Informe firma conjunta

Número: IF-2023-42217315-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 17 de Abril de 2023

Referencia: Voc. XI - EX-2021-89028020- -APN-SGAI#TFN "Carlos H Salas Constructora 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) y la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación), para dictar sentencia en el **EX-2021-89028020- -APN-SGAI#TFN** caratulado **"Carlos H Salas Constructora S.R.L. s/ apelación",**

La Dra. O'Donnell dijo:

I.- Carlos H. Salas Constructora S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 20/2021, emitida el 27 de agosto de 2021 por la División Revisión y Recurso de la Dirección Regional Tucumán 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 9/2015 a 12/2016 por $1.899.532,34, más intereses resarcitorios (art. 37).

En dicho acto, además, se hizo reserva de juzgar la conducta infraccional una vez resuelta la causa penal, por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

En su presentación ante este Tribunal, invoca en primer término, la ilegalidad del reclamo por sustentarse en la RG (AFIP) N° 893/2000 que, según afirma, carece de sustento legal mínimo y suficiente, ya que allí se fija de manera implícita la oportunidad en que se perfecciona el hecho imponible en el impuesto previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias.

Agrega que dicha norma avanza sobre una materia reservada con carácter exclusivo al Congreso Nacional y concluye que vulnera el principio de reserva de ley tutelado en la Constitución Nacional.

Expone que ley 27.430, modificó el art. 37 al establecer que "*el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación*", pero antes de esa fecha no regía el mismo criterio sino el de la ley del impuesto a las ganancias.

Indica que en la Resolución recurrida se intima el gravamen por servicios pagados a los proveedores Cristo,

Javier Andrés, Malka, Juan Gabriel, Chávez Ángel Sebastián, Chávez Hugo Alberto, y Malka , Mario Alberto, que fueron incluidos en la base de datos de contribuyentes no confiables con posterioridad a contratar con ellos.

Aclara que el hecho de que por las mismas operaciones hubiera conformado el ajuste en el IVA, no implica que deba ingresar el gravamen a las salidas no documentadas. Agrega, también, que no se impugnó el gasto en el impuesto a las ganancias, por lo que no tiene la obligación de probar un hecho cuya existencia fue admitida por el Fisco Nacional en forma explícita. Se pregunta el apoderado de Carlos H. Salas Constructora S.R.L. " ¿qué sentido tendría que, habiéndose obtenido las prestaciones de alguien se hiciera facturar las mismas a un tercero cuando se podría haber exigido la facturación a ese alguien?

Abona en favor de su postura que el Organismo Fiscal inició juicios de ejecución fiscal contra los proveedores de lo que se extrae que éstos no estaban ocultos y que es a ellos a los que, en definitiva, debería haberse determinado el tributo.

Además, indica que los proveedores ingresaron sus deudas en planes de pagos, lo que demuestra que la Resolución responde a una predeterminación del resultado que se quiere alcanzar con él, manipulándose datos y obteniéndose una decisión disociada de los antecedentes en que dice reposar.

Aporta prueba documental y ofrece la producción de prueba informativa y solicita que se revoque la Resolución, con costas.

II.- En el IF-2021-113487308-APN-DTD#JGM, el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, solicitando que se confirme la Resolución, también con costas.

III.- Por proveído del 12 de abril de 2022 (PV-2022--35750942-APN-VOCXI#TFN) se hace lugar a la apertura a prueba, haciéndose lugar a la informativa ofrecida en los puntos 1) y 2) del recurso de apelación –a la Dirección Regional Tucumán de la AFIP -, rechazándose respecto a los puntos 3), 4), 5) y 6), atento a surgir la información que se pretendía obtener con ella de los antecedentes administrativos acompañados por la representación fiscal al contestar el recurso. Contra dicha decisión, el recurrente interpuso recurso revocatoria, que fue admitido parcialmente, haciéndose lugar únicamente al punto 5) de la prueba informativa, conforme surge de la providencia del 2 de mayo de 2022 (PV-2022-42962180-APN-VOCXI#TFN), admitiéndose el libramiento de los oficios al RENATRE y a la Obra Social del Personal de la Construcción.

IV.- En la PV-2022-107052153-APN-VOCXI#TFN) se clausura el período probatorio, por lo que el 6 de octubre de 2022 se elevan a consideración de la Sala; el 15 de marzo de 2023, se ponen los autos para alegar) ejerciendo dicho derecho únicamente la representación fiscal. El 13 de abril de 2023 quedan en estado de dictarse la sentencia.

V.- Corresponde ahora decidir si la Resolución se ajusta a derecho.

Surge de sus Considerandos que en el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a Carlos H. Constructora S.R.L. -cuya actividad principal es el cultivo de legumbres frescas, se detectaron irregularidades en los comprobantes extendidos por sus proveedores Javier Andres Cristo, Juan Gabriel Malka y Mario Alberto Malka, Angel Sebastian Chavez y Hugo Alberto Chavez, por diferentes conceptos, tanto por prestaciones de servicios como venta de bienes.

Entre ellas, las más relevantes, la fiscalización no pudo localizarlos en sus domicilios, además, a partir de la información obrante en sus propias bases de datos, constató la falta de capacidad operativa, económica y

financiera para vender los insumos –como sensores de materiales sólidos, cables subterráneos, reflectores led (Juan G. Malka); herbicida, gilfosato (Mario H. Malka); bolsas de semillas (Hugo A. Chavez), entre otros-, y para prestar los servicios documentados en los comprobantes fiscales que extendieran a la aquí recurrente –servicios de pulverización, de trilla, fletes (Hugo A. Chavez); reparaciones de caminos, alambrados (Angel S. Chavez), entre otros también-.

Además, surge de allí también que en todos los casos las facturas fueron abonadas en dinero en efectivo, a pesar de la importancia de sus montos ya que en apenas 4 meses implicaron una salida de fondos de $5.427.235,26, la más significativa en el período fiscal 10/2016 por $3.517.345,46 en apenas 15 facturas por operaciones con tan sólo 3 proveedores.

Todo ello se destaca por la dificultad que la forma de pago en efectivo conlleva en la identificación de los, en los términos del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que ha interpretado sus alcances y el sentido de dicha disposición.

No se encuentra en discusión, ya que así surge del recurso de apelación, que frente a las mismas operaciones durante el procedimiento de fiscalización Carlos H. Salas Constructora S.R.L., el 13 de marzo de 2020, decidió rectificar las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado en las que había computado los créditos fiscales, conducta propia a la que también cabe asignar relevancia en tanto implica reconocer que no fueron los proveedores designados en los comprobantes fiscales los que prestaron los servicios, sino otros que precisamente al no estar identificados, tampoco se puede identificar el destino de los pagos realizados que es, en definitiva, lo que interesa en el gravamen que aquí se trata.

En sus agravios Carlos H. Salas Constructora S.R.L. invoca la ilegalidad del reclamo porque se funda en la RG (AFIP) N° 893/2000 que, según sostiene, es ilegal; sin embargo, el sustento del reclamo es el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias que dispone 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 35%. No se advierten entonces los vicios de legalidad que el recurrente endilga al acto administrativo, por el contrario, se advierte dictado conforme a derecho, la ley citada y su reglamentación.

Es conocida la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que asimiló el supuesto de falta de documentación con documentación falsa. En efecto, en *Fallos* 326:2987, dijo 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, 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.

Y ese es el supuesto que se da en el caso, ya que ha sido el propio recurrente el que al rectificar las declaraciones juradas del IVA admitió la falsedad de los comprobantes fiscales con los que pretendió respaldar las erogaciones e identificar a sus beneficiarios.

Por otro lado, la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal, en un caso en el que el contribuyente también había regularizado el IVA, dijo,

“Que, este instituto 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" –conf. Sala IV, "Norte Asistencia Empresaria S.A.", sentencia del 10.6.2014-.

De ello se sigue, en lo que aquí interesa, que no existe forma alguna de relacionar los pagos realizados por Carlos H. Salas Constructora S.R.L. con los proveedores identificados en los comprobantes desde el momento que ha sido él mismo el que reconoció que no fueron ellos los que le vendieron los bienes y/o le prestaron los servicios allí documentados, ni tampoco pudo probar que fueron ellos los que recibieron los fondos destinados al pago.

Por otro lado, la prueba rendida en este Expediente da cuenta que los proveedores no estaban inscriptos en el RENATRE - Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores-, es decir que no eran trabajadores rurales inscriptos, ni tampoco tenían empleados a su cargo, elemento que, sumado a los restantes reunidos en sustento de la pretensión fiscal, contribuye a poner en seria duda la realidad de las operaciones con los mismos. Ello así, máxime cuando los servicios facturados por algunos de ellos fueron en concepto de procesado de semillas de soja (Javier A. Cristo,), servicios de trilla y de pulverización (Hugo A., Chavez). En cuanto a la presentación de planes de pagos por parte de los proveedores, que la Dirección Regional Tucumán, acreditó al contestar el oficio que se librara corresponde decir, en primer término, que los planes se refieren en varios casos a deudas por otros períodos fiscales antiguos (vgr. 2006/2007 y 2009) que, además, fueron declarados caducos por falta de pago de las cuotas.

De cualquier modo, el hecho que obren presentaciones en dicho sentido no obsta a la calificación que el Fisco Nacional hiciera de los proveedores como personas utilizadas para ocultar a los verdaderos prestadores de los servicios y beneficiarios de los pagos en efectivo, si se tiene en cuenta, además, las facturas emitidas por montos superiores a $300.000 que fueron abonadas con dinero en Caja.

Queda expedirse, por último, en el agravio que se formula respecto a la base imponible que el juez administrativo adoptó para el cálculo del gravamen.

Sostiene el recurrente que la alícuota debió aplicarse sobre el monto neto, sin el IVA, más no considera, ni ninguna relevancia da a la rectificación que él mismo hizo de los créditos fiscales de dicho gravamen con los que reconoció, como ya se dijo, la inexistencia de las operaciones. Más no desconoce que las erogaciones, por los montos determinados en la Resolución, sí existieron.

En definitiva, fue la empresa la que admitió que las erogaciones que hizo no eran gravables en el IVA y que tampoco iban a tributar el impuesto a las ganancias en manos de sus beneficiarios ocultos, y es el monto total de esas erogaciones el que debe tomarse a los efectos del cálculo del gravamen del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias porque es ese el monto que dicha norma busca atrapar como hecho imponible, por lo que los agravios en este sentido deben ser también desestimados.

Por todo expuesto, corresponde confirmar la Resolución en todas sus partes, con costas.

La Dra Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar la Resolución N° 20/2021, con costas.

2°) Regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional en la suma de $573.621, equivalente a 38,41 UMA, por la representación procesal, y $1.434.052, equivalente a 96,03 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada, las etapas procesales cumplidas y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de esta Sala por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la 12° Nominación (conf. art. 184 de la ley 11.183).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.17 16:23:23 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.17 16:51:36 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.17 16:51:37 -03:00