Causa Nº 6.145/2013 "TECNOBRA S.A. (TF 19.022-I) contra D.G.I."

Buenos Aires, 15 de abril de 2014.

VISTOS:

Estos autos caratulados: "Tecnobra S.A. (TF 19.022 -I) contra D.G.I.", venidos en recurso del Tribunal Fiscal;

Y CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 793/799 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: 1) rechazar la excepción de nulidad planteada por la recurrente, con costas; 2) confirmar las resoluciones de la AFIP-DGI apeladas en autos por las que se determinaron el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales octubre y noviembre de 1995; el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1996; así como las sanciones impuestas; 3) confirmar la resolución por la que se determinó el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, por los meses mayo, junio, julio, agosto, octubre y noviembre de 1995.

II. Que para resolver de ese modo sostuvo, en síntesis, que:

a) Cabía desestimar la nulidad articulada, pues en las notificaciones efectuadas por empleados judiciales, las actas labradas por los funcionarios fiscales hacen plena fe de su contenido. Por lo tanto, su validez solamente podía ser atacada mediante el procedimiento específico establecido por ley de redargución de falsedad en sede judicial, lo que no había sucedido en el caso bajo examen.

b) Correspondía rechazar el argumento vertido por la actora sobre la cuestión referida al bloqueo fiscal, pues la última declaración del impuesto a las ganancias presentada al inicio de la fiscalización había sido la del período fiscal 1996 y esa era la que debía tomarse como período base.

c) Era correcto el ajuste practicado sobre la base de admitir que no fueron realizadas las operaciones con las firmas proveedoras examinadas para no computar el crédito fiscal del IVA y la deducción en el impuesto a las ganancias correspondientes a los casos observados, pues no se había podido establecer quiénes habían sido los verdaderos destinatarios de las erogaciones ni la efectiva realidad de las operaciones, constituyendo una maniobra por la que se había perjudicado al Fisco Nacional.

d) La concurrencia de varios factores precisos y concordantes habían llevado a formar la convicción de hallarse en presencia de operaciones fraguadas por la apelante para disminuir la carga fiscal que le correspondía soportar, sin que la recurrente hubiese arrimado elementos para desvirtuar la pretensión tributaria.

f) Con relación a la determinación efectuada sobre salidas no documentadas y la multa aplicada, consideró, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tenía 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 daba lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley 11.683.

e) Correspondía confirmar la sanción aplicada respecto de los ajustes que se consideraron procedentes por cuanto se había configurado la conducta descripta en los incisos a, y b, del artículo 47 de la ley 11.683.

III. Que, disconforme con esta decisión, la actora dedujo recurso de apelación a fs. 802, el que fundó a fs. 809/826.

Afirma, en primer término, que es erróneo el criterio adoptado por el *a quo* en lo que hace a las operaciones impugnadas por entender que no se demostró la prestación de los servicios. Por el contrario, manifiesta que con la prueba que aportó pudo acreditar en forma clara y contundente la relación completa de la operatoria, pues se comprobó la existencia de los proveedores, las facturas emitidas y los pagos efectuados según la documentación respaldatoria de remitos y recibos de pagos de los proveedores agregados a fs. 247 y 260 del cuerpo II IVA, y que no fueron objetados.

Respecto a la prueba informativa, se agravia por considerar que la resolución hace prevalecer los dichos de los proveedores expuestos en declaraciones testimoniales por sobre otros testimonios, resaltando la declaración del Jefe de la División Pavimento del Municipio de Morón Mauricio Muñoz, dada su calidad de funcionario público. Asimismo, analiza las declaraciones juradas de cada uno de los testigos, comparando éstas con las que hubieran prestado ante la División Fiscalización, marcando las diferencias.

Por otro lado, aduce que la pericia contable demostró la correspondiente declaración en los registros contables pertinentes. Y la de ingeniería demostró la cantidad de materiales que insumió la pavimentación de la Av. Ratti destacando lo que sería una correlación entre la cantidad de materiales necesarios para hacer la obra y los comprados apropiables a aquélla.

En ese sentido, expresa que de excluirse las adquisiciones de las facturas impugnadas existiría un faltante de arena del 59% es decir, que faltaría más de la mitad de la arena para realizar la obra y, además, piedra en un 21%, cemento en un 21% y hierro en un 49%. Es decir, si se excluyeran por inexistentes las compras correspondientes a las facturas impugnadas, la obra no habría podido ser realizada.

Aduce que el sentenciante hace responsable a Tecnobra SA por las obligaciones que habría incumplido el proveedor cuestionado. Afirma que ha obrado de buena fe, no pudiendo al Administración impugnar el crédito fiscal computado que, conforme surge de las actuaciones, fue abonado debidamente a los proveedores.

Sostiene que si se reconoce la existencia de las obras realizadas, el Fisco no puede hacerla responsable de la falta de cumplimiento por parte de éstos de las obligaciones fiscales que le atañen, pues las operaciones existieron, los pagos fueron efectuados y las facturas correspondientes cumplen con los requisitos de la Resolución General 3419. Recalca que las facturas fueron emitidas cumpliendo con los requisitos exigidos por el Fisco, y que los proveedores no tenían observación alguna.

Enfatiza que las facturas de Juan Onorato y Tecnodiseño SA fueron incluidas en la base apócrifa a partir del año 1999, es decir con posterioridad a las operaciones comerciales que con ellos entabló en 1995.

Por último, se agravia de la aplicación del supuesto de salidas no documentadas, así como de la imposición de la multa en los términos del art. 46 de la ley 11.683.

IV. Que la actividad principal declarada por la empresa es la de construcción de obra pública. En los actos apelados se hace constar que, sobre la base de los elementos y datos recabados durante la fiscalización, se objetaron los comprobantes emitidos por Tecnodiseño SA, Rosampla de Ricardo C. Santo, Casa Juan Onorato y Safón SA.

V. Que, en el informe final de inspección (fs. 49/51, cpo 1, de las ganancias) la administración fiscal detectó irregularidades respecto de cada uno de los proveedores observados, indicándose que la empresa realizaba trabajos de Obra Pública para el Municipio de Morón, que todos los egresos eran de importantes montos abonados en efectivo, que la empresa no poseía libro de Caja, y que tales operaciones habían sido negadas por los emisores de las facturas observadas.

Al examinar a los proveedores involucrados, los verificadores señalaron que:

- Respecto del proveedor Tecnodiseño, al presentarse los inspectores en el domicilio de la sociedad, pudieron constatar que en el libro IVA Ventas no se encontraban registradas las operaciones con Tecnobra SA; que en el F. 446/B del período fiscal 1997, de fecha 5/9/97 se declaraba que las facturas tipo A 0000-00000601 al 0000-00000800 a esa fecha no habían sido utilizadas, llevando el comprobante observado el número 0000-00000622 (fs. 63 cpo 1 IVA); y que al serle exhibido, la empleada que los atendió habría manifestado desconocerlo al igual que a la firma recurrente (ver acta del 28/11/97 agregada a fs. 77/77 vta, actuaciones citadas).

- Respecto del proveedor Ricardo Cirilo Santo, al concurrir a la dependencia fiscal en respuesta al requerimiento cursado, manifestó que no poseía libros de IVA compras e IVA ventas ni talonarios de facturas; que trabajaba en su casa ayudando a su mujer o realizando tareas de limpieza en el vecindario. Desconocía a la empresa Tecnobra SA y a sus integrantes; y que no tenía ni habría tenido relación con

ella. Asimismo desconoció la fotocopia de la factura que los funcionarios fiscales le exhibieron en tal oportunidad a nombre de “Rosampla de Ricardo C. Santo” y negó que fueran emitidas por él, no obstante reconocer que se encontraba inscripta ante la Afip (fs. 78/80 cpo. 1 IVA).

- Con relación al proveedor Juan Onorato, en el acta labrada por los inspectores que concurrieron al domicilio del nombrado, se dejó constancia que allí funcionaba un corralón de materiales; que el Sr. Onorato era titular de la empresa; que había exhibido talonarios de Facturas tipo A siendo la última boleta del día 26/3/98 correspondiente al nº 0000-00007565 del 5/6/95 a nombre de Tecnobra; el Sr. Onorato la había desconocido y negado haber emitido tal comprobante; y que no confeccionaba sus facturas a máquina. Aclaró que el diseño era similar a las que utilizaba hasta 1994 donde debió reimprimir por nuevas normas impositivas; que no poseían la fecha de inicio de actividades y que la imprenta era distinta, que y les exhibió la factura de dicha numeración sin utilizar aún. Asimismo, puso a disposición de los actuantes el Libro IVA Ventas en el que las registraciones comenzaban el mes de octubre de 1996 y aportó copias de los registros de dicho libro correspondientes al mes de agosto de 1995 donde no existían ventas asentadas a la firma Tecnobra SA como así tampoco coincidían los números de facturas utilizadas (fs. 212/213 cpo 2 IVA).

- Por último, con relación a Safón SA, que el Fisco no pudo localizarla; que el domicilio consignado en la factura observada era coincidente con el domicilio fiscal y que le fue informado a los inspectores que dicha sociedad se habría mudado; que la correspondencia se devolvía, poniendo de resalto que de la consulta del número de CUIT de la imprenta consignada al pie de la factura no surgían datos relativos a ella; y que de la información que surgía de la base de datos del organismo, dicho proveedor declaraba débitos fiscales muy inferiores a los facturados (vide fs. 180 cpo 1 IVA y fs. 88/89 cpo.1 ganancias).

VI. Que, tal como lo dispone el art. 33 de la ley 11.683 (t.o. vigente); *“… todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas”.*

En el *sub lite*, las registraciones contables no se encuentran respaldadas por la documentación pertinente en la medida en que se impugnaron las facturas, con lo cual carecen de valor probatorio suficiente.

Por lo expuesto, las facturas aportadas de ningún modo resultan documentación fehaciente para acreditar las operaciones cuestionadas, por cuanto no resultó probada la prestación real de los servicios, ni el circuito económico de los bienes y de pago.

Por ello, y toda vez que los agravios de la actora no logran desvirtuar los fundamentos de la decisión recurrida, corresponde desestimarlos.

VII. Que, frente a las impugnaciones efectuadas, la actora acompañó copias de las constancias de inscripción ante la AFIP del Sr. Ricardo Santo y de las firmas Safrón y Tecnodiseño, circunstancia que no ha sido negada por ellos, así como tampoco cuestionada por el ente fiscal. Por lo demás, respecto a las copias simples de órdenes de trabajo en las que se autorizaría a intervenir en la obra al contratista, ellas no tienen certificación alguna, careciendo de la debida fuerza probatoria. Por otro lado, si bien el Sr. Muñoz –inspector de la Municipalidad de Morón- dijo reconocerlas y que correspondían al libro de órdenes de servicios archivados en el expte. de la obra, también expuso que sólo servían como constancia de los subcontratistas que la empresa Tecnobra haría concurrir para llevar a cabo la obra, pero puso especial énfasis en señalar que la Municipalidad no se hacía cargo de los subcontratistas y que Tecnobra era quien debía responder por ellos de acuerdo con lo establecido en el pliego de bases y condiciones. Es decir, que tales “órdenes de servicio” sólo servían para poner en conocimiento de cómo Tecnobra realizaría la obra que le fue adjudicada pero de acuerdo con lo allí expresado queda claro que la Municipalidad no realizaba control alguno respecto de si los subcontratistas allí denunciados efectivamente eran los que hacían el trabajo.

En cuanto a la prueba informativa, los datos suministrados por los oficiados no aportan mayores precisiones sobre la cuestión planteada, pues, en el caso de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, a fs. 599/600 informa que del sistema informático no ha sido posible establecer que existan causas en ese fuero. Al respecto, cabe destacar que el Fisco no formula objeciones contra los nombrados sino que lo que cuestiona es la veracidad de las facturas atento el desconocimiento formulado por tres de ellos y la imposibilidad de localizar al restante y los datos obrantes en la base de datos del organismo fiscal.

Respecto a lo informado por la AFIP en cuanto a que los proveedores involucrados presentaron las declaraciones jurada del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 1997, 1998 y 1999, éstos ejercicios resultan ajenos a la cuestión traída a resolver, por lo que tales datos resultan irrelevantes.

En cuanto a las pericias de ingeniería y contable producidas (fs. 657/664 y 665/676), tampoco resultan hábiles para acreditar la veracidad de las operaciones. El Fisco no desconoció la realización de obras viales por parte de Tecnobra ni tampoco objetó las magnitudes de los insumos utilizados a tal fin, sino que cuestionó los efectos impositivos otorgados a pagos realizados en concepto de supuestas operaciones que carecían del debido respaldo documental.

El informe contable no pudo dilucidar el circuito de los pagos realizados. En efecto, los peritos mencionaron que fueron realizados en su mayoría en efectivo o cheques pero no dieron más precisiones sobre ellos, resultando inconducentes para probar la realidad económica de las operaciones impugnadas.

Por último, el Sr. Ricardo Cirilo Santos reiteró los dichos vertidos en sede administrativa en cuanto a desconocer a Tecnobra SA como así también a las facturas y recibos exhibidos, remarcando que tales comprobantes no le pertenecían como tampoco la firma allí inserta.

VIII. Que, en efecto, 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 de las facturas 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.

IX. Que, toda vez que la actora no ha logrado destruir las conclusiones a las que arribó el Fisco a través de la inspección realizada ni acreditar la real existencia de las operaciones, corresponde confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal sobre el punto.

X. Que, en cuanto a la sanción impuesta respecto de las determinaciones del impuesto al valor agregado y ganancias, la conducta de la actora de declarar operaciones inexistentes para computar mayor crédito fiscal y deducir mayores gastos, denota una maniobra por la que se omitió ingresar los tributos en su justa medida, que queda incluida en el art. 46 de la ley 11.683, por lo que también corresponde confirmar la sanción resuelta por el *a-quo*.

A ello cabe agregar que no se advierten motivos para reducir la sanción impuesta por el Fisco, máxime si se tienen en cuenta los hechos y montos involucrados y que la actora presentó declaraciones juradas que intentó respaldar con facturas apócrifas, no registró facturas y notas de crédito, y computó retenciones superiores a las reales con el fin de pagar un menor impuesto que el debido.

Por ello, también corresponde rechazar las quejas sobre este punto.

XI. Que, en relación con los agravios referidos a las “salidas no documentadas” es preciso señalar que el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias dispone que cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del 35%.

Por su parte, el art. 38 de la citada ley prevé que no se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior en los casos en que el Fisco presuma que los pagos

hubiesen sido efectuados para adquirir bienes, o que por su monto no llegasen a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

XII. Que, 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 percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (Fallos: 323:3376).

XIII. Que, en el caso, los instrumentos acompañados por la actora no resultaron aptos para determinar las operaciones comerciales realizadas, por lo que, en tales circunstancias, resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias ya que, tal como lo señaló la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 326:2987, 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.

XIV. Que no es el Fisco quien debe demostrar la inexistencia de las operaciones, sino el contribuyente quien tiene la carga de acreditar su existencia, extremos que no se dan en el caso de autos. Por ello, corresponde rechazar los agravios de la actora sobre este punto.

XV. Que, por último, resta tratar el recurso de apelación de honorarios interpuesto a fs. 806 contra la regulación obrante a fs. 801/ vta.

En atención a lo establecido en los artículos 6°, 7°, 9°, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839; y ponderando la naturaleza del juicio, su monto, la trascendencia de la cuestión debatida y la calidad y eficacia de las labores desarrolladas durante las tres etapas que tuvo el proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, corresponde CONFIRMAR los emolumentos fijados en favor de la representación letrada del Fisco Nacional en tanto sólo fueron apelados por altos. También corresponde CONFIRMAR los honorarios de la perito contadora Analía López Ledesma y del perito ingeniero Oscar del Hoyo.

Asimismo, corresponde REGULAR los honorarios de la representación de la parte demandada por su actuación profesional ante esta instancia (confr. contestación de agravios de fs. 832/838), en la suma de pesos trece mil trescientos ($ 13.300) (arts. 6º, 9º, 10, 14, 37 y 38 de la ley 21.839, modif. por ley 24.432).

Por todo lo expuesto, SE RESUELVE: confirmar la resolución apelada, con costas (art. 68 CPCCN) y regular los honorarios por la actuación en la Alzada en los términos que surgen del considerando XV.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

ROGELIO W. VINCENTI

JORGE EDUARDO MORÁN

MARCELO DANIEL DUFFY