otra parte, el Banco de la Ciudad de Buenos Aires aportó copia de los cheques emitidos por la actora a nombre de DYCPSA y JW Creasy SA y endosados por sus representantes (vde fs. 76/83 cpo ppla N°1). Respecto de los pagos realizados a la sociedad JW Creasy SA, cabe resaltar que la recurrente acompañó -al momento de formular el descargo- copia de la escritura pública N° 391 de fecha 22/10/2015 de cesión de créditos entre DYCPSA (cedente) y la sociedad JW Creasy SA (cesionaria) donde surge que la primera cede a la segunda todos los derechos, créditos y acciones que deba percibir del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (vde fs. 141/146 Cpo N° 1 proveedor Dragado y Construcciones Portuarias SA).

Que como corolario de lo expuesto, y sentado lo que antecede, entiendo que las operaciones invocadas por la aquí recurrente con los proveedores DYCPSA y Quitalita Humberto Oscar existieron, encontrándose comprobado el circuito financiero de las operaciones objetadas y los destinatarios de los pagos realizados, por lo que las circunstancias apuntadas por el organismo fiscal no pueden ser atribuidas a la recurrente, quien obró con la diligencia debida al verificar la situación de los proveedores para operar en el mercado. Ello así, de acuerdo con el análisis efectuado, carece de sustento fáctico que el Fisco Nacional cuestione las operaciones con fundamento en presunciones vinculadas con situaciones atribuidas a un proveedor y que por vía indirecta se le endilgan a la recurrente (cfr. criterio de esta juzgadora in re “Enrique Martín Rossi S.A. s/recurso de apelación”, sentencia del 26 de febrero de 2015, confirmada por la Sala III de la Alzada, el 30 de agosto de 2016).

En consonancia con ello, “Ha de tenerse presente que el principio de la realidad económica, en tanto elemento jurídico de captación de la verdadera entidad sustantiva de esa realidad, de manera alguna importa consagrar institutos que funcionen unilateralmente a favor exclusivo de uno de los sujetos de la relación tributaria, ya que de lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea esta favorable al Fisco o al contribuyente (v. ib. en "Christensen Roder Argentina SA c/EN - Ministerio de Economía - AFIP - Ley 24073 - Decreto 214/2002 s/proceso de conocimiento", 26/9/2008 y sus citas de doctrina y de CSJN, Fallos: 307:118)” (Gómez, Erardo E. , Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. , Sala III, de fecha 3/09/2009).

Por todo lo expuesto, voto por revocar los ajustes practicados respecto de las operaciones realizadas entre la actora y los proveedores DYCPSA y Quitalita Humberto Oscar.

VII.- Que corresponde ahora expedirse sobre las operaciones con los restantes proveedores; Benedetto, Carmen Rosa; Bernex SA; Freigth Service SA; Barreto, José Adriano; Fractal Group SA; AR Logística y Distribución de Editores SRL; TST SA y Noduz SRL.

Que de las irregularidades detectadas por el organismo –y que se encuentran perfectamente detalladas en el anexo de la vista corrida, Resolución N°107/2019 (DV DEOB), de fecha 20/12/2019- cabe señalar que son comunes a todos los proveedores citados las siguientes: **1)** Que no poseen inmuebles ni bienes registrables a sus nombres; **2)** Solo unos pocos registran nominas salariales o declaran no más de un empleado en relación de dependencia; **3)** Gran parte de ellos, si bien poseen cuentas bancarias en alguna entidad, no poseen acreditaciones en las mismas durante los períodos objetados; **4)** La mayor parte de ellos no pudo ser localizados en sus distintos domicilios declarados o dar con persona responsable de las mismas**. 5)** Todos ellos se encuentran cargados en la base e-Apoc del organismo como “sin capacidad de económica”.

Sentado ello, de las actuaciones administrativas surgen (tanto de los cuerpos principales como la documentación

aportada por la recurrente) las facturas emitidas por los proveedores a saber:

- Facturas N° B000200000338, B000200000362, B000200000381, B000300000021, B000300000056 y B000300000036 por $142.500, $137.900, 118.600, $160.1338, $420.000, $2.700 y $3.000, emitidas por “BC-Servicios y Aesoramiento Integral” y “Publicity World” -todas de CARMEN ROSA BENEDETTO-.

- Factura N° B000100000015 por $8.000 emitida por el proveedor TST SA por Servicios de Coaching.

- Factura N° B000500000073 por $5799.60 emitida por FRACTAL GROUP SA por luz de emergencia LED.

- Facturas N°s B000100000532 y B000100000676 por $15.640 y 71.650 emitidas por FREIGHT SERVICE SA por Servicios de Transporte y Logistica por Evento.

- Facturas N°s B000100000101 por $4.000 emitida NODUZ SRL por servicios de transporte.

- Factura N° B00020000003 por $156.400 emitida por AR LOGISTICA Y DISTRIBUCION por servicios de traslado.

- Factura N° FB 0002-00000001 por $7.500 emitida por BERNEX SA por reparaciones sanitarias.

Al respecto, de las copias de los comprobantes indicados, de la documentación acompañada y lo manifestado por la recurrente, surgen que la mayoría de ellos fueron cancelados mediante pagos de “caja chica” y “caja chica especial” (vde fs. 6/23, 140, 186 y 147, 177 y 194 del Cpo N° 1 aportado por GCBA; 149 cpo proveedor AR LOGISTICA y DISTRIBUCION y 93/95 Cpo Ppal N° 1).

Que la recurrente indica que las operaciones objetadas por el Fisco Nacional se encuentran documentadas, registradas y ellas fueron canceladas en algunos casos mediante pagos de caja chica y otros por cheques o utilizando cuentas bancarias de los proveedores; y que, durante los períodos cuestionados, los emisores de las facturas impugnadas no se encontraban incluidos en la base e-Apoc, poseían CUIT y CAI válidos con lo cual, no resulta suficiente para poner en duda la existencia de las mismas, pues el verdadero contribuyente se encuentra identificado.

Por su parte, el Fisco Nacional sostiene que los pagos efectuados por la recurrente -y que pretende hacer valer- no pueden vincularse con la facturación analizada, y al considerarse inexistentes las operaciones mencionadas, corresponde la aplicación del artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (Salidas No Documentadas) determinándose impuesto a ingresar por los períodos objetados.

Que el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece que “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 treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo”.

Que la Sala IV de la Alzada in re “Barragan Imaz SRL” (sentencia del 25/03/2014), sentenció “Que, el instituto de las “salidas no documentadas” ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (fallos: 323:3376).”

“Los elementos necesarios para la configuración del aludido instituto son los siguientes:

a) La necesaria existencia de una erogación, es decir una salida de dinero concreta.

b) La carencia de documentación de la erogación o que se encuentre documentada con elementos falsos.

c) La presunción iuris tantum: ante el indicio de una comprobación de una erogación efectivamente realizada y la ausencia de documentación que la respalde, o que, de existir, se verifiquen en torno a ella vicios insanables se presume la configuración del instituto de salidas no documentadas, la que admite prueba en contrario”.

Que si bien la recurrente manifiesta que las operaciones con los proveedores objetados existieron, se encuentran documentadas y se pagaron por ellas, lo cierto es que del cotejo de las actuaciones administrativas no surgen elementos que permitan inferir en la existencia de dichas operaciones ni que fueran los proveedores impugnados los beneficiarios de las erogaciones que el Fisco impugna, ello por cuanto la mayoría de los proveedores que poseían cuentas bancarias, en las mismas no figuran acreditaciones (vde fs. 61/62 cpo Benedetto Carmen Rosa; fs. 85 cpo Bernex SA; fs. 39 cpo Freigth Service SA; fs. 29 cpo Barreto José Adriano; fs. 23 cpo Fractal Group SA) y, quienes si las tenían , estas resultan ser por períodos anteriores a los facturados (vde. fs. 24/24 cpo AR Logistica y Distribucion de Editoriales SRL).

Que tampoco puede pasarse por alto que algunos de los proveedores, o personas responsables de las mismas, pudieron ser ubicados durante la fiscalización. Ello así, en el caso del proveedor Freigth Service SA mediante Multinota impositivo de fecha 26/08/2016, la Sra Luciana del Yesso –quien figura como Directora Suplente- informó que durante los años 2012 a 2016 no tuvo vinculación alguna con la firma Freigth Service SA. De igual modo, y en la misma fecha, el Sr. Leandro Harari (presidente de la firma) manfiesto que no tuvo relación comercial con Freigth Service SA. Por ultimo, el 29/08/2016 el Sr. Adolfo Bontempo (administrador de relaciones de clave fiscal) indicó que tampoco tuvo relación comercial con la firma en cuestión (vde fs. 127/128, 130/131, 180 respectivamente cpo proveedor Freigth Service SA); en el caso del proveedora Bernex SA, el personal fiscalizador procedió a concurrir al domicilio de los responsables de la sociedad. en fecha 3/7/2019 en el caso de la Sra. Andrea Montiel –Accionista de la firma- se dio con la madre de esta última quien manifestó que su hija no tuvo empresa alguna con ese nombre. En cuanto al Sr. Carlos González –Presidente-, en fecha 03/07/2019 se pudo dar con su madre quien manifestó que el mismo trabajaba de remisero y que no tenía su hijo empresa alguna con ese nombre. Se comunicó con su hijo y la persona al otro lado del teléfono manifestó ser el Sr González, ante quien consultado respondió que no tenía idea de lo que le hablaban y cortó la comunicación (vde fs. 161 a 169 cpo proveedor Bernex SA); y por último respecto Carmen Rosa Benedetto, surge del acta de fecha 24/06/2016 que los fiscalizadores fueron atendidos por la proveedora en cuestión, quien les manifestó que nunca realizó actividad comercial ni asesoramiento alguno y que solo posee una cuenta en el banco Piano donde cobra su jubilación (vde fs. 3 cpo proveedor Benedetto, Carmen Rosa)

Que los datos colectados durante la fiscalización y plasmados en los actos apelados vislumbran un razonamiento congruente sobre la inexistencia del circuito comercial que pretende hacer valer la apelante, en atención a las irregularidades detectadas y si bien las facturas impugnadas en apariencia y/o extrínsecamente pueden parecer correctas, ello no implica que las operaciones que ellas reflejan hayan sido efectivamente realizadas (conf. CNACAF, Sala II, “Colinas de Paz SA (TF 22.185-I) c/DGI), sentencia de fecha 4/10/2012). En esta línea y contrariamente a lo expuesto por la apelante, la impugnación realizada no se sustenta solamente en la no localización de los mentados proveedores o en su falta de capacidad económica, sino que tales inconsistencias fueron unas de las tantas reseñadas con relación a los sujetos aludidos, surgiendo palmariamente del acto apelado el cuestionamiento al circuito de pagos que intentó hacer valer la actora para probar la materialidad de la

operatoria cuestionada.

Que en virtud del análisis de las constancias administrativas, y que la recurrente no ofreció prueba alguna tendiente a demostrar la materialidad de las operaciones impugnadas, es decir el circuito económico de bienes y los pagos, cabe concluir que no se ha demostrado que los proveedores Bernex SA, Freigth Service SA, Benedetto, Carmen Rosa, Barreto, José Adriano, Fractal Group SA, AR Logística y Distribución de Editores SRL, TST SA y Noduz SRL los destinatarios de las erogaciones indicadas por la recurrente, atento las irregularidades expuestas y que no fueron rebatidas por la apelante, quien –como se indicó- tampoco aportó elementos adicionales idóneos para sustentar su postura.

En tal sentido, el Cimero Tribunal dejó sentado al resolver la causa “Red Hotelera Iberoamericana”, sentencia del 26/8/2003 señaló:

“Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay y el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario. Que lo aseverado se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 254:362; 256:277) o, dicho en otras palabras, ‘las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación’ (Fallos: 243:204 y su cita, entre otros). Que, en ese mismo sentido, debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la ley 11.683 (artículos 1 y 2 en el t.o. 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica. 21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el consid. 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta -en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las ‘salidas no documentadas’ ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente) ... 23) Que, por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos: 323:3376 lleva a descartar que el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria”.

En igual sentido dicho Tribunal, al pronunciarse con fecha 27 de septiembre de 2011 in re “Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI” donde se remite al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, Laura M. Monti, en su parte pertinente, dice que “.... ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado)....”; en igual sentido se expidió el Cimero Tribunal con fecha 31 de julio de 2012 en los autos “Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. - TF 20958-I c/ DGI”.

En consecuencia, resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias ya que, tal

como lo señala la jurisprudencia reseñada, debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación, a los fines de esa norma tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario. Por ello, corresponde confirmar el ajuste practicado en Salidas no Documentadas respecto de las operaciones entre la actora y los proveedores indicados.

VIII.- Que sobre los intereses resarcitorios intimados en los actos apelados, cabe recordar que éstos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Que la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna **procedente** la aplicación de este tipo de intereses . Tal consideración, basada en la literalidad de la norma -art. 37 de la ley de rito- permite descartar sin más los agravios expuestos por los recurrentes. (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005). Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Citibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y 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 resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

Que ello así procede disponer su confirmación, los que deberán reliquidarse de acuerdo con gravamen que resulto confirmado.

IX.- Que ello así, voto por revocar parcialmente la determinación del impuesto al ganancias en concepto de salidas no documentadas respecto de las operaciones impugnadas por el Fisco Nacional entre la actora y los proveedores Dragado y Construcciones Portuarias SA y Quitalita Humberto Oscar y confirmar el ajuste efectuado respecto de los restantes proveedores de acuerdo con lo decidido en los Considerandos VI y VII.

En tal sentido, corresponde ordenar al Fisco Nacional que en el plazo de treinta (30) días practique la liquidación correspondiente a fin de establecer el monto impuesto adeudados con más los intereses resarcitorios.

Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos, haciendo notar que no procede la petición que formula la actora en el Considerando XVI de su escrito de apelación en tanto no se trata de una causa judicial.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere a la decisión adoptada por la Vocal Instructora, por análogos fundamentos

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Revocar parcialmente la determinación del impuesto al ganancias en concepto de salidas no documentadas

respecto de las operaciones impugnadas por el Fisco Nacional entre la actora y los proveedores Dragado y Construcciones Portuarias SA y Quitalita Humberto Oscar y confirmar el ajuste efectuado respecto de los restantes proveedores de acuerdo con lo decidido en los Considerandos VI y VII del voto de la Vocal Instructora.

2°) Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimiento.

3°) Ordenar al Fisco Nacional que en el plazo de treinta (30) días practique la liquidación correspondiente a fin de establecer el monto impuesto adeudados con más los intereses resarcitorios.

Registrese y notifíquese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.05 13:53:22 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.05 15:02:02 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.06 11:42:19 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.06 11:42:20 -03:00