

019519



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-122018779-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 11 de Noviembre de 2022

Referencia: Expediente N° 41.376-I, caratulado "ROSEGA S.A. " s/ recurso de apelación" sentencia

En la ciudad autónoma de Buenos Aires, se reúnen los Vocales de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma. Nominación), Claudio Esteban Luis (Vocal titular de la 8va. Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal titular de la 9na. Nominación), a fin de resolver en el expediente N° 41.376-I, caratulado "ROSEGA S.A. " s/ recurso de apelación" - impuesto a las ganancias-salidas no documentadas-.

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 55/64 vta. la sociedad anónima Rosega interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 24 de octubre de 2014, suscripta por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Centro, en la que se determinó de oficio su obligación respecto del impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- por el periodo fiscal julio de 2008, se calcularon intereses resarcitorios y se aplicó una multa, con sustento en el artículo 46 de la ley 11.683.

Manifiesta que a partir de la fiscalización que le fuera oportunamente practicada mediante orden de intervención N° 652.290 el organismo recaudador determinó que las erogaciones efectuadas por la actora como pago de operaciones al proveedor América Textil SRL por la suma de \$ 25.001,63, importaron una salida de fondos no documentada en los términos del art. 37 de la ley del gravamen.

Indica que una de las tareas desarrolladas por el proveedor es la venta al por mayor de tejidos, insumos que resultan necesarios para el desarrollo de su actividad consistente en la venta de prendas y accesorios de vestir. Es por ello que, conforme a lo dispuesto en el art. 55 del decreto reglamentario de la referida ley, las compras oportunamente impugnadas fueron realizadas con el fin de obtener ganancia gravada.

Señala que el juez administrativo basa sus argumentos en la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa proveedora, sin haber valorado de forma fehaciente la prueba que acredita la existencia de las operaciones cuestionadas.

Afirma que al momento de celebrarse dichas operaciones, América Textil SRL se encontraba inscripta ante la AFIP-DGI, no figuraba en la base de proveedores apócrifos y sus comprobantes contaban con los requisitos de

validez requeridos para su confección. En este sentido, puntualiza que las facturas han sido pagadas con cheques conforme a la normativa vigente y que luego, estos fueron endosados a terceros.

Sumado a ello, destaca haber brindado los datos necesarios para la localización del Sr. Juan Ramón Amarilla, quien en su calidad de Socio Gerente del proveedor reconoció el referido vínculo comercial con la actora.

Subsidiariamente, entiende que no corresponde la aplicación de la multa impuesta por considerar que la conducta reprochada resulta atípica a los fines del art. 46 de la ley de rito, así como tampoco la aplicación de la presunción del art. 47 inciso b) de la mencionada, siendo que los datos inexactos endilgados a su parte no configuran una grave incidencia en la determinación del impuesto en comparación con el volumen de compras efectuadas por el período fiscal cuestionado.

Finalmente, con sustento a las razones de hecho y derecho que expuso, la prueba que ofrece y la jurisprudencia que invoca, peticiona que se revoque la resolución apelada en todas sus partes, con expresa imposición de costas. Formula reserva de caso federal.

A fs. 75/83vta. el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso oportunamente conferido y acompaña las actuaciones administrativas antecedentes de la presente causa.

Sostiene que la contribuyente no alegó ni propuso ningún medio de prueba a fin de acreditar la capacidad económica y operativa de la supuesta proveedora, siendo esto el fundamento de la impugnación de la veracidad de las facturas.

En este sentido, señala que no se demostró que las erogaciones efectivamente hayan sido afectadas a la provisión de telas y que tuvieran como destinatario a la supuesta proveedora.

Que respecto a la sanción aplicada en autos, menciona que la contribuyente perjudicó al Fisco Nacional mediante la omisión del pago oportuno del gravamen en razón de haber presentado las declaraciones juradas consignando datos inexactos que no reflejan su situación impositiva real.

Finalmente, se opone a la prueba ofrecida por la contraria y con sustento a los argumentos que esgrime y la jurisprudencia que invoca, peticiona se confirme la resolución apelada y se impongan costas a cargo de la apelante. Hace reserva de caso federal.

A fs. 91/91vta. se dispone la apertura a prueba concediéndose la prueba informativa ofrecida por la recurrente, la que se encuentra agregada a fs. 105. A fs. 116 se elevan los autos a consideración de la Sala "C", a fs. 126/128 obra el alegato producido por el Fisco Nacional, no habiendo hecho uso la actora del derecho acordado a fs. 120. A fs. 130 se pasan los autos para dictar sentencia.

II.- Que conforme surge de las actuaciones administrativas oportunamente acompañadas, la administración fiscal procedió a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente, dando origen a la orden de intervención N° 652.290. Como resultado de la auditoría practicada se procedió a impugnar las operaciones realizadas con varios proveedores, entre ellos la sociedad de responsabilidad limitada América Textil, comunicando la finalización de la fiscalización mediante F.8900. Ante tal circunstancia, la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro procedió a dictar la resolución 252/2014, por la que se determina de oficio a la recurrente el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas-, conforme lo dispuesto en el artículo 37 de la ley del gravamen, respecto del período julio de 2008.

En efecto, el juez administrativo consideró que América Textil SRL no percibió el importe de las operaciones cuestionadas, desconociendo el real beneficiario de las salidas de fondos. Para alcanzar tal conclusión se valió de una serie de indicios, a saber: a) no estaba inscripta como empleadora; b) no posee bienes registrables; c) no abonó ningún pago por los impuestos en los que se halla inscripta ante el organismo recaudador; d) posee una cuenta corriente en el banco Santander Río S.A. cuyas últimas operaciones datan de octubre de 2008.

Por su parte, los agravios de la actora se centran en cuestionar el carácter de apócrifas de las operaciones que justifican el gasto declarado en el impuesto a las ganancias vinculadas a las facturas Nos. 0001-00000048 y 0001-00000049 y el recibo N° 00000006 por el monto total de \$ 25.001,63.

III.- Que en primer término resulta menester analizar el tratamiento otorgado por la ley de impuesto a las ganancias a las salidas no documentadas. Conforme lo preceptúa su artículo 37, *"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"*.

Que 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.

IV.- 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 en julio de 2008, vinculadas con las operaciones impugnadas, realizadas con América

Textil SRL y a las que se les aplicó la alícuota del 35% como pago definitivo.

La actora se dedica a la venta al por menor de prendas y accesorios de vestir N.C.P. excepto calzados y artículos de marroquinería y según surge de los antecedentes administrativos, el proveedor cuestionado tiene como actividad principal la "Fabricación de productos textiles N.C.P" y como secundaria, la "Venta al por mayor de tejidos (telas)", esta última vinculada a la tarea desarrollada por la actora y coincidente con los conceptos facturados. Asimismo, no se encuentra incluido dentro de la base de proveedores apócrifos (conf. Instrucción General N° 748/2005 (DI PYNF).

Respecto de la operatoria realizada, surge que las registraciones contables obrantes a fs. 401 vta. (libro subdiario de IVA COMPRAS, del cuerpo principal III de impuesto a las ganancias), están respaldadas por las facturas Nos. 0001-0000048 y 0001-0000049 de fecha 28/07/2008

En efecto, las mismas corresponden a operaciones de compra de telas "Ftsia. camisería" equivalentes a las sumas de \$ 12.529,55 y \$ 12.472,08, respectivamente, cuyos datos consignados en los remitos Nos. 001-00000051 y 001-00000052 coinciden con los artículos allí detallados (ver fs. 427/ 431- Cpo. Ppal. III, impuesto a las ganancias). En consecuencia, dicha operatoria fue cancelada mediante los cheques propios de pago diferido Nos. K-09657887, K-09657888, K-09657889 y K-09657890, emitidos el día 31 de julio de 2008 a nombre de América Textil S.R.L. y cuyos reversos se encuentran endosados a través de una firma ológrafa sin aclaración junto con un sello que consigna: "AMÉRICA TEXTIL SRL y SOCIO GERENTE" (ver. fs. 63/70 , cpo. Proveedor America Textil SRL, a.a.).

Que sobre este punto, es importante destacar que quien revestía la calidad de socio gerente durante los periodos cuestionados era el Sr. Juan Ramón Amarilla. Por este motivo, fue citado en sede administrativa a fin de prestar declaración testimonial, en la que admitió haber realizado las operaciones impugnadas con la rubrada y que su firma es la consignada en los cheques mencionados precedentemente, así como también en el RECIBO N° 00000006 de fecha 31 de julio de 2008 (ver fs. 721/724, Cpo IV impuesto a las ganancias).

Que del referido recibo, surge que la actora detalló la correspondiente retención en el impuesto a las ganancias por el monto de \$ 173,25, el que fuera informado al organismo recaudador conforme a lo dispuesto en la RG (AFIP) 830/2000 (ver fs. 92/92 , cuerpo proveedor América Textil SRL).

En relación con la imprenta San Miguel Artes Gráficas -de Marta Hisse (CUIT: 27-03695968-7), la misma se encuentra inscripta ante el organismo fiscal, figura en los registros de imprentas habilitadas (Hab.Municipal:50691-1998) y reconoció haber realizado dichos comprobantes. Conforme acta obrante a fs. 55 del cuerpo "proveedor América Textil", la AFIP-DGI al apersonarse observa que si bien el código de autorización de impresión que consta en las facturas tipo "A" no coincide con el otorgado por el organismo recaudador, el obrante en el código de barras es el correcto.

Por otra parte, la actora canceló las referidas facturas a través del sistema bancarizado, emitiendo cheques a favor del proveedor observado confeccionados de acuerdo con lo prevista por la ley 24.452 en forma cruzada (arts. 44 y 45) y luego endosados por éste a terceros. Que si bien el Fisco Nacional manifiesta que ninguno de los valores consignado en los mencionados cheques fue depositado o cobrado por la proveedora, en el reverso de estos puede comprobarse que fueron endosados por ésta y finalmente, cobrados los días 7, 12, 20 y 26 de noviembre de 2008 según lo informado por el Banco Credicoop Coop Ldo., por las firmas: "TNFIN SOC. DE BOLSA S.A. - SANTIAGO MONCAYO, FIRMA DE APODERADO CTA. 0013 321917 - HSBC BANK ARGENTINA"; "SOCIEDAD DE BOLSA MIRAFLORES S.A., FIRMA DE APODERADO CC 4703278/5-

BANCO FRANCÉS"; "ASOCIACIÓN MUTUAL SUIPACHA DE PRODUCTORES Y EMPRESARIOS ARGENTINOS", FIRMA DE AUTORIZADO CUIT: 30-70972085-2 CTA. CTE. 0110049643- BANCO DE LA NACIÓN ARGENTINA" y "KEITER S.A., FIRMA DE APODERADO, CTA. CTE. 00000220/36- BANCO DE LA NACIÓN ARGENTINA" (ver fs. 62/70, Cpo. proveedor América Textil SRL).

Por ello, las operaciones realizadas con el proveedor se encuentran efectivamente abonadas mediante cheques propios, los que según surge de los datos recabados por la administración, fueron endosados por éste a terceros.

En consecuencia, se encuentra acreditado el libramiento de cheques por el importe de las operaciones realizadas, constando a través de la facturación cuestionada cual fue la contraprestación que la actora recibió e individualizando al verdadero beneficiario de las erogaciones, mas allá de quienes nominalmente recibieron los fondos.

Sentado lo expuesto, se advierte que en el caso de autos se encuentra acreditada la salida de fondos, a través del libramiento de los cheques a nombre de la firma impugnada, así como los beneficiarios de tales fondos.

Ante tales circunstancias y bajo las pautas legales e interpretativas precedentemente reseñadas no se considera correcto el accionar fiscal, por lo que corresponde revocar la resolución apelada, con costas.

El Dr. Luis dijo:

1.-Que adhiere al voto de la Vocal preopinante.

2.- Que dicha adhesión y por la forma en que se resuelve, deviene inoficioso me expida respecto de los intereses resarcitorios y la multa aplicada.

El Dr. Vicchi dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal instructora.

Por ello, SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada en todas su partes, con costas.

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

Digitally signed by Claudio Esteban Luis
Date: 2022.11.09 16:31:05 -03:00

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

Digitally signed by Juan Carlos Vicchi
Date: 2022.11.11 13:51:37 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.11 14:28:36 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental
Electronica
Date: 2022.11.11 14:28:37 -03:00