República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-44360541-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 30 de Abril de 2024

Referencia: Laica SA. IVA, Gcias y Salidas.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

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 Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el Expte N° 38.025-I, caratulado: "**LAICA SA** s/apelación" y sus acumulados Nros. 38.026-I y 38.027-I de igual carátula.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 62/91vta., 204/233vta. y 336/365vta. se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones de fecha 8/7/2013 de la AFIP-DGI, mediante las cuales se determinó la obligación tributaria de la firma frente a los impuestos al valor agregado, períodos fiscales 01/ a 12/2008, a las ganancias, período fiscal 2008 y ganancias –salidas no documentadas-, períodos fiscales 05 a 12/2008, con más intereses resarcitorios.

Expresa que en el año 2008, realizó ventas netas por $ 18.460.484.- más IVA, monto que surge en el balance al 31 de diciembre firmado por su contador y certificado por el consejo profesional de ciencias económicas de Mendoza. A continuación describe las firmas con las que realizó las obras. Al respecto, indica que todas estas obras fueron declaradas en el registro de administración de los constructores de obra pública (racop). Señala que los pagos del IVA observados fueron hechos con cheques del Banco Macro (Mitre) y (Lomas).

Luego detalla la operatoria comercial y el circuito de pagos con relación a cada proveedor con los que operó en el período fiscalizado.

Explica que es una empresa constructora y que por ello debe relacionarse con distintos proveedores para la compra de materiales e insumos, como así también con subcontratistas que coadyuvan en la ejecución de los trabajos que se deben realizar.

Sostiene que el organismo fiscal desconoce las operaciones de compra (no así las de prestación de servicio, construcciones realizadas) por cuanto los proveedores presentan, incapacidad operativa o técnica para vender dicha mercadería o prestar tales servicios, o directamente niegan las operaciones. Añade que en algunos

casos la impugnación se basó en que no encontraron a persona responsable o dichas empresas habían mudado su domicilio, por lo que, dice, no puede atribuírsele responsabilidad por el hecho de que otro contribuyente no cumpla con su obligación de informar.

Enfatiza que ha obrado diligentemente al constatar el CUIT y CAI de sus proveedores, que no estuvieran en la base APOC y que canceló las operaciones mediante cheques conforme lo dispone la ley antievasión, asimismo, se practicaron las retenciones correspondientes.

En esa línea, entiende que no existe norma fiscal que imponga al contribuyente verificar la capacidad económica y operativa de sus proveedores, es decir, que se transforme en un agente fiscal.

Reitera que no hay duda de que las operaciones existieron, de lo contrario, dice, no existirían las obras terminadas. En ese sentido, enumera a cada proveedor con la constancia de las facturas emitidas, números de cheque, etc.

Seguidamente expone los argumentos por los cuales considera la aplicación de la teoría de la apariencia, las implicancias del secreto fiscal, el principio de buena fe y la doctrina de los actos propios, y las disposiciones de la ley antievasión en relación a la veracidad de las operaciones, todos aplicables, según ella, al caso de autos.

En punto a la teoría de la apariencia, entiende que el adquirente de la mercadería o de servicios, no tiene forma de conocer a ciencia cierta que el comprobante que le es entregado cumple o no las formalidades de la reglamentación. Por tal motivo, dice, siempre prima la protección del tercero de buena fe ante una situación simulada por parte de la contraria.

Afirma que el contribuyente no tiene por qué conocer si el proveedor cuenta o no con capacidad operativa, pues, dice, sólo le interesa la real efectivización de la operación comercial efectuada.

Por otra parte, señala que si el contribuyente requiere al organismo fiscal que aporte los datos fiscales de otro contribuyente, aquél se negará con fundamento en el art. 101 de la ley 11683. En tal sentido, dice, no existen herramientas legales para que un contribuyente pueda conocer a ciencia cierta aquella información.

Así ello, considera que resulta imposible pretender ubicar al adquirente en la obligación de comprar sólo a personas cuya inscripción, facturación y pago de los gravámenes es correcta.

Hace referencia a la apariencia jurídica en las sanciones. Al respecto, considera que en el caso de los comprobantes apócrifos, quien los recibe en el convencimiento de su legitimidad incurre en error de tipo, situación ésta que excluye la posibilidad del reproche en el supuesto de tipos dolosos.

Sus argumentos se tornan reiterativos con relación a que el contribuyente no puede transformarse en una especie de agente fiscalizador “ad hoc” controlando el debido cumplimiento de sus proveedores a sus obligaciones fiscales.

Menciona que la ley 25795 volvió a la razonabilidad del artículo 34 que otorgaba la acreditación de la veracidad de las operaciones.

Finalmente, remarca la existencia de la violación del derecho de propiedad, de ejercer toda industria y el principio de razonabilidad.

Cita jurisprudencia y doctrina en su favor. Ofrece prueba y hace reserva de la cuestión federal.

II. Que a fojas 120/137vta., 246/263vta., y 373/386 contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones apeladas. Hace reserva del caso federal.

III. Que a fojas 266 obra la sentencia que ordenó la acumulación del expte. N° 38026-I al de referencia. Asimismo, a fojas 408 se ordenó la acumulación del expte. N° 38027-I.

A fojas 410 se abre la causa a prueba. A fojas 596 se clausura el período probatorio y se elevan las presentes actuaciones a consideración de la sala “A”.

A fojas 597 se ponen los autos para alegar, haciendo uso de su derecho el Fisco Nacional a fojas 605/608, no habiéndolo ejercido la actora.

A fojas 610 se llaman los autos para dictar sentencia.

IV. Que a raíz de los requerimientos efectuados por el ente fiscal a la recurrente, con motivo de la fiscalización realizada, aquélla aportó los comprobantes de ventas, compras y gastos, y los libros IVA Compras e IVA Ventas en respaldo a las DDJJ presentadas. Asimismo, aportó el balance comercial cerrado al 31 de diciembre de 2008.

Frente a ello, y a fin de verificar las operaciones registradas en el Libro IVA Compras, se circularizaron a los proveedores, constatándose lo siguiente:

AMERICAN LUZ SA: mediante multinota manifestó no haber efectuado operaciones de compra o venta con la actora, lo que fue ratificado por el representante ante la AFIP. Asimismo añadió que emite recibos “X” y que es una contribuyente de pequeña envergadura por lo que no tiene posibilidad de realizar ventas por los importes presuntamente facturados a Laica SA.

ELECTRICIDAD EL CHACA SA: el presidente de la firma declaró ante el personal fiscalizador que no realizó operaciones comerciales con la firma y que desconoce cualquier tipo de documentación emitida a aquélla con el membrete de su sociedad.

ANTONIO EDUARDO MANRIQUE: manifestó que en el período enero a diciembre de 2008, sólo emitió a la actora, tres notas de débito por el importe de cheques rechazados, más los gastos bancarios que le entregó en el año 2007. Tales notas de débito fueron canceladas mediante la entrega de similares valores del Banco Macro SA. Al concurrir al domicilio fiscal, el personal fiscalizador fue atendido por el Sr. Gabriel Manrique (hijo), a quien se le exhibieron los comprobantes aportados por la actora, al respecto indicó que su establecimiento no emitió esas facturas y remitos y que los propios recibos “X” son llenados en manuscrito, no a máquina como los exhibidos y que las firmas y sellos que obran en ellos no son de su padre. Asimismo, ratificó que no realizó operaciones comerciales con Laica SA durante el año 2008.

Eduardo Antonio MASSUD: mediante nota manifestó que no registra como cliente a Laica SA y que no emitió la factura N° 402 a esa firma. Estando los inspectores en su domicilio, ratificó lo expuesto en dicha nota y aportó fotocopias de los ejemplares original y duplicado de la factura A-0001-00000402, constatándose que se encuentra anulada. Asimismo, manifestó que la firma del recibo N° 0001-00000148 aportado por la actora, no es suya y entregó fotocopia de un recibo propio aún no emitido de numeración menor y que difiere notablemente en su formato.

Rafael Roberto PIGNATARO: manifestó mediante nota que desconoce a la firma Laica SA y que nunca realizó operaciones comerciales con ella.

Francisco Alberto PINTO: presentó nota informando que no ha realizado operaciones comerciales con Laica SA. Al concurrir a su domicilio comercial, el Sr, Pinto ratificó lo expuesto en su nota. Asimismo se le exhibieron los comprobantes aportados por la actora y expresó que la letra que obra en aquéllos no es suya, que posee facturas tipo “A” y “B” pero no recibos tipo “X” y que los importes exceden ampliamente sus ventas habituales. También aportó fotocopias de las facturas con igual numeración donde consta que se emitieron a otros clientes y por importes inferiores, dejándose constancia en el acta que se trata de una ferretería de poca magnitud.

Dionisio Nicolás PRADA: por medio de una nota expresó que desconoce a Laica SA y que nunca realizó operaciones comerciales con ella. También ratificó dicha información personalmente. Al exhibírsele los comprobantes con su membrete aportados por la recurrente, rechazó su pertenencia y emisión, afirmando que los propios son llenados en forma manual y no a máquina como los que se le mostraron. Asimismo agregó que no comercializa chapas y los demás productos descriptos en ellos. Por otra parte, aportó fotocopias de los propios comprobantes concordantes en numeración con los exhibidos constatándose que consignan fechas, clientes y productos distintos a las facturas registradas por la fiscalizada.

SOLUCION SERVICE SA: Tanto por nota como personalmente se desconoció a Laica SA. Al exhibírsele los comprobantes impresos al presidente de la firma, aportados por la recurrente, aquél manifestó que no emite recibos tipo “X” y que el único cliente que posee es Cooperativa Eléctrica Godo Cruz.

Guillermo Emanuel SOSA: manifestó no poder aportar la documentación requerida por cuanto le fue robada y que no recuerda haber tenido relaciones comerciales con la actora. Al exhibírsele los comprobantes al Sr. Sosa, éste desconoció como propias las facturas ya que no estaban llenadas en forma manual como usualmente lo hace y manifestó que no emite recibos tipo “X”. Asimismo, aportó fotocopias de una factura de su emisión.

María Laura VALDEOMILLOS: manifestó que nunca realizó operaciones comerciales con la actora. Luego ratificó dicha información personalmente y aportó fotocopia de la factura N° 0001-00001514 emitida a un cliente distinto a Laica SA de fecha, importes y productos disimiles a los datos consignados en el comprobante computado por la actora. Además informó que no emite comprobantes de recibos tipo “X” como los exhibidos con el membrete de ella y que fueran aportados por la recurrente.

Por las observaciones descriptas, el organismo fiscal dedujo que las operaciones de ventas y prestaciones de servicios facturadas a nombre de estas firmas son inexistentes, y por tal razón, impugnó los créditos fiscales computados en las DDJJ por considerarlos apócrifos.

Por otra parte, el organismo fiscal constató inconsistencias con relación a las operaciones facturadas por los siguientes proveedores:

A.M.C. SA: Ante el resultado negativo del requerimiento enviado por correo, el personal fiscalizador se constituyó en el domicilio fiscal. Allí verificó que se trata de una casa de familia, y la persona que atendió manifestó que allí reside la familia Morales y que desconoce el domicilio y datos del proveedor. Por otra parte, aquél solicitó el alta en la DGI en enero de 2007, en el año 2008 sólo presentó las DDJJ del IVA por los períodos fiscales enero a abril, y las operaciones supuestamente facturadas a Laica SA son de septiembre de ese año, y según las bases de datos de la AFIP, la firma no es titular de cuentas bancarias ni de bienes registrables.

ANDAR SA: el encargado del edificio (domicilio fiscal) informó que se mudó del local y que desconoce su nuevo domicilio. Asimismo, en el domicilio comercial que obra en las facturas aportadas se constató que se trata de un galpón abandonado y en pésimas condiciones, y el inspector no fue atendido y no halló personas en los domicilios colindantes que pudieran informar sobre la firma. Por otra parte, de las bases de datos se verificó que los débitos fiscales de las DDJJ presentadas, son inferiores a los consignados en las facturas de compras aportadas por la actora. No presentó DDJJ del Régimen Nacional de Seguridad Social por los meses de las fechas de facturas y no se registran retenciones efectuadas por la actora a este proveedor.

También se constató que el firmante de los recibos es una persona jubilada a partir de diciembre de 1986, no posee CUIT y no se registra asociación o vinculación con este proveedor.

AURORA CONSTRUCCIONES SA: No se obtuvo respuesta de los requerimientos efectuados a los domicilios fiscal y comercial. En el primero la correspondencia no fue reclamada por el destinatario y en el segundo la pieza postal fue devuelta por ser una dirección inexistente. Sólo presenta DDJJ de IVA resultando bajos saldos a favor de la afip en todos los períodos y no se registran retenciones de impuestos. Tampoco es titular de cuentas bancarias ni de bienes registrables y no declara personal en relación de dependencia.

QATEC SRL: Los requerimientos cursados por el correo al domicilio fiscal, fueron devueltos con la leyenda “se mudó” sin existir constancia de que la sociedad haya declarado un nuevo domicilio fiscal. El número que figura en las facturas corresponde a una persona que no posee CUIT, con domicilio distinto y en los sistemas de la DGI no registra vinculación con este proveedor. Las últimas DDJJ presentadas de IVA son del período fiscal enero de 2008 y sin movimiento, idéntica situación en el régimen de SUSS, mientras que las facturas aportadas por la actora son de junio a agosto de 2008. En las bases de datos no se registran retenciones de impuestos practicadas por la firma a la actora, no posee acreditaciones bancarias durante el año 2008 y no es titular de bienes registrables.

De las observaciones a estas firmas se desprende que no se ha podido demostrar que las compras y prestaciones de servicios facturadas por aquéllas hayan sido reales y efectuadas por los supuestos emisores.

En consecuencia, se impugnaron los créditos fiscales de los períodos fiscales enero a diciembre de 2008.

Por otra parte, también se impugnaron los créditos fiscales que corresponden a las facturas emitidas por Carlos Ramón Aciar por la provisión de viandas y Hatos Oeste SRL por alojamiento en hotel, con sustento en el 3er párrafo del inciso a) del artículo 12 de la ley de IVA.

Con motivo de las tareas realizadas, en virtud de las irregularidades detectadas se impugnó el crédito fiscal computado en IVA por los períodos fiscales 01 a 12/2008. Asimismo, se impugnó el gasto deducido en ganancias, período fiscal 2008 y se determinó Ganancias -Salidas No Documentadas- período fiscal 05 a 12/2008.-

Cabe advertir que en el ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias, el organismo fiscal impugnó el gasto correspondiente a la firma Hatos Oeste SRL con sustento en la información brindada por dicha firma. En efecto, mediante nota manifestó que es propietaria del Hotel Maiten ubicado en la localidad de San Justo, prov de Buenos Aires y acompaño un listado de las facturas emitidas por la actora y la forma que fueron canceladas. Añadió que las facturas Nros 0001-00000800 y 00000801 fueron anuladas por error en la fecha consignada, emitiendo otro comprobante en su reemplazo y que a pesar de los reiterados reclamos, la actora no le devolvió los originales de dichas facturas. Por tal razón, se impugnaron las operaciones consignadas en tales

instrumentos.

V. Que sentado lo que antecede, cabe advertir que la actora esgrime diversos argumentos en su defensa, fundamentalmente, sostiene que las operaciones se realizaron, que las circunstancias observadas por el organismo fiscal con relación a los proveedores, son hechos que no pueden serle imputables.

Sobre el particular, como ya se ha explicado en numerosos pronunciamientos de esta Sala, 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 con ciertos proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como la no localización de alguno de sus proveedores, falta de capacidad operativa, falta de acreditación del circuito financiero, como también los testimonios de varios de ellos en cuanto negaron haber realizado operaciones con la actora, elementos que en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas (vid. por todos “Grancer S.A. s/apelación”, 5/7/2019).

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.”, 11/2/2002, 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"*.

VI. Que sentado lo que antecede, corresponde que este Tribunal analice el elenco probatorio de autos.

En primer término, con relación a la prueba informativa dirigida al Gobierno de Mendoza, por medio de la cual se informa el detalle de obras realizadas por Laica SA durante el período en discusión, resulta relevante advertir que aquí no se impugnaron las operaciones por estar en duda la actividad de la actora, sino que fueron observadas ante la serie de irregularidades detectadas en la fiscalización, por un lado; y por otro, ante la respuesta brindada por varios proveedores negando haber efectuado algún tipo de actividad comercial con la actora, contradiciendo con documentación exhibida, los instrumentos aportados por aquélla.

Ocurre lo mismo con relación al oficio dirigido al Banco Macro. En efecto, resulta ineficaz ante las irregularidades detectadas.

VII. Que teniendo en cuenta 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.

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 *"....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)"*.

Bajo ese marco, correspondía a la actora acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones con sus proveedores, lo que no ocurrió en autos, razón por la cual corresponde confirmar la postura fiscal que encuentra reposo en su accionar fiscalizador, que no fue desvirtuado por la actividad probatoria de la recurrente en esta instancia.

VIII. Que con relación a la impugnación de los créditos fiscales correspondientes a la facturas emitidas por Carlos Ramón Aciar por la provisión de viandas y Hatos Oeste SRL por alojamiento en hotel, con sustento en el 3er párrafo del inciso a) del artículo 12 de la ley de IVA, resulta acertada por cuanto se ajusta a derecho el encuadre jurídico sobre el que reposó dicho ajuste.

En consecuencia, corresponde confirmar las resoluciones apeladas correspondientes a los impuestos al valor agregado y a las ganancias.

IX. Que corresponde analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas.

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 aclarar que cuanto la norma se refiere a la carencia de documentación, ello debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando 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.

X. Que bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme lo resuelto supra las operaciones realizadas con los proveedores Electricidad El Chaca SA, Antonio Eduardo Manrique, Francisco Alberto Pinto, Dionisio Nicolás Prada y Solución Service SA, carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la actora recibió ni tampoco son aptos para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentos carentes de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación realmente realizada por la recurrente y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella (cfr. C.S.J.N., Red Hotelera Sudamericana S.A., 26/8/2003

En atención al relato efectuado sólo cabe concluir que no han quedado individualizados sus receptores. En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas.

XI. Que por ello, voto por confirmar las resoluciones apeladas, en todos sus términos. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE**:

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

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52 del RPTFN.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.30 12:44:23 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.30 14:16:10 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.30 14:16:11 -03:00