República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-31369435-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Marzo de 2025

Referencia: Expte N° 30.855-I. "DICOR S.R.L. s/ recurso de apelación", sentencia

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7ma Nominación) y Claudio E. Luis (Vocal de la 8°Nominación), a fin de sentenciar en el expediente **N° 30.855-I** caratulado "**DICOR S.R.L.** s/ recurso de apelación"

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 72/85 Dicor S.R.L. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 121/07 suscripta por el Jefe de la División Revisión y Recursos -Dirección Regional Paraná- de la AFIP-DGI de fecha 30/11/2007, por la que se determina de oficio el impuesto a las ganancias por los ejercicios fiscales 2002, 2003 y 2004 y ganancias -salidas no documentadas- por los períodos 07/02 a 09/04, con más sus intereses resarcitorios.

Relata en su escrito de inicio que la firma se encuentra radicada en la ciudad de Paraná, provincia de Entre Ríos, que la sociedad cierra su ejercicio comercial el 31 de diciembre de cada año y tiene como objeto la actividad de "administración, asesoramiento, comercialización financiera, inmobiliaria", estando inscripta ante la AFIP desde el año 2001 como "servicios empresariales y servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías".

Indica que se vinculó comercialmente con la firma "Miguel Waigel y Cía. S.A."-en adelante "Waigel"-, domiciliada en la ciudad de Crespo -Entre Ríos-, empresa dedicada a la venta de materiales de construcción, artículos para el hogar, construcción de inmuebles, venta de motos y elementos náuticos y elaboración de hormigón armado, entre otros rubros.

Manifiesta que en el marco del convenio suscripto entre ambas firmas, Dicor S.R.L. puso a disposición su estructura para realizar las ventas por cuenta y orden de "Waigel" y efectuar el transporte de mercadería a los clientes de ésta, facturando en forma discriminada tales servicios.

Explica la operatoria comercial entre ambas sociedades y en tal sentido dice que hasta mediados del 2004 Dicor S.R.L. no contaba con vehículos propios para llevar la mercadería al domicilio de los clientes de Waigel, por lo que decidió tercerizar el servicio con la firma "Sercomer Argentina S.R.L.".

Posteriormente hace referencia al precio de los fletes y pago de comisiones por su participación como facilitadora o intermediaria en determinadas operaciones y a las formas de pago.

En cuanto a los pagos menciona que entre el 8/02 y 7/03 se pagaron con LECOP, mientras que desde el 8/03 al 4/04 se pagaron con cheques propios y que la factura de "Sercomer" era entregada por una persona llamada "Luis" a la cual también se le entregaba el recibo de "Dicor S.R.L."

Manifiesta que en el año 2005 logra alquilar depósitos en las ciudades de Paraná y Santa Fe, pudiendo incorporar unidades propias para asumir el servicio.

En lo concerniente a las operaciones celebradas con los proveedores Eduardo Oscar Vila y Amalia Botazzi, señala que resulta correcto que, conforme lo hace el informe de inspección, se aborde a estos dos proveedores en forma unificada en cuanto se trata de un mismo productor de publicidad y promociones llamado Ricardo Néstor José, quien le brindó servicios a la recurrente de volantes para ferias de exposiciones y entrega en la calle, promotoras del autódromo, tandas por Radio Cadena Azul, diseños de publicidad, etc.

Refiere que las promociones se realizaban siempre invocando a la firma "Waigel"; que el Sr. Ricardo José era titular de la emisora "Radio Cadena Azul" y que los Sres. Eduardo Vila – quien trabajaba con él- y Amalia Botazzi -madre de su pareja, Susana- eran sus socios en dichas actividades, dividiéndose los ingresos.

Por último, invoca que en relación con las operaciones que se concretaban con Ricardo José, él si bien ha utilizado a personas allegadas para justificar su situación impositiva, ha prestado los servicios que se refieren en la facturación. En cuanto a las sumas que le fueron abonadas, manifiesta que las mismas fueron en efectivo, por ser menores a $1.000 o con bonos, utilizándose parte del dinero para abonar a "Waigel" los importes que surgían de la mercadería que retiraba la Sra. Bottazzi.

Agrega que en el caso de "Sercomer" se hizo directamente mediante la creación de una S.R.L. cuyos integrantes estaban ajenos a tal situación, que en el caso del Sr. Vila se utilizaron sus datos para el funcionamiento de una sociedad unipersonal y que en cuanto a la Sra. Amalía Botazzi –persona que se encuentra fallecida- concluye que no cabe duda que tanto su hija –Susana- como su yerno –Ricardo José- fueron los verdaderos proveedores, quienes estuvieron a cargo de los servicios facturados.

Por ende, alega a su favor que resulta ilegítima la impugnación de los gastos que pretende el Fisco Nacional, ya que los mismos existieron y habían sido abonados con los medios de pago exigidos por el referido organismo.

Argumenta que en definitiva la actora también ha sido víctima de la maniobra efectuada por terceros que utilizaron los nombres de otras personas ajenas, engañando además al Fisco Nacional y al Banco con el cual operaba, y a otras empresas que también recibieron el servicio prestado por "Sercomer".

Se agravia en cuanto a que Dicor S.R.L. contrató con "Sercomer" en atención a que esta última empresa cumplía con los requisitos formales que el Fisco Nacional impone, en cuanto a su inscripción ante la AFIP, encontrándose habilitada para proceder a la impresión de comprobantes, no figurando la proveedora en cuestión incluida dentro de la base Apoc.

Recalca que el ente fiscal reniega de toda responsabilidad y se excusa en realizar verificaciones bajo el argumento de que no está capacitado para efectuarlas, pero que al mismo tiempo pone en

cabeza de los contribuyentes una obligación delegada destinada a verificar el cumplimiento de las obligaciones impositivas de terceros, por lo que afirma que todas las cuestiones internas de la empresa emisora de las facturas no deben ser controladas por Dicor S.R.L.

Refiere que el Fisco le atribuye la obligación de "controlar la procedencia de los comprobantes recibidos" pero que no existe una norma que imponga tal tarea.

Alude a que el organismo recaudador incurre en una grave contradicción, ya que si bien reconoce las operaciones de transporte, luego pretende tildar de apócrifas a las facturas.

Entiende que resulta obvio que las ventas existieron y que por ende la mercadería debía llegar a los compradores, por lo cual necesariamente debió existir un medio de transporte.

Consigna que la AFIP la acusa de no haber demostrado la prestación del servicio de "comisiones por ventas", pero que tal extremo iba a probarse mediante la pericial contable ofrecida en sede administrativa, sin embargo, la misma fue rechazada, afectando su derecho de defensa.

Concluye que lo pagado como consecuencia de la actividad de transporte, comisiones y promociones no fue una disposición de utilidades, ni un retiro del dueño, ni un consumo personal, sino que tales erogaciones fueron necesarias para obtener la ganancia gravada, la cual resulta ser un importe que paga "Waigel" a Dicor S.R.L. para desarrollar las actividades efectivamente realizadas.

Reafirma que ha quedado demostrado que existieron servicios esenciales que debieron necesariamente brindarse, porque de lo contrario Dicor S.R.L. no hubiera podido facturar los servicios a la firma "Waigel", resultando estos los ingresos que determinan la ganancia por la cual se tributa.

En relación con el ajuste en concepto de salidas no documentadas, considera que el organismo recaudador ha ignorado los requisitos legales y reglamentarios que deben configurarse para la aplicación de tal instituto, al interpretar erróneamente que la falta de confirmación de su procedencia por parte de los emisores de las facturas habilita no sólo a desestimarla como gasto, sino también a aplicar una tasa adicional como punición, por lo que ratifica que las facturas no son apócrifas y que por ende se encuentra acreditada la existencia de gastos reales y posibles de deducir.

Aporta documental, ofrece prueba informativa y pericial contable, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque el acto administrativo recurrido.

II.- A fs. 99/111 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso y solicita que, por las razones de hecho y derecho que invoca, se rechace el mismo, con costas, por las consideraciones de hecho y derecho vertidas en dicho escrito.

En lo sustancial, indica que en lo concerniente a la proveedora "Sercomer", quienes aparecen como sus socios integrantes –Sres. Rosa y Acosta-, entre otras manifestaciones, desconocieron formar parte de la misma así como también haber entablado algún tipo de relación comercial con la empresa "Waigel".

Refiere que en cuanto a los pagos realizados por Dicor S.R.L. a "Sercomer", no se ha podido identificar al Sr. "Luis", quien aparece como nexo entre ambas sociedades.

Agrega que al no haberse celebrado contrato escrito entre ambas empresas, también se

desconoce cuáles habrían sido los servicios que se pagaron.

Indica que la propia recurrente al afirmar que la sociedad “Sercomer Argentina SRL” existió, aun cuando lo hizo a través de interpósitas personas, está reconociendo que la misma se trata de una sociedad simulada.

En lo referente a los proveedores impugnados Eduardo Oscar Vila y Amalia Bottazzi sostiene que los argumentos invocados por la actora ratifican el carácter de apócrifas de las facturas registradas por “Dicor S.R.L.”, no habiéndose acreditado la relación de los sujetos previamente mencionados con el Sr. Ricardo Néstor José.

Manifiesta que en todos los remitos figura como cliente la Sra. Susana Bottazzi –pareja del Sr. Ricardo Néstor José- en donde la firma “Waigel” le remitía diversa mercadería a su domicilio, pero que tal circunstancia no demuestra que se le haya prestado el servicio de publicidad por parte de los Sres. Vila José o de la Sra. Amalia Bottazzi.

Afirma que la documentación proporcionada por los supuestos proveedores no es apta para establecer qué contraprestación recibió Dicor S.R.L. por las erogaciones efectuadas, ni quiénes fueron los verdaderos beneficiarios de los pagos, por lo que estima que corresponde considerar a tales gastos como apócrifos, debiéndose considerar a los egresos efectuados como salidas no documentadas.

Finalmente, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas a la actora.

III.- Que a fs. 151 se abre la causa a prueba, haciéndose lugar a la informativa dirigida a la empresa “Miguel Waigel y Cía S.R.L.” y a la pericial contable. A fs. 179, luego de disponerse el desistimiento del derecho a diligenciar dichos medios probatorios, se clausura la etapa procesal. A fs. 192/192vta. se elevaron los autos a consideración de la Sala "C" y finalmente, a fs. 198 se dicta la providencia de autos para dictar sentencia.

IV.- Que obrando a fs. 141/142 el pronunciamiento emitido por esta Sala en anterior integración, por el que se tiene a la recurrente por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición, en los términos de la ley 26.476, respecto del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2003, corresponde entonces, expedirse sobre dicho gravamen de los años fiscales 2002 y 2004 e impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- de los períodos 7/02 a 9/04.

En la resolución apelada el Fisco Nacional impugna el costo computado, proveniente de facturas de compras emitidas por Sercomer Argentina SRL, Eduardo Vila y Amalia Bottazzi en los períodos cuestionados, en el entendimiento que la contribuyente no ha demostrado la prestación de los servicios que han sido facturados en concepto de fletes y comisiones, por lo que los servicios facturados por los proveedores cuestionados carecen de documentación respaldatoria válida, porque los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que recibió ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones. Ello así, también se hace aplicación del artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. anterior).

V.- La recurrente en forma detallada describe la operatoria comercial que dice haber llevado a cabo, según la cual:

Dicor S.R.L. pone su estructura a disposición para realizar actividades de transporte y de ventas por cuenta y orden de la firma “Waigel”, facturando en forma discriminada tales servicios, contando con locales ubicados en las ciudades de Paraná y Santa Fe.

Los clientes se presentan indistintamente en una u otra localidad, siendo atendidos por los empleados de Dicor S.R.L, quienes les brindan asesoramiento para la compra de los productos a partir de los listados de precios y condiciones que imponía la firma “Waigel”. Una vez concretada la operación, es facturada en el lugar de venta, donde se entrega la factura y se consigna en el sistema informático un “reporte de despacho” que tiene como finalidad indicar con precisión el lugar donde debe ser entregada la mercadería, estando a cargo de Dicor S.R.L. su traslado al domicilio del cliente.

Desde el comienzo de la operatoria hasta mediados del 2004, la recurrente no contaba con vehículos propios para llevar la mercadería al domicilio de los clientes ni lugar físico para acopiar la mercadería destinada a la venta, por lo que se vio en la necesidad de realizar la contratación de vehículos destinados a buscar los productos en la ciudad de Crespo -Entre Ríos- y luego hacer la entrega en Paraná, en el interior de la provincia de Entre Ríos y en Santa Fe.

A los fines de cumplir con la tarea del transporte de la mercadería, Dicor S.R.L. decidió tercerizar el servicio con la firma “Sercomer Argentina S.R.L.”, cuyo titular es el Sr. Horacio Ramón Rosa, hasta tanto estuviera en condiciones de asumir el servicio directamente. Asimismo, explica que dada la informalidad que se estila en el negocio del transporte no se firmó ningún acuerdo expreso en miras de tener una mejor posición negociadora y estar siempre en condiciones de rescindir el servicio contratado apenas se observaran ineficiencias o quejas de los clientes, hecho que no aconteció.

La firma Sercomer SRL presentó ante la AFIP-DGI su contrato, el que exhibe la firma de los socios Horacio Ramón Rosa y Héctor Damián Acosta, certificadas, así como un acta de reunión de socios, formulario de inscripción con la firma certificada del Sr. Rosa, en el que denuncia como actividad principal “venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías NCP” como actividad secundaria “servicios empresariales” y “transporte automotores de carga”.

Los encargados de los rodados puestos por “Sercomer Argentina S.R.L.” se presentaban en Paraná todos los días a las 7:30, retiraban el “reporte de despacho” y luego viajaban hasta la ciudad de Crespo donde la firma “Waigel” les entregaba la mercadería correspondiente y les emitía el remito pertinente. De allí, mediante vehículos semirremolques “marca Ford o VW aunque puede haber sido Mercedes Benz”, comenzaban las entregas en Santa Fe o el interior de la Provincia de Entre Ríos y con un camión con acoplado en Paraná; los clientes firmaban la recepción de conformidad y cuando terminaban pasaban por Dicor S.R.L. y la empleada -Sra. Movio- recibía los remitos firmados y los controlaba.

A los vehículos que mandaba “Sercomer Argentina S.R.L.” se les habían facilitado calcomanías que exhibían con el logo de “Waigel”, como forma de identificación con el negocio.

El precio de los fletes se pacta por viaje realizado en el caso de la ciudad de Paraná, en tanto que respecto de la operatoria en Santa Fe e interior de la provincia de Entre Ríos, se lo fijaba por kilómetro recorrido. También facturaba comisiones por ventas, originadas en el reconocimiento de su participación como facilitadora, contacto o intermediaria en determinadas operaciones.

Concordantemente a lo expuesto, Sercomer Argentina SRL facturaba todos los meses, en forma diferenciada los conceptos de “comisión por ventas Paraná”, “Comisión por ventas”, “Fletes realizados

Paraná” y “Fletes realizados Santa Fe”,

VI.- Que según obra en el informe final de inspección (fs. 80/91 del Cpo. Ganancias de los antecedentes administrativos) el Fisco Nacional observó las siguientes irregularidades:

a) <u>en relación con Sercomer Argentina SRL</u>

.- la Dirección de Inspección de Personas Jurídicas dependiente del Ministerio de Gobierno, Justicia y Educación del Superior Gobierno de la Provincia de Entre Ríos, informó que la sociedad no se encuentra registrada ante dicho organismo.

.- el 24/08/2004 los inspectores se constituyeron en la ciudad de Crespo y recorrieron la calle Estrada consultando a los vecinos por la empresa, quienes manifestaron desconocerla, según consta en Acta 011 N° 0069042 (fs. 91 a.a.)

.- figura en la base Apoc como usina –venta de facturas apócrifas según IG de trabajo N° 748/05 DI PYNF- por tratarse de una empresa inexistente, debido a que no posee bienes registrables a su nombre ni declaró empleados en relación de dependencia.

.- según contrato social aportado en su oportunidad, la firma se encuentra conformada por los Sres. Horacio Ramón Rosa y Héctor Damián Acosta, sin embargo, el Sr. Rosa se encuentra inscripto en el Régimen de la Seguridad Social para Trabajadores Autónomos y como exento en el impuesto al valor agregado; expresamente manifiesta desconocer a Sercomer Argentina S.R.L , que nunca ha formado con su hijo -Héctor Damián Acosta- sociedad alguna; que jamás trabajó en la ciudad de Crespo; que realiza trabajos de albañilería; que no realizó fletes ya que no posee vehículos propios; que desconoce la firma inserta tanto en el contrato social como en el acta de reunión de socios, como así también en los cheques pertenecientes a la firma Dicor S.R.L y en la nota elevada a la Dirección de Inspección de Personas Jurídicas; que no conoce al apoderado de “Sercomer” ni a los Sres. Diez y Cornejo; que nunca tuvo relación comercial con la firma Waigel y Cia, por lo que no prestó servicio alguno en el local comercial de dicha firma y finalmente, que no conoce al escribano Arbi ni suscribió el formulario F 406/J de inscripción ante la AFIP de Personas Jurídicas ante su presencia.

.- el Sr. Acosta, quien también figura como socio de “Sercomer”, manifiesta desconocer a dicha sociedad, que es empleado en relación de dependencia desde el año 2006 y que antes de ello efectuaba changas como ayudante de albañil; que nunca trabajó como fletero ni en actividades relacionadas con el transporte de mercaderías y desconoció como propias las firmas insertas en el contrato social de “Sercomer” y en el acta de reunión de socios del 27/07/2002.

.-que el Sr. Acosta manifiesta ser soltero y nunca haber solicitado la emancipación, teniendo en consideración que no había cumplido los 18 años de edad al momento de firmarse el contrato social con la firma “Sercomer”, destacando que en dicho documento se consigna que tenía 21 años de edad y que su profesión era la de comerciante. En tal sentido, se hace notar que, conforme lo establecía el art. 126 del Código Civil vigente a esa fecha, resultaba incapaz para la celebración de tal contrato; ello sumado a la circunstancia que al detentar los Sres. Rosa y Acosta la calidad de padre e hijo respectivamente, se encontraban impedidos para celebrar contrato alguno, conforme lo establecía el art. 279 de dicho cuerpo legal.

.- las condiciones de vida observadas en el lugar donde habitan los nombrados (Acosta y Rosa), en casas precarias de chapa del tipo “villa de emergencia”, indican que se trata de personas que viven bajo el nivel de pobreza.

.- la imprenta utilizada por Sercomer Argentina SRL (H. V. Zárate de la Ciudad de Crespo), según testimonio del propio Sr. Zárate, manifiesta que el pedido fue realizado por la contaduría Schmiel, no recordando quién lo retiró y pagó, observando el organismo fiscal que el Cdor. Schmiel es el asesor de la firma "Dicor S.R.L." y "Waigel".

.- en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2003 y 2005 de la sociedad se consigna al Cdor. Ayerán, sin embargo, el referido profesional mediante nota del 14/10/2005 manifiesta que no actuó como asesor impositivo ni certificó los balances de aquélla.

.- requerido al responsable de Dicor S.R.L. respecto de la relación comercial con Sercomer Argentina SRL, el Sr. Cornejo manifiesta que la empresa le prestaba el servicio de fletes con camionetas en Paraná, Entre Ríos y con un camión en el interior de la provincia, efectuando también ventas, por lo que además facturaba comisiones. No obstante lo manifestado, el Sr. Cornejo no pudo individualizar a ningún fletero ni a ninguna de las unidades que habrían prestado el servicio.

.- el Sr. Cornejo agrega que no se firmó contrato alguno con "Sercomer"; que no le solicitaron ningún tipo de documentación comercial ni societaria; que nunca concurrieron al domicilio de la firma ni al de alguno de sus socios; que los fleteros concurrían todos los días a las 7:30 al domicilio de Dicor S.R.L.; que no tienen ningún número de teléfono de Sercomer; que el único contacto con el responsable de la firma fue cuando se presentó por el aviso publicitario publicado en el Diario Uno; que en los remitos no consta el nombre del fletero ni la individualización del medio de transporte mediante el cual se entregó la mercadería y que no se entregó documental sobre el pago de flete y de las comisiones.

b) <u>en relación con los proveedores Eduardo Oscar Vila y Amalia Bottazzi</u>

.- Dicor S.R.L. manifiesta que ellos brindaban servicios de publicidad, señalando que resulta correcto que, conforme lo hace el informe de inspección, se aborde a estos dos proveedores en forma unificada, en cuanto se trata de un mismo productor de publicidad y promociones llamado Ricardo Néstor José. Refiere que las promociones se realizaban siempre invocando a la firma "Waigel"; que el Sr. Ricardo José era titular de la emisora "Radio Cadena Azul" y que los Sres. Eduardo Vila -quién trabajaba con él- y Amalia Botazzi -madre de su pareja, Susana- eran sus socios en dichas actividades, dividiéndose los ingresos. Agrega que las operaciones en definitiva se concretaban con el Sr. José, quien "ha utilizado a personas allegadas para justificar su situación impositiva", pero prestando los servicios que se refieren en la facturación.

.- la fiscalización afirma en referencia al Sr. Oscar Eduardo Vila, que nunca presentó declaraciones juradas ni realizó pagos; no posee propiedades ni cuentas bancarias, Asimismo el nombrado por nota del 15/09/2005 niega haberse inscripto ante la AFIP y explica que su situación actual es desocupado y que ocasionalmente realiza espectáculos para niños vestido de payaso y pequeñas fiestas infantiles (conf. a.a., fs. 14 del cuerpo antecedentes Vila y Bottazzi).

.- la fiscalización manifiesta respecto de la Sra. Bottazzi, que no presentó declaraciones juradas ni realizó pagos, que no posee cuentas bancarias y que poseía un solo vehículo, habiendo fallecido el 08/03/2005.

.- requerida a la firma para acompañar la documentación respaldatoria respecto de las operaciones realizadas con los Sres. Vila y Bottazzi, se incumplió con ello y tampoco se identificaron las cuentas corrientes respectivas.

En atención a todas las irregularidades señaladas, se concluye que los servicios facturados por los proveedores cuestionados carecen de documentación respaldatoria válida que permita establecer la contraprestación que Dicor S.R.L. invoca, o individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada por Dicor S.R.L. y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella.

VII.- A la luz de lo referido precedentemente, el tema en debate queda circunscripto 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.

Tal como se desarrolló en los considerandos precedentes, la impugnación de las facturas de los referenciados proveedores ha sido adecuadamente ponderada. En otras palabras, el ente recaudador sustentó su pretensión objetiva a través de elementos concretos y razonables, entre los más relevantes, la inexistencia de un acuerdo escrito entre Dicor S.R.L. y "Sercomer" ; el desconocimiento de los Sres. Rosa y Costa como integrantes de la sociedad proveedora "Sercomer" y de las firmas insertas en la documentación respaldatoria; la falta de capacidad económica de dichos sujetos para realizar el servicio de flete (caso de los Sres. Rosa y Costa) y para realizar el servicio de publicidad (caso del Sr. Vila y la Sra. Bottazzi) y ausencia de documentación que permitan tener por acreditado el circuito económico de las operaciones.

En definitiva, no se trata de responsabilizar a la actora por el incumplimiento de las obligaciones fiscales de terceros, sino de su deber de probar que los gastos computados en sus declaraciones juradas corresponden a operaciones efectivamente realizadas con los proveedores impugnados y que fueron necesarios, en los términos previstos en los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen, para su deducción, carga que no cumplió.

Cabe recordar, asimismo que "…*cuando se dan en forma concomitante una serie de hechos comprobados, graves y precisos que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez y la existencia de las operaciones, corresponde a la contribuyente, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de su proveedor y de los bienes y servicios vendidos que menciona la facturación que supuestamente se emitiera a su nombre*" (Sala IV CACAF "Leones de Bleek Saayc c. DGI, 19/04/2018).

En efecto, corresponde a la recurrente acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales con los proveedores impugnados, por distintas vías, en orden a destruir los elementos colectados por la Administración, habiendo contado en esta instancia con amplias posibilidades de aportar y producir prueba en apoyo de su postura. Ahora bien, la contribuyente ofreció prueba informativa dirigida a la firma "Miguel A. Waigel y Cía. S.A." y una pericia contable. A fs. 170 se la intima para que arbitre los medios para su producción y ante su incumplimiento, a fs. 173, el entonces Vocal instructor la tiene por desistida de ambas probanzas.

En consecuencia, por su propio accionar, no aportó elemento alguno de convicción tendiente a demostrar la efectiva existencia de los gastos impugnados, lo que lleva a confirmar el ajuste respecto del impuesto a las ganancias de los años fiscales 2002 y 2004, con más los intereses resarcitorios liquidados, respecto de los que no se ha expresado agravios.

VIII.- Que en relación con el ajuste referido al impuesto a las ganancias -salidas no

documentadas- resulta necesario previamente analizar el tratamiento otorgado al instituto por la legislación.

Conforme lo preceptúa el artículo 40 de la ley del gravamen, "*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% (treinta y cinco por ciento) que se considerará definitiva".*

En este sentido, nuestro Máximo Tribunal tiene dicho que "*debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto de que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario"* (Fallos: 326:2987 y en la causa I.135, L.XLV,"Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI", del 27/9/2010).

"*En realidad, lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio"* (Radio Emisora Cultural SA (TF 15.144-I) c/Dirección General Impositiva, CSJN 09/11/2000).

En consecuencia, cuando 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 estos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

En definitiva, *como "factura apócrifa" debe entenderse la utilización de una factura o documento equivalente que no representa la realidad económica sino que la finge, sea porque el hecho o el acto que representa no existió o porque habiendo existido el emisor no es quien lo realizó"* (Fenochietto, Ricardo "El Impuesto al Valor Agregado", Edición 2; La Ley; Bs As. 2007, págs 613 y 614).

La finalidad es entonces 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. De ello se concluye que la falta de documentación se encuentra relacionada con la falta de identificación de un beneficiario del gasto, respecto del cual puede exigirse la respectiva obligación tributaria generada por el ingreso y por lo tanto, en la medida de que exista una debida identificación del beneficiario y prueba que determine perfectamente el flujo de fondos, no corresponde ingresar el impuesto sobre las salidas no documentadas.

IX.- Planteado el marco legal aplicable en autos, cabe adentrarse en el análisis de la cuestión traída a resolver, esto es determinar la procedencia del ajuste en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- para las erogaciones efectuadas por los períodos 07/02 a 09/04, vinculadas con las operaciones impugnadas, realizadas con Sercomer Argentina S.R.L., Eduardo Oscar Vila y Amalia Bottazzi y a las que se les aplicó la alícuota del 35% como pago definitivo.

Conforme surge del informe final de inspección obrante a fs. 80/92 de los antecedentes administrativos, en los recibos emitidos por "Sercomer" a Dicor S.R.L. por el período 8/2002 a 4/2004 (a.a. fs. 102/252 cuerpo principal 9 y 10 IVA), se observa que no fueron suscriptos por persona alguna y que dichas operaciones se cancelaron con bonos Lecop y mediante cheques. Ahora bien, de las fotocopias del frente y dorso de los cartulares utilizados por Dicor S.R.L. a efecto de cancelar las operaciones con Sercomer Argentina S.R.L., surge que se trata de cheques de pago diferido del Nuevo Banco de Suquía a la orden de "Sercomer",

suscribiendo dichos valores la Sra. Gamboggi, siendo los valores emitidos hasta el mes de noviembre de 2004, resaltando el ente fiscal que la misma fue socia de Dicor S.R.L. hasta el 03/08/2004 (conf. fs. 255/300 cuerpo principal 10 IVA). Sumado a ello, también el Fisco Nacional destaca que en el dorso de los cheques se observan firmas notablemente disímiles entre sí, no obstante consignarse al Sr. Rosa como persona responsable que cobró dichos valores, a excepción de dos cheques de fecha 30/06/2004 donde figura como apoderado de "Sercomer" el Sr. Tocci, el que se encuentra domiciliado en Alta Gracia, Córdoba (fs. 296/297 cuerpo principal 10 IVA).

Por otra parte, el Sr. Rosa negó que las firmas estampadas en los cheques antes mencionados le pertenecieran (acta 8400 011 N° 0087174/0087175 del 04/09/2006 que obra a fojas 115 y sig. del cuerpo principal).-

Asimismo, la recurrente refirió que todos los meses venía una persona que conocían con el nombre de Luis con la factura de "Sercomer" y a él se le entregaban los cheques y el recibo pertinente y dicha persona era quien se contactaba con la administración por todo lo vinculado con esa firma. Al respecto le asiste razón al Fisco Nacional en el sentido que resulta llamativo que el mencionado sujeto no haya sido debidamente identificado, sobre todo teniendo en consideración que era el nexo entre ambas sociedades.

Por otra parte, la persona que figura como supuesto socio de "Sercomer"-Sr. Rosa- expresamente desconoció su firma plasmada en los cheques emitidos por Dicor S.R.L. Tampoco resulta posible identificar al beneficiario de los pagos efectuados con bonos.

Respecto de las sumas abonadas a los proveedores Eduardo Oscar Vila y Amalia Bottazzi, del referido informe final de inspección surge que las operaciones fueron canceladas en efectivo por tratarse de operaciones menores a $ 1.000 y que varias de ellas fueron canceladas con bonos, por lo que el medio de pago elegido tampoco ayuda a los fines de acreditar la efectiva existencia de las operaciones impugnadas, así como tampoco quiénes fueron los beneficiarios de tales fondos.

A la luz de lo dicho precedentemente, cabe concluir que "*...los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitirse documentación carente de sinceridad se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella (fallos 326.2987, considerando 17)...*" ("Bateo S.A." Sala IV CNACAF 06/12/2012.).

En consecuencia, la impugnación formulada ha sido adecuadamente ponderada por el organismo recaudador, lo que sumado a la inactividad probatoria de la contribuyente lleva a confirmar también el ajuste en salidas no documentadas, con más sus intereses resarcitorios, sobre los cuales no se ha agraviado la apelante.

X.- Cabe poner de manifiesto que el organismo recaudador también efectuó un ajuste a la contribuyente en el impuesto al valor agregado, mediante la resolución 122/07 (ver a.a. fs. 745/802 del cuerpo principal 4 IVA) por impugnación de los mismos proveedores que los aquí analizados y que originara el expediente N° 30.854-I, en el que recayó sentencia teniendo por desistida a Dicor S.R.L. de la acción y del derecho, incluso del de repetición, como consecuencia de su acogimiento al régimen de regularización de obligaciones impositivas establecido por la ley 26.476.

XI.- Sentado lo que antecede, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto determina a la recurrente el impuesto a las ganancias de los ejercicios fiscales 2002 y 2004 e intereses

resarcitorios e impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- de los períodos 7/02 a 9/04, con más sus intereses resarcitorios.

Las costas se imponen a la vencida.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en cuanto determina el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2002 y 2004 y el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- de los períodos 7/02 a 9/04, todo ello con más sus intereses resarcitorios, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9a. Nominación (cfr. art. 184, 2do. párrafo, ley 11.683 -t.o. vigente- y art. 52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.26 12:31:35 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.26 13:09:26 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.26 13:09:27 -03:00