República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-55093845-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 1 de Junio de 2022

Referencia: Voc XI. Expediente N° 24.006-I caratulado “Gallero, Ferrari y Asoc. S.R.L.s/ apelación”. Sentencia

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el **Expediente N° 24.006-I** caratulado “**Gallero, Ferrari y Asoc. S.R.L**.s/ apelación”,

La Dra. O’Donnell dijo:

I.- Gallero, Ferrari y Asoc. S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 284/2004, dictada el 23 de septiembre de 2004 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Microcentro de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se lo intima a ingresar el impuesto a las salidas no documentadas por los períodos fiscales 2, 3, 6 y 11/99 y 3 a 5/00, por $99.234, más intereses resarcitorios (conf. 37, ley), y se le aplica una multa de omisión de $79.387,20.

En su presentación ante este Tribunal invoca, en primer lugar, la nulidad de la Resolución previamente dictada en la instancia administrativa por no exhibir con claridad el motivo del ajuste, ni los períodos fiscales objeto de ajuste, ya que en la pag. 7 indica que "…corresponde otorgar vista de las actuaciones administrativas y liquidaciones relacionadas con el gravamen antes citado, meses de Febrero, Marzo, Junio y Noviembre de 1999 y Marzo, Abril y Mayo de 2000". Cuestiona que el art. 18 de la ley del impuesto a las ganancias establece con claridad lo que debe considerarse por año fiscal, permitiendo que la empresa lo consideren en el mismo momento de su ejercicio. Explica que cierra el balance el 31 de diciembre de cada año y que no entiende cómo puede imputarse omisiones por períodos o ejercicios de meses en particular. Invoca también que la salida no documentada como concepto es una sobre tasa y una excepción al principio general de cómputo de gastos.

Destaca que las facturas que motivaron los ajustes no son apócrifas, ya que respaldan trabajos y servicios que fueron prestados; que brinda servicios informáticos, que su modalidad de trabajo es simple ya que trabaja por proyectos y que no dispone de todo el personal necesario para hacer frente a los mismos por lo que subcontrata con terceros esos servicios. Los trabajos fueron: Producto Adintar -Administración Integral de Tarjetas de Créditos- (producto adquirido por Banco Mayo, Mercobank, Banco Velox, HSBC, Bank Boston, Banco de Catamarca, Banco Itaú y Banco Ciudad), Producto Adintos -Administración Integral de Obras Sociales-

(producto adquirido por la Obra Social de los Agentes de Propaganda Médica de la República Argentina, Obra Social de los Referees de la República Argentina y Medicus), Producto Administración de Fideicomisos (producto adquirido por Mercobank), Proyecto Mantenimiento Banco de Catamarca y Proyecto Mantenimiento Banco de Río Negro, sin los servicios de los proveedores no podría haberlos llevado a cabo.

Hace saber que regularizó el impuesto al valor agregado y el impuesto a las ganancias de las facturas objetadas en el régimen de facilidades de pago del decreto 1384/01, y que lo hizo antes del fallo Red Hotelera Iberoamericana S.A. de la Corte Suprema de la Nación. Menciona entonces que obró en forma correcta, por lo que la pretensión fiscal notificado en la Resolución recurrida es improcedente, al igual que la sanción aplicada por haber incurrido en un error excusable (art. 45, ley 11.683).

Ofrece prueba informativa y pericial contable y solicita que se revoque la Resolución, con costas.

II.- A fs. 47/58 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, solicitando que se confirme dicho acto, también con costas

III.- A fs. 66 obra la apertura a prueba en la que se hace lugar a la informativa y pericial contable. A fs. 84, 104/106, 108/117, 125/129 y 152/155 obran las respuestas a los oficios librados a Mercobank S.A., HSBC Bank Argentina S.A., Banco de la Nación Argentina, a la AFIP y a la Dirección Nacional del Derecho de Autor. A fs. 163 se dio por decaído el derecho a la recurrente a producir la prueba de informe al Banco de Río Negro S.A. y Obra Social de los Agentes de Propaganda Médica de la República Argentina, por no haber instado su producción (art. 384, C.P.C.C.N.). Allí también se la intimó para que arbitre los medios necesarios para la presentación del informe pericial contable, bajo apercibimiento de dar por decaído el derecho a producir dicha prueba (art. 45, Regl.), apercibimiento que se hizo efectivo el 21 de marzo de 2006 (fs. 166).

IV.- A fs. 171, el 11 de noviembre de 2019, se hace saber la integración de la Sala, y en atención al tiempo transcurrido se clausura el periodo probatorio y se elevan las actuaciones a su consideración. A fs. 175 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 179/180 únicamente el escrito del Fisco Nacional; por último, a fs. 182 quedan en estado para dictar sentencia.

IV.- Corresponde referirse en primer término a la defensa de nulidad opuesta por la recurrente que se funda en que la Resolución por la cual se corrió la vista de los ajustes, conforme a lo dispuesto en el art. 17 de la ley 11.683, no exhibe con claridad el ajuste ya que se refiere a períodos o ejercicio de meses, cuando su cierre es anual. Dicho planteo debe ser rechazado en tanto, contrariamente a lo que dice, se exhibe como un acto claramente fundado, en el que se invocan las normas aplicables y los hechos en los que se sustenta la pretensión fiscal y la instrucción sumarial. Cabe recordar en este sentido, que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido, por lo que corresponde desestimar la defensa opuesta, sin costas en razón de no haberse tratado como de previo y especial pronunciamiento –Fallos 336:70, “Bolland”-.

V.- Corresponde decidir entonces si la Resolución recurrida en esta instancia se ajusta a derecho, para lo cual es importante destacar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen, sino tan sólo aquéllas que sea conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970 y en el mismo sentido la Cámara in re “Agropecuaria Huinca SRL”, sentencia del 2/9/2014 y sus citas, entre muchas otras).

Surge de sus Considerandos que en el procedimiento de fiscalización sustanciado a Gallero, Ferrari y Asoc. S.R.L. –cuya actividad es "Servicios de Consultores de Informática y Suministros de Programas de Informática"- se objetaron las operaciones celebradas con los proveedores Nordway S.A., Data World S.A., Gapless S.A., Partners Group S.R.L., World Class Consulting, e Informática y Servicios S.A., en razón de haberse detectado inconsistencias que llevaron a incluirlas en la base APOC, tales como la imposibilidad de localizar a las empresas en sus domicilios, al igual que a sus representantes; los directivos que sí fueron localizados negaron haber ejercido los cargos; irregularidades en la impresión de los comprobantes fiscales, incumplimientos fiscales, tanto formales como sustanciales, falta de coincidencia entre la actividad declarada y la actividad facturada, entre otras.

De allí también surge que, ante tales objeciones, Gallero Ferrari y Asociados S.R.L. optó por conformar los ajustes fiscales propuestos por la fiscalización en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias, presentando las declaraciones juradas rectificativas en ambos gravámenes, en las que detrajo el crédito fiscal y los gastos oportunamente computados por las mismas facturas extendidas por los proveedores aludidos. La regularización de estos conceptos obra acreditada con la documentación aportada por la AFIP al oficio que en esta instancia se le librara a solicitud de la recurrente -fs. 125/129 –.

Sin embargo, respecto del impuesto a las salidas no documentadas, que también integraba la pretensión fiscal notificada en la misma oportunidad, optó por cuestionarla.

Para ello, invoca que el impuesto previsto en el art. 37 de la ley del gravamen es una sobre tasa y una excepción general al principio general de cómputo de gastos y que las operaciones con los proveedores efectivamente existieron.

Respecto a la naturaleza del gravamen, ya se expidió la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 323:3376 y 326:2987, entre otros, al decir que “…aquella previsión ha sido adoptada 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...", por lo que el agravio tendiente a dar al gravamen una calificación jurídica a la que ya adoptó las Corte Suprema de Justicia de la Nación no puede prosperar.

Debe analizarse entonces las pruebas rendidas por la recurrente con el propósito de demostrar que las erogaciones por las operaciones con los proveedores cuestionados fueron realmente hechas, en particular al haber rectificado las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y del impuesto a las ganancias por las mismas operaciones.

Así, la prueba informativa librada a diferentes empresas y entidades con el objeto que dieran datos sobre los proyectos en los que la recurrente dice utilizó los servicios provistos por los proveedores, dan cuenta, en general, que efectivamente Gallero Ferrari y Asoc. S.R.L. fue contratada por ellos. En efecto, salvo Mercobank S.A. que informó que transfirió los activos conjuntamente con toda la documentación y sistemas existentes al Fideicomiso Diagonal, cuyo fiduciario es BBVA Banco Francés S.A., el resto como el HSBC y el Banco de la Nación Argentina, explicaron los servicios que recibieron de la aquí recurrente. Por otro lado, la librada al Registro de la Propiedad Intelectual para que informara si tenía a su nombre los productos Nros. 949337 y 433924 fue respondida en forma afirmativa por la Dirección Nacional de Derechos de Autor a fs. 152/153.

Sin embargo, ninguna de las pruebas acredita que las erogaciones, que es lo que grava el impuesto del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, dieron lugar a pagos cuyos beneficiarios fueron, efectivamente, los

proveedores objetados, ni tampoco produjo la prueba pericial que ella misma ofreció que, entre otros puntos, solicitaba a los expertos que relacionaran las erogaciones a los proveedores con la ejecución de los proyectos. Resta decir que fue la recurrente la que justificó la importancia del informe pericial contable en la decisión de este Tribunal (fs. 60/62), pero a pesar de las prórrogas solicitadas y otorgadas por la entonces Vocal Instructora, no instó su producción, razón por la cual se dio por decaído su derecho a producirla (fs. 166).

Es por ello que en ocasión de alegar, la representación fiscal sostiene que la prueba rendida es insuficiente ya que el objeto del ajuste fiscal se centró en el desconocimiento de los verdaderos beneficiarios de las salidas de fondos contabilizadas a nombre de una serie de proveedores manifiestamente apócrifos, y sobre ello, la recurrente nada probó, ni en la instancia administrativa ni ante este Tribunal. Por el contrario, sus propios actos al haber aceptado los ajustes en los otros gravámenes ajustados en la misma fiscalización, dan cuenta de una actitud contradictoria a la cual no dedica ningún pasaje de su recurso de apelación. En efecto, no explica allí la divergencia en el criterio que frente a un mismo comprobante fiscal adoptó cuando las razones del Fisco Nacional para objetarlos fue la misma, la inexistencia de las operaciones con los proveedores.

Por otro lado, no invoca en esta instancia que la erogación no existió, vgr. porque los fondos reingresaron al patrimonio de la empresa en manos de sus directivos, empleados o allegados, sino que lo pretende es que con la prueba rendida se convaliden operaciones que ella misma previamente desconoció. Es claro, entonces, que si los servicios no fueron reales, tampoco lo fueron los pagos de los mismos, y como ya se dijo, así lo reconoció la propia recurrente cuando rectificó sus propias declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y del impuesto a las ganancias por las mismas operaciones.

Lo expuesto, impide acoger sus agravios ante este Tribunal y lleva a confirmar la deuda notificada en la Resolución, tanto en concepto de capital como de intereses resarcitorios que acceden a éste y se devengan en forma automática por expreso mandato de la ley (art. 37, ley 11.683)

VI.- Queda referirse, por último, a la sanción de omisión aplicada en dicho acto la que debe ser revocada.

Ello, en virtud del criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en la causa “D’Ingianti”, sentencia del 12 de octubre de 2010, en la que se dejó sin efecto una sanción similar por atipicidad de la conducta del contribuyente en tanto el hecho infraccional reprochado corresponde a período fiscales anteriores al dictado de la RG N° 893, vigente desde 20 de octubre de 2000, en la que el organismo fiscal estableció la forma y plazo de ingreso del gravamen regido por el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias. Dicho criterio, receptado por mayoría de esta Sala al fallar en “Buenos Aires Bureau S.A.”, el 7 de julio de 2021, entre otros precedentes, alcanza a la conducta reprochada a la recurrente por las erogaciones efectuadas en los períodos fiscales comprendidos en la determinación, por lo que corresponde revocar la sanción aplicada en dicho acto, con costas.

Por lo expuesto, se confirma parcialmente la Resolución N° 284/2004, en cuanto al capital y los intereses, y se revoca la multa, con costas según los respectivos vencimientos.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que comparto el relato efectuado en el voto de la Vocal Instructora, como así también el análisis de los hechos efectuado y las conclusiones a las que arriba en los Considerandos V y VI.

II.- Que en el caso de la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas, considero que la misma debe ser confirmada a tenor de las siguientes argumentaciones.

Que en las presentes actuaciones ha quedado demostrado que la recurrente incorporó en la contabilidad fiscal comprobantes con dos tipos de vicios; recaen sobre operaciones de compras-gastos inexistentes y además no se ha podido establecer, quiénes han sido los verdaderos destinatarios de las obligaciones que se cancelan
Ese único accionar, calificado como maniobra en contra del Fisco Nacional, generó dos impactos perfectamente diferenciados pero con idéntico resultado –menor impuesto a favor del Fisco-. En el caso de autos la recurrente rectificó sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado eliminando ya sea el gasto o el crédito fiscal respectivo, y luego el ente fiscal dispuso la aplicación del Impuesto que prevé el artículo 37 de la LIG.

Si bien pueden existir supuestos en que se consagre el uno sin el otro lo real es que la erogación se realizó en favor de quien emitió el comprobante. Entonces la erogación es la consecuencia de un comprobante sin motivación, tanto desde el punto de vista de la naturaleza del gasto como del perceptor del pago. No hay un segundo comportamiento independiente que haga nacer el gravamen del artículo 37, es un desprendimiento de la única operación plasmada en el comprobante viciado, que se concreta en un momento posterior -con el pago- pero el origen es uno solo. El único comprobante incorporado en la determinación del Impuesto a las Ganancias que pretende sustentar una operación inexistente y mediante el cual se reconozca un beneficiario también inexistente es el que resulta motivo de impugnación.

Por ello entiendo que cuando se intenta relacionar este hecho con el encuadre realizado por el juez administrativo en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal para aplicar la multa sobre salidas no documentadas se ha tenido en consideración que la recurrente ha presentado declaraciones juradas inexactas computando gastos provenientes de operaciones inexistentes, por lo que la conducta resulta tipificada por la incorporación de comprobantes en la determinación del gravamen ajenos a la realidad, en cuanto a su motivación y a su beneficiario. En base a lo expuesto considero que las declaraciones juradas para el pago del impuesto especial del artículo 37, son sólo un requisito formal ajeno a la conducta que se está evaluando a los efectos de la aplicación de sanciones.

Que en el caso de autos, no obstante la gravedad que reviste el accionar desplegado por la aquí recurrente, el Juez Administrativo ponderando las circunstancias de la causa ha encuadrado la conducta en la figura infraccional de omisión de impuesto, por lo que encontrándose acreditado el elemento objetivo, y que la recurrente no logra acreditar la falta de culpa en su accionar, ni tampoco la existencia de un error con entidad para eximir su conducta, cabe disponer la confirmación de la sanción aplicada, por aplicación del principio “non reformatio in pejus”.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que adhiere a la solución propiciada por la Dra. O´Donnell en cuanto rechaza la excepción de nulidad, considerando que cabe imponerle las costas a la vencida, en virtud de los términos en que fue articulada (vide fs. 20 y 34), lo solicitado expresamente por el Fisco en su escrito de responde (vide fs. 51) y el diferimiento de tratamiento dispuesto a fs. 66 punto 1°.

II- Que comparto en lo sustancial el voto de la Vocal Instructora en cuanto confirma el ajuste por Salidas no Documentadas con más accesorios y revoca la sanción impuesta (vide Considerandos VI y VII). Con costas por sus respectivos vencimientos.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1) Confirmar la Resolución N° 284/2004 en cuanto a la determinación del impuesto y los intereses resarcitorios y revocarla respecto de la multa aplicada. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional en las siguientes sumas:

a. Por la primera y segunda etapa procesal, en las sumas de $5.240 por la representación procesal y $13.099 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada conforme a lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b. Por la tercera etapa procesal, en las sumas de $13,624 equivalente a 1,83 UMA por la representación procesal y $ 34.060 equivalente a 4,58 UMA por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada, conforme a lo dispuesto por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la ley 27.423.

3°) Regular los honorarios del Dr. Marcos Gabriel Gutman, la suma de $14.592, por su actuación en el doble carácter de apoderado y patrocinante de la recurrente, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por su actuación en la primera y segunda etapa procesal, conforme a lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

4°) Regular los honorarios del C.P. Horacio de León, en la suma de $2.000, a cargo de la recurrente, por la aceptación del cargo de perito designado a propuesta del Fisco Nacional, teniendo para ello en consideración las pautas establecidas por el decreto ley 16.638/57.

5°) Regular los honorarios del C.P. Pablo Valenciaga, en la suma de $2.000, a cargo del Fisco Nacional, por la aceptación del cargo de perito designado a propuesta de la recurrente, teniendo para ello en consideración las pautas establecidas por el decreto ley 16.638/57

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.01 13:43:22 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.01 13:51:40 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.01 16:39:09 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.01 16:39:10 -03:00