Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-98732430-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 24 de Agosto de 2023

Referencia: Lar Elite Security Servis S.A. Sentencia

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O´Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el expediente **N° 34.295-I.** caratulado ***"LAR ELITE SECURITY SERVIS S.A. s/apelación***" y sus acumulados **Nº 34.297-I y 34.298-I,** ambos de igual carátula.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 43/58 y 131/147 se interponen sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 217/2010 y 215/2010, suscriptas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional II de Palermo de AFIP-DGI, con fecha 02/11/2010. Por medio de dichos actos se determinó de oficio, con carácter parcial, la obligación tributaria de la recurrente frente a los impuestos al valor agregado (periodos fiscales junio 2004 a mayo del 2006) y a las ganancias (por los periodos fiscales 2005 y 2006), respectivamente. En ambos casos se liquidan intereses resarcitorios y se deja constancia que se difiere el encuadramiento penal de la conducta en virtud de lo que dispone el artículo 20 de la ley 24.769.

Por otra parte, a fs. 213/231 se interpuso recurso de apelación contra la Resolución N° 216/2010, también en fecha 02/11/2010, por medio de la cual se determinó de oficio, con carácter parcial, la obligación impositiva frente al impuesto a las ganancias -Salidas No Documentadas-, por las erogaciones correspondientes a los meses junio de 2004 a agosto de 2006, octubre 2006, enero de 2007 y febrero de 2007. Se liquidaron intereses resarcitorios y se aplicó multa en los términos de los arts. 46 y 47 inc. d) de la ley 11.683.

Comienza su escrito citando textualmente los fundamentos expresados en las resoluciones aquí apeladas, detallando las anomalías detectadas respecto a cada uno de los tres proveedores impugnados con los que la actora celebró operaciones.

Luego, cita el marco legal aplicable y explica la actividad desarrollada por la empresa, tanto sobre su objeto como su conexión con los servicios brindados por dichos proveedores.

De acuerdo con lo expuesto respecto a cada proveedor, informa que los Sres. Roberto Oscar González y Mirko Eladio Vélez de Villa vendían información a la firma, mientras que la empresa Servicios Andinos S.A. le alquilaba vehículos de custodia para sus tareas.

Cuestiona las bases de datos utilizadas por el Fisco Nacional como sustento de su impugnación pues entiende que *"la información suministrada por los bancos de datos no constituye fuente ni medio de prueba admitidos como tales por norma positiva alguna"*. Asimismo, plantea que estas bases pueden ser manipuladas unilateralmente.

En línea con lo anterior, considera que la información de esta índole sobre terceras personas no puede ser controlada o conocida por la otra parte que contrata con ella. Además, destaca que dichos proveedores no formaban parte de la base APOC y que, según el carácter informativo de la misma, constituiría una "no prueba".

Siguiendo en sus fundamentos, alude que se ha probado la autenticidad de las facturas impugnadas por medio de los elementos de prueba ofrecidos al ente fiscalizador.

Dice que, en oportunidad de contratar sus servicios, aquellos se encontraban debidamente inscriptos y que su no localización –teniendo en consideración el tiempo transcurrido- no puede ser tomado como un factor que sustente la inexistencia de las operaciones.

Acto seguido, manifiesta que todas las facturas impugnadas cumplen con todos los requisitos formales exigidos.

En particular, sobre el proveedor Servicios Andinos S.A. afirma que es una contradicción que la Administración considere que no existe la imprenta que imprime las facturas de dicha empresa pero que a su vez les otorgue autorización para imprimir los comprobantes legales.

Por otro lado, manifiesta que los cheques girados cumplen con las disposiciones vigentes, ante la exigencia de que éstos debían ser "no a la orden" o para acreditar en cuenta o "sin cruzar".

A su vez, invoca haber practicado las retenciones pertinentes al momento de cancelar las facturas, como una prueba más sobre la realidad de las operaciones.

Para concluir con sus agravios, efectúa un análisis respecto a la incidencia de la falta de presentación de las declaraciones juradas y la no localización de los proveedores. En particular, esboza en defensa de su accionar cuestiones vinculadas con los Sres. González y Vélez de Villa. Explica en qué consistían los servicios que prestaban aquellos proveedores y para qué los utilizaba.

Respecto al impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, plantea que el Fisco pudo identificar perfectamente a los beneficiarios de los pagos mediante los cheques que sirvieron para cancelar las operaciones cuestionadas, por lo que la figura aplicada es improcedente.

Aporta prueba documental y ofrece informativa y testimonial. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 72/80, 158/166 y 241/254 contesta los recursos la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones recurridas, con imposición de costas. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 279 se abre la causa a prueba y a fs. 336 se clausura el periodo probatorio y se elevan los

autos a consideración de la Sala “A”.

A fs. 337 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 341/346 el alegato de la representación fiscal, no habiendo hecho uso de ese derecho la actora.

Finalmente, a fs. 348 se llaman los autos para dictar sentencia.-

IV. Que sentado lo que antecede, corresponde establecer si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Durante la fiscalización practicada a la recurrente, se constató el cómputo de créditos fiscales provenientes de documentación de compras y gastos sobre la cual no pudo establecerse fehacientemente que correspondieran a las operaciones que aquí se discuten.

Del informe de inspección (vid. fs. 497/507 del cuerpo 3 de Impuesto al Valor Agregado de los antecedentes administrativos, 904/914 del cuerpo 5 del Impuesto a las Ganancias y 13/23 de Salidas No Documentadas) y los argumentos esbozados por el juez administrativo en las resoluciones recurridas, surgen los motivos por los que se observaron las operaciones con los mencionados proveedores, a saber:

a) Roberto Oscar González: Se concurrió al domicilio fiscal y alternativo del proveedor sin poder hallarlo. La actividad principal declarada en las bases de datos es distinta a la informada. No posee bienes inmuebles ni rodados. No efectuó presentaciones de declaraciones juradas de los impuestos al valor agregado y las ganancias, al igual que tampoco por el Régimen de Seguridad Social, por lo que no registra personal bajo relación de dependencia. Por último, se detectaron irregularidades en la cancelación de las prestaciones de servicios brindadas, con relación a diversas órdenes de pago y cheques emitidos. En efecto, los cheques identificados con las órdenes de pago, de acuerdo con lo informado por la entidad bancaria fueron percibidos por terceros, por personas dependientes de la recurrente o directamente desconocidos.

b) Servicios Andinos S.A.: Se concurrió al domicilio fiscal del proveedor, donde el propietario manifestó desconocer la empresa. A su vez, idéntica situación ocurrió en el domicilio legal. El Presidente Vélez de Villa Mirko Eladio tiene el mismo domicilio fiscal que la empresa y no pudo ser localizado, estando en la misma situación la persona que ostenta el cargo de Directora. Habiendo declarado la contribuyente los servicios prestados (“Contratación de vehículos”), no hay información en las bases de datos de que posea automotores a su propiedad ni que el servicio haya sido tercerizado. Se concurrió a la Inspección General de Justicia para corroborar los antecedentes de la empresa, sin haber podido localizar ningún elemento de la firma. Respecto a la imprenta que elaboró los comprobantes de pago, se intentó contactarla sin éxito y también se informó que declaró su quiebra. Sobre el impuesto a las ganancias, únicamente presentó declaración jurada del periodo fiscal 2006. No posee bienes inmuebles. No se encuentra inscripto en el Régimen de Seguridad Social, por lo que no registra personal bajo relación de dependencia. Una de las órdenes de pago se identifica con un cheque que fue declarado inexistente por el Banco Francés.

c) Vélez de Villa Mirko Eladio: Posee idénticos domicilios -fiscal y legal- a los de Servicios Andinos SA y tampoco pudo ser localizado. No presentó declaraciones juradas de Impuesto a las Ganancias ni por el Régimen Nacional de la Seguridad Social, por lo que no registra personal en relación de dependencia. Se encontraron anomalías en dos facturas, dado que fueron emitidas con fecha anterior a la de su impresión. A su vez, se detectaron irregularidades en la cancelación de las prestaciones de servicios brindadas, con relación a diversas órdenes de pago y cheques emitidos.

V.- Que de acuerdo con el relato efectuado en autos, como consecuencia de las tareas que le son propias,

el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas inconsistencias que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones impugnables.

En atención a lo expuesto, el tema en debate queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

Resulta oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

VI.- Que resulta pertinente destacar que la defensa de la actora consiste -fundamentalmente- en sostener que la actividad desarrollada por la empresa justifica las operaciones y que éstas fueron realizadas tiempo atrás a la fiscalización efectuada. A su vez, cuestiona la veracidad de las bases de datos utilizadas por la Administración y alega que no se puede pretender que el contribuyente deba conocer la información sobre el proveedor a contratar. Por último, invoca que las facturas y los cheques emitidos son válidos.

Sobre el particular, si bien, de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones el proveedor de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes mencionados, elementos que en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

En esa inteligencia cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re “Vialbo Construcciones S.A.”, 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que *“…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés".*

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes, destinadas a evadir el impuesto debido a través del cómputo

improcedente de créditos fiscales o de gastos, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

VII.- Que, puntualmente, en cuanto a la impugnación de los créditos fiscales cabe recordar la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en la que explicó que "de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la doctrina de la concurrencia de los elementos material- formales del crédito fiscal" (vid. por todos, "Impulso S.A.", 27/3/98). En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Este criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal entre otros, en las causas "ADM Argentina SA" y "Molinos Rio de la Plata S.A." de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció que *"...a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente".*

En esta inteligencia, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales.

VIII.- Que sentado lo que antecede, debe ahora este Tribunal apreciar la prueba ofrecida y producida por la recurrente, la que se limita a testifical que obra agregada a fs. 312/315, 317/328 y 332/335. Cabe adelantar que dicha probanza resulta insuficiente para acreditar la veracidad de las operaciones cuestionadas.

En efecto los testimonios brindados, que refieren a actividades realizadas por los testigos, no aportan información que acredite la existencia y prestación de los servicios contratados y no resultan hábiles para destruir las fundadas impugnaciones efectuadas por el ente fiscal que reposan en concretos elementos tales como, la no ubicación de los proveedores, la no presentación de declaraciones juradas en los distintos gravámenes, la no acreditación del circuito de pago de las operaciones.

Sobre el particular, no escapa a la suscripta que la propia recurrente esgrime en su defensa que dos de sus proveedores son "prófugos" de la justicia y que su operatoria consistió en comprarle "información" que luego utilizó para su actividad. Circunstancias estas que no han sido probadas en autos.

Entiendo oportuno destacar que el artículo 59 de la ley de sociedades comerciales señala que "los administradores y directores de la sociedad deben obrar con la lealtad y diligencia del buen hombre de negocios", norma que fija un estándar de conducta, una pauta legal que servirá al juzgador en el caso concreto para desechar o no responsabilidades. El concepto del buen hombre de negocios expresa una auténtica responsabilidad profesional, ya que implica capacidad técnica, experiencia y conocimientos (Halperin, Isaac, Sociedades Anónimas, Ed. Depalma, 1978).

En esa línea argumental se ha afirmado que un director no necesita exhibir en el desempeño de sus funciones un mayor grado de habilidad de lo que pudiera ser razonable esperar de una persona con su conocimiento y experiencia, "*una presunción de que al tomar una decisión comercial los directores de una sociedad anónima actuaron en base a una creencia fundada, de buena fe y honesta de que la medida tomada representaba lo mejor para la sociedad" y que "los directores deben actuar de buen fe, en el mejor interés de la compañía y en su obligación de adoptar sus decisiones correctamente informados"* (Vid. Malvitano, Rubén H.

"¿Son cuestionables las decisiones del buen hombre de negocios frente al impuesto a las ganancias?", DTE, Tº XXXII, pág. 423 y sus citas).

Es en ese contexto que los argumentos de la recurrente deben ser rechazados en tanto aun cuando estaba en conocimiento de las "presuntas" actividades delictuales de sus proveedores, contrató sus servicios, para ahora poner en duda la veracidad de la documentación que se le presento (vid. Fs. 56 de su escrito de recurso).

Ello así, la actividad probatoria de la actora no persiguió la realización de medidas que acrediten la realización de las operaciones y –en definitiva- no aportó elementos que pudieran destruir los fundados y probados hechos tenidos en cuenta por el ente fiscal en el acto en crisis.

En esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que *"... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012)*".

Y, agregó, que *"....no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento", del 3-7-12; y "Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)"*.

En consecuencia, los agravios de la recurrente -sobre la que reposaba la carga probatoria- resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos, por lo que corresponde confirmar el ajuste efectuado por el Fisco Nacional en la resolución determinativa en cuanto impugna el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado.

IX.- Que a idéntica solución cabe arribar con respecto a la determinación de oficio del impuesto a las ganancias, pues reposa en idénticos argumentos de cargo y de defensa.

X.- Que corresponde ahora analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que el contribuyente impugna invocando que se encuentran identificados los beneficiarios de los pagos y considerar, a su criterio, que no correspondería aplicar este instituto.

En principio, cabe tener presente que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto, que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las disposiciones legales y reglamentarias exigen, además, que la erogación considerada como gasto este respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

En ese sentido, el artículo 37 de la ley del gravamen establece que: "*Cuando una erogación carezca de*

documentación y no se prueba por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, 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".

A su turno, el artículo 38 del mismo texto legal dispone que "*No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) cuando la Dirección General Impositiva presume que los pagos han sido efectuados b) cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos –por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario"*.

Es menester destacar que tanto la doctrina como la jurisprudencia han delineado el instituto de las salidas no documentadas.

Así, nos enseña el Profesor Reig, *"Esta es una de las excepciones que hace nuestra legislación al carácter subjetivo del tributo, sobre el importe de las salidas no documentadas. De modo que allí no interesa la calidad de sujeto: si se trata de persona física, cuáles son sus cargas de familia; si se trata de persona jurídica, si es una empresa nacional o extranjera, etc; simplemente el hecho de ser una salida no documentada y no justificable, está dispuesto que se deba tributar el impuesto como si el desconocido beneficiario se hallare en la escala máxima del tributo"* (Reig, Enrique J y otros, "Impuesto a las Ganancias", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2006, pág. 408).

Por su parte, el Dr. Torres explica que la disposición en estudio, consiste en una presunción "iuris tantum" que la erogación es íntegramente ganancia neta gravada para el beneficiario oculto, con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas, configurándose un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota máxima en todos los casos. *"Consecuencia de ello es, también, que el impuesto a ingresar por éste concepto lo sea en forma de pago definitivo, que lo configura así como un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota marginal máxima para todos los casos"* (cfr. Torres, Agustín, "Salidas no documentadas", DTE, X, pág. 5 y 6).

Asimismo, cabe entender que ante una salida indocumentada, se presume "iuris tantum" que el gasto no es necesario, quedando en cabeza del sujeto que efectuó la erogación la carga de la prueba.

Conforme lo ha señalado la doctrina y receptado la jurisprudencia, la finalidad de la norma no es otra que poder 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. En esa dirección, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo 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"* (C.S.J.N., Radio Emisora Cultural S.A., 9/11/2000).

En el mismo sentido, el Más Alto Tribunal ha dicho que *"…para que el contribuyente pueda deducir un gasto no documentado y eximirse del pago del impuesto a los réditos sobre el monto correspondiente a este gasto, debe probar no sólo que la erogación tuvo que ser efectuada para obtener, mantener y conservar réditos, sino quien recibió realmente el pago, de donde la posibilidad de que probado lo primero sin llegar a demostrarse lo segundo, la exención del pago del impuesto no sea admitida a pesar de reconocerse la deducibilidad…"*.

Y, agrega, *"…de las verificaciones pertinentes y posibles impugnaciones con los consecuentes efectos en su caso, la documentación de un gasto permite comprobar, por de pronto, la realidad de la erogación y apreciar*

si por su naturaleza corresponde al concepto del artículo 5º de la ley de réditos, como asimismo individualizar al beneficiario para controlar si éste cumplió con las obligaciones impositivas que le incumben a raíz del pago recibido" (cfr. Fallos T 262:518, Cons. 4º y 5º).

Ahora bien, cabe agregar que cuanto la norma se refiere a la carencia de documentación, debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando éstos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

En efecto, como lo aclaró la C.S.J.N. in re "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", de fecha 26/8/2003, *"18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del 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, 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 **"***21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 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).* Criterio éste que fuera ratificado más recientemente por el Alto Tribunal in re "Interbaires S.A.", de fecha 27/9/2011.

XI.- Que bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme lo dicho, cabe destacar que las facturas impugnadas respecto a las operaciones con los proveedores impugnados Roberto Oscar González, Vélez de Villa Mirko Eladio y Servicios Andinos S.A. fueron canceladas por cheques emitidos por Lar Security Servis S.A.

Al respecto, cabe señalar que algunos de ellos fueron percibidos o bien por personas que no se encuentran identificadas o resultan ajenas a la relación comercial. Por otra parte, muchas operaciones fueron canceladas mediante transferencias bancarias realizadas a personas que resultaron ser empleados de la recurrente (vg. Flores, Cristina Beatriz; Pérez, Mónica Alejandra; Navarro Miguel Angel; Rodriguez Darío Hernan) o fueron realizados a personas que no tienen vinculación con la recurrente, no habiendo aportado en la etapa procesal oportuna pruebas que acrediten dicho vínculo.

Ello así, corresponde confirmar lo resuelto por el ente fiscal en cuanto sustentó adecuadamente su pretensión objetiva y encuadró dichas erogaciones en las previsiones del precitado artículo 37 de la ley del gravamen.

XII.- Que resta entonces tratar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que se sustenta –como quedó dicho- en los artículos 46 y 47 inciso d) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), la -que se adelanta- debe ser revocada.

En este punto, los agravios de la recurrente se centran en establecer que debe existir el elemento subjetivo para que dicha conducta sea punible y que no existe un deber de presentar las declaraciones juradas.

En línea con ello, alega que las salidas no documentadas no configuran un ilícito penal, citando doctrina y

jurisprudencia que funda su postura.

En efecto, a mi criterio no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descripto en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósitos contempladas para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el artículo 46 requiere.

Ello así por cuanto para nuestro sistema tributario, la declaración jurada es aquélla que efectúa el contribuyente o el sujeto obligado a declarar, mediante la cual realiza una operación de interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (conf. Jarach, Dino; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Abeledo-Perrot, pág. 432 y sgtes). Es así, que como con justeza lo dice el Profesor Giuliani Fonrouge, la declaración tributaria es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. Es el medio por el cual el contribuyente fija el monto del impuesto, mientras no sea impugnada, regula la existencia y medida de la obligación tributaria. (conf. CNACAF, Sala I, "MOUKAREL S.A.C.I. y F", 20/5/94).

En definitiva, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta, definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

En ese contexto, y más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893 del 11/9/2000 -aplicable en algunos períodos discutidos en autos-, que contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta -a mi criterio- una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos -según se vio- es distinta. (vid. doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, "Gaseosas La Tablada S.A.").

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11683. En efecto, de consuno con dicho precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los artículos 39, 45 y 46 de la LPT, las boletas de depósito, deben cumplir con los siguientes elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte" (conf. CNFED. CONT. ADM., Sala I; "Smurfit Kappa de Argentina S.A.", 17/5/2016). Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que aquellos fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

A mayor abundamiento, debe tenerse presente que la multa se aplica con relación a la salida documentada en sí misma y no en función del impuesto a las ganancias o al valor agregado que pudiera haber omitido la actora en virtud de la deducción indebida en su respectiva declaración jurada. (conf. Entre otros, T.F.N., Sala A, "Vaccaro, Néstor J", 17/12/2003).

Por ello, corresponde revocar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas-.

XIII.- En mérito a lo expuesto, voto por: 1°) Confirmar las resoluciones N° 217/2010 y 215/2010 en todos sus términos, con costas; 2°) Confirmar parcialmente la resolución N° 216/2010 en cuanto determina la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- y revocarla en cuanto aplica multa. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán, salvo en lo que respecta a la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas.

II.- Que, en materia de sanciones derivadas el impuesto sobre salidas no documentadas. tal como lo sostuvo la Sala "B' de este Tribunal -en su anterior composición- al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A." sentencia del 25/10/04 y "Tanslavial S.A." del 21/11/2005, el instituto previsto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme el criterio sustentado por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Radio Emisora Cultural S.A.", del 9/11/00, y "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley N° 11683.

Que, por otra parte, la cuestión ha sido recientemente tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI", compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el Organismo Fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el periodo 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

Que, en cambio, para los periodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) N° 893 (esto es, 20/10/2000), conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley N° 11.683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben seria pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Que en el caso, no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la respectiva resolución y que particulariza en el acto apelado, a la luz de los elementos que surgieron de la fiscalización de la que se da cuenta en el Considerando IV de la Vocal preopinante, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. Cabe destacar, en este orden de ideas, que la conducta de la recurrente constituye una maniobra por la que se perjudicó al Fisco Nacional, por lo que entiendo que ha sido correctamente subsumida en la figura prevista en el citado artículo 46 y el art. 47 inciso d) y cuantificada de manera acorde a la conducta de la recurrente.

Que en virtud de lo expuesto, voto por confirmar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias en Salidas No Documentadas de los períodos de los años 2004, 2006 y 2007. Con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto de la Vocal Instructora, salvo respecto de la multa aplicada en el impuesto a las salidas no documentadas tratada en el Consid. XII de su voto que considero también debe ser confirmada,

con costas.

Ello así, toda vez que habiéndose acreditado la inexistencia de las operaciones documentadas en los comprobantes fiscales extendidos por los proveedores motivo de cuestionamiento tanto en el impuesto al valor agregado, como en el impuesto a las ganancias, no existen razones para reconocer que los beneficiarios de los pagos fueron efectivamente éstos, maniobra que también castiga el art. 46 de la ley 11.683.

Por lo expuesto, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas, en todos sus términos. Con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.23 11:18:46 -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: 2023.08.23 11:36:04 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.24 11:44:57 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.24 11:44:58 -03:00