GANANCIAS. SALIDAS NO DOCUMENTADAS. PAGO MEDIANTE CHEQUES PROPIOS. DEMOSTRACIÓN DE EXISTENCIA DE LA OPERACIÓN, DE LA NECESIDAD DEL GASTO Y DEL BENEFICIARIO. REVOCA CRITERIO FISCAL

PARTE/S:	La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo
TRIBUNAL:	Corte Sup. Just. Nac.
SALA:	-
FECHA:	12/09/2023
JURISDICCIÓN	Nacional

Buenos Aires, 12 de septiembre de 2023

Vistos los autos: "La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a cuyos fundamentos corresponde remitir por razones de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario planteado por la parte actora, se revoca la sentencia apelada y se hace lugar a la demanda en los términos expuestos en el presente. En atención al modo en que se decide, declárase inoficioso un pronunciamiento del Tribunal en el remedio federal deducido por el Fisco Nacional. Costas por su orden en atención al modo en que se resuelve (art. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

VO-/- -/-TO DEL SEÑOR VICEPRESIDENTE DOCTOR DON CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

Considerando:

1º) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) determinó de oficio el impuesto a las salidas no documentadas de La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A. (en adelante, "La Segunda ART") y le aplicó la multa establecida en el art. 46 de la ley 11.683. Sostuvo que los servicios de traslado de trabajadores siniestrados facturados por el proveedor Shoshana S.A. entre el 26 de julio de 2007 y el 18 de junio de 2008 habían sido prestados por un proveedor oculto, razón por la cual Shoshana S.A. no podía ser considerado el verdadero beneficiario de los pagos efectuados por la actora.

2º) Que el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la determinación del impuesto y redujo la multa al mínimo legal. Sostuvo que existían serios reparos para aceptar que los servicios hubiesen sido prestados por el proveedor impugnado en cuanto se encontraba acreditado que se trataba de un sujeto sin la capacidad operativa, patrimonial y económica necesaria para efectuar las operaciones comerciales registradas por la actora. Concluyó en que las facturas impugnadas no permitían identificar al verdadero proveedor y beneficiario de las erogaciones. Respecto de la multa, sostuvo que correspondía reducirla al mínimo legal en ausencia de una valoración concreta de los hechos por parte de la AFIP que justificasen graduarla en tres veces el impuesto omitido, así como en la ausencia de antecedentes sumariales.

3º) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto al impuesto y revocó la multa. Sostuvo que no había quedado acreditado fehacientemente que el proveedor impugnado hubiese sido el prestador efectivo de los servicios de traslado. Concluyó en que los agravios esgrimidos por la actora no rebatían debidamente las conclusiones del Tribunal Fiscal referidas a la falta de prueba de dicho extremo. En cuanto a la multa, sostuvo que la AFIP había omitido especificar los motivos por los cuales calificó a la conducta de la actora como defraudatoria. Agregó que el art. 15 de la ley 11.683 solo autoriza a aplicar la multa en los casos en que los volantes de pago poseyeran omisiones, errores o salvedades, por lo que la inexistencia de los referidos volantes obstaba a la configuración de la infracción defraudatoria endilgada a la actora.

4º) Que contra dicha sentencia ambas partes interpusieron sendos recursos extraordinarios que fueron concedidos en cuanto se discute la interpretación de normas de carácter federal y denegados en lo relativo a la arbitrariedad y a la gravedad institucional atribuidas a la sentencia apelada.

La Segunda ART se agravia del impuesto a las salidas no documentadas determinado por la AFIP. Sostiene que se encuentra en discusión la interpretación del art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias y la jurisprudencia de este Tribunal sobre la materia. Asimismo, se agravia de que la sentencia apelada es arbitraria al apartarse de las constancias de la causa y fundarse en aseveraciones dogmáticas. Al respecto, sostiene que el proveedor impugnado, Shoshana S.A., contaba con capacidad para prestar los servicios de traslado que habían sido prestados además a otras nueve compañías aseguradoras. Destaca que adoptó todos los medios legales para que el beneficiario del pago fuera individualizado. Señala que la propia AFIP reconoció que todos los cheques emitidos a favor del proveedor impugnado habían sido confeccionados con la cláusula "no a la orden", "cruzados" y con la leyenda "para acreditar en cuenta" y que fueron entregados para gestionar su cobro, percibiendo el proveedor impugnado la suma correspondiente a cada uno de los cheques, descontadas las correspondientes comisiones. Afirma que no le son imputables las observaciones de la AFIP respecto del proveedor impugnado ya que la inspección se inició tres años después de la prestación de los servicios y de haber cesado la relación comercial con aquel.

La AFIP se agravia de la revocación de la multa dispuesta por la cámara. Rechaza que haya omitido meritar en el acto determinativo de oficio las razones por las cuales concluyó en que la actora había obrado en fraude al Fisco. Sostiene que resulta aplicable la presunción de la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, prevista en el inc. b del art. 47 de la ley 11.683, debido a que la documentación respaldatoria y sus respectivas registraciones contenían datos que no coincidían con lo efectivamente acontecido. Agrega que el art. 15 de la ley 11.683

equiparó al impuesto a las salidas no documentadas con cualquier otro impuesto en lo que hace a su forma de determinación e ingreso. Rechaza que dicha norma autorice a aplicar la sanción prevista en el art. 46 de la ley 11.683 solo en los casos en que los volantes poseyeran omisiones, errores o salvedades.

5º) Que el recurso extraordinario interpuesto por la actora resulta admisible pues se ha cuestionado la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas federales —leyes 11.683, 20.628, 20.091 y 24.452, sus disposiciones reglamentarias y modificatorias— y la sentencia definitiva ha sido contraria al derecho que la recurrente funda en ellas (art. 14, inc. 3º, ley 48).

Cabe destacar que la cámara concedió dicho recurso extraordinario solo en lo que respecta a la inteligencia de normas federales, rechazándolo en lo relativo a la arbitrariedad y a la gravedad institucional atribuidas a la sentencia apelada. Al no haberse interpuesto queja alguna a su respecto, este Tribunal carece de jurisdicción para examinar los agravios fundados en la arbitrariedad y en la gravedad institucional, toda vez que la apelación extraordinaria fue expresamente denegada por el tribunal recurrido en este aspecto (Fallos: 313:1391; 317:1342; 318:141; 319:1057; 321:1997; 322:1231, entre otros).

6º) Que se encuentra en discusión si resulta aplicable el impuesto a las salidas no documentadas establecido en el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias —ley 20.628, t.o. en 1997— respecto de pagos efectuados a un proveedor en concepto de servicios efectivamente prestados.

7º) Que el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias vigente al momento de los hechos establece que “[c]uando 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 definitivo”.

El Tribunal ha interpretado en el precedente “Red Hotelera Iberoamericana S.A.” (Fallos: 326:2987) 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”, considerando 18).

8º) Que el impuesto a las salidas no documentadas se perfecciona cuando quien realiza la erogación impugnada no haya probado la necesidad del gasto. Ello surge sin dificultad de la letra de la norma en cuanto dispone que “[c]uando 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 (...) estará sujeta al pago de la tasa del 35% (treinta y cinco por ciento) que se considerará definitivo” (el subrayado pertenece al Tribunal).

La norma bajo análisis regula dos supuestos diferentes pero unidos por un mismo presupuesto legal: por un lado, la autorización para deducir pagos carentes de documentación y, por el otro, la aplicación del impuesto a las salidas no documentadas al sujeto pagador. Para que el contribuyente pueda deducir un gasto indocumentado en el impuesto a las ganancias la norma le exige que pruebe por otros medios que la erogación “ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas”, siendo esta prueba definitiva también para determinar si se configura o no el impuesto a las salidas no documentadas respecto de erogaciones destinadas al pago de servicios. Si el contribuyente no cumple con la carga de la prueba relativa a la necesidad de una erogación indocumentada se produce un doble efecto consistente en que “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 la inversa, la prueba de la necesidad del gasto determina lógicamente la autorización para deducir el gasto “y además” que no resulte aplicable el impuesto a las salidas no documentadas.

9º) Que cabe destacar que en supuestos en los que el Fisco determina de oficio el impuesto a las salidas no documentadas con fundamento en la existencia de facturas apócrifas, este Tribunal ha concluido que basta con que el contribuyente demuestre la necesidad del gasto impugnado para evitar la aplicación del impuesto a las salidas no documentadas. Al respecto, ha sostenido que “frente a la impugnación que el Fisco Nacional realizó de la documentación en trato, basada en razones sustantivas y no en meras cuestiones formales (...) estaba a cargo del contribuyente el deber de individualizar al beneficiario de las salidas no documentadas no sólo nominalmente, sino también por medio de la acreditación de la realidad de los servicios prestados (Fallos: 326:2987, cons. 17º).

En este caso, y a mero título de ejemplo, probando los de atención médica que alega haber recibido su personal en la planta, o bien demostrando la realización de las entrevistas preocupaciones y sus resultados, así como exhibiendo las conclusiones de las tareas de control de ausentismo que afirmó que fueron efectivamente llevadas a cabo, etc., entre otras múltiples probanzas a su disposición y que, contrariamente a lo que era menester, omitió emplear en la forma que expresamente lo habilita el art. 37 de la ley del tributo”.

En virtud de lo expuesto, el Tribunal concluyó en que “ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional —quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad— el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado), carga con la que no cumplió, por lo que (...) su suerte adversa en esta controversia queda definitivamente sellada” (CSJ 135/2009 (45-I)/CS1 “Interbaires S.A. TF 15.828-I c/ DGI”, sentencia del 27 de septiembre de 2011).

Por lo tanto, si tal como aconteció en esta causa ante la impugnación del Fisco el contribuyente probó que las erogaciones habían sido efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, dicha circunstancia resulta definitiva para que no se configure el impuesto a las salidas no documentadas. En efecto, en la determinación de oficio recurrida la AFIP concluyó en que los servicios de traslado de trabajadores siniestrados habían sido efectivamente prestados conforme los detalles aportados por la actora que se correspondían con las facturas emitidas por el proveedor Shoshana S.A., razón por la cual admitió la deducción de dicho gasto en el impuesto a las ganancias.

10) Que, en razón del modo en el que se resuelve, resulta inoficioso emitir pronunciamiento en el recurso extraordinario interpuesto por la AFIP en el que se agravia de la revocación de la multa dispuesta por la cámara en concepto del impuesto a las salidas no documentadas.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario interpuesto por la parte actora, se revoca la sentencia apelada y se hace lugar a la demanda en los términos expuesto en el presente. En atención al modo en que se decide, declárase inoficioso un pronunciamiento del Tribunal en el recurso extraordinario deducido por

el Fisco Nacional. Costas por su orden en atención al modo en que se resuelve (art. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

DISI/--/--/DENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Considerando:

Que los recursos extraordinarios son inadmisibles (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se los desestima. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Suprema Corte

- I -

A fs. 201/204, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al ratificar parcialmente la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, confirmó la resolución 209/14 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario I de la AFIP-DGI en cuanto había determinado de oficio el impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas de la actora, pero revocó la multa que allí había sido impuesta.

La AFIP, para fundar su acto, desconoció los pagos que La Segunda ART había efectuado a su proveedor de servicios de traslado Shoshana S.A. -que luego cambió su denominación social a Guedaie S.A.- entre el 26/07/2007 y el 18/06/2008.

Para así decidir, indicó que el instituto de "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, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio.

Explicó que los instrumentos acompañados por la actora en esta causa no resultaron aptos para demostrar la veracidad de las operaciones comerciales realizadas con su proveedor Shoshana S.A., puesto que -tal como señaló el Fisco oportunamente- si bien no se impugnó el gasto efectuado por el contribuyente, no quedó acreditado fehacientemente que dicha empresa haya sido la efectiva prestadora de los servicios de traslado, por lo que, en tales circunstancias, resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias (ley 20.628, t.o. 1997, LIG en lo sucesivo).

En cuanto a la multa que había sido impuesta con fundamento en el art. 46 de la ley 11.683 (t.o 1998), indicó que dicha infracción requiere, para configurarse, que se demuestre la intención de engañar u ocultar por parte del infractor, extremo cuya prueba le incumbe al Fisco.

Sin embargo, sostuvo que el ente recaudador no había cumplido con tal exigencia pues omitió especificar correctamente los motivos por los que se calificaba la conducta enrostrada de ese modo, en especial si se tiene en cuenta que la "salida no documentada" no constituye por sí misma un ilícito tributario, dado que éste se produce cuando se efectúa una deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o se computa incorrectamente un crédito fiscal en el IVA.

Añadió que el art. 15 de la ley 11.683 sólo autoriza a aplicar la sanción prevista en el art. 46 de ese plexo legal en los casos en que los volantes poseyeran omisiones, errores o salvedades, situación que no se verifica en la especie.

- II -

Disconformes, ambas partes interpusieron sendos recursos extraordinarios, la actora a fs. 205/225 y el demandado a fs. 229/250, que fueron concedidos en cuanto se discute la interpretación de normas de carácter federal y denegados en lo relativo a la arbitrariedad y a la gravedad institucional endilgadas al pronunciamiento (cfr. fs. 279).

- III -

La actora, en su recurso extraordinario, esgrime que quedó probado que Shoshana S.A. contaba con capacidad para prestar el servicio de transporte a nueve compañías aseguradoras, que sus facturas son claramente identificables y se integran en todos los casos con los vouchers que sirvieron de apoyo documental a cada traslado.

Con relación a los pagos, indica que se encuentra acreditado -por reconocimiento de los propios inspectores de la AFIP- que todos los cheques emitidos por La Segunda ART a favor del proveedor observado fueron confeccionados de acuerdo a la ley del cheque 24.452 con la cláusula "no a la orden" (art. 6º), "cruzados" (arts. 44 y 45) y con la leyenda "para acreditar en cuenta" (art. 46).

Añade que los inspectores también constataron que Shoshana S.A. entregó dichos cheques, para gestionar su cobro, a Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda. y que, como resultado de tal gestión, la primera ingresó a su caja la suma correspondiente a cada uno de ellos, descontadas las correspondientes comisiones imputadas a la gestión.

De esta forma, asevera que se ha identificado a Shoshana S.A. como el verdadero beneficiario de los pagos, según resulta del objeto y finalidad de las cláusulas "no a la orden", "cruzados" y con la leyenda "para acreditar en cuenta" impresas en todos los cheques entregados, y que ello prueba la operación económica realizada.

Destaca que La Segunda ART adoptó todos los medios legales para que el beneficiario del pago del cheque fuera siempre identificado e individualizado, que cualquier otra derivación posterior del instrumento de pago es ajena a su parte y reviste para ella la condición establecida en el arts. 513 y 514 del Código Civil (art. 1.733 Código Civil y Comercial).

Indica que la inspección fue iniciada el 17/08/2011 respecto de los ejercicios fiscales 2007 y 2008, vale decir, tres años después de haber sido prestado el servicio y de haber cesado la relación comercial con su proveedor, por lo cual la ausencia de dicho prestador en su domicilio fiscal a esa fecha, o la detección en otros comitentes del proveedor de numeración de facturas no consistentes, o la emisión de facturas gemelas, constituye a su respecto un caso de fuerza mayor y/o fortuito que no le es imputable.

En estos términos, considera que la sentencia recurrida debe ser revocada, pues ignora lo dispuesto en el art. 37 de la LIG, en el art. 163 -inc. 5º- del CPCCN, en los arts. 163 a 184 del Código de Comercio (ley 2.637), en el art. 29 de la ley 20.091 y en los arts. 6º, 44, 46, 47 y 50 de la ley 24.452.

- IV -

Por su parte, el Fisco Nacional, en su recurso extraordinario, se agravia de la revocación de la multa que había sido impuesta en la resolución determinativa de oficio.

Denuncia que la Cámara eludió los preceptos expresamente establecidos por diversas normas de carácter federal, al ignorar o minimizar el principio constitucional de legalidad tributaria pues, en lo que se refiere a la interpretación otorgada a las normas involucradas, se omite por completo el espíritu de las mismas, desvirtuando el valor probatorio de las constancias de autos que demuestran que la apelante ha incurrido en una conducta dolosa pasible de la sanción prevista en los arts. 46 y 47, inc. b), de la ley 11.683.

Niega que el Fisco haya omitido especificar en su resolución determinativa los motivos por los cuales la conducta de la firma configura la defraudación endilgada pues en el tercer párrafo de la pág. 24 de dicho acto se consignó: "... continuando con el análisis de la conducta desarrollada por la rubrada y en atención de no existir prueba en contrario que le permitan acreditar las operaciones que aquí se cuestionan, cabe concluir que la misma se ajusta a la descripción del hecho inferente contenido en el inciso b) del artículo 47 del cuerpo normativo citado..., en razón de haberse verificado que la documentación respaldatoria y sus respectivas registraciones, contienen datos que no coinciden con lo efectivamente acontecido, lo que inciden gravemente en la determinación de la materia imponible -no sólo por el elevado número de operaciones declaradas con el proveedor bajo trato en el período en curso, sino también por los montos supuestamente operados, encontrándose el mismo, entre los proveedores a quienes le efectúan mayores retenciones en el Impuesto a las Ganancias-, situación comprobada que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco".

Asevera que la operatoria descrita en el informe final de inspección demuestra que la apelante desplegó un actuar contrario a las normas específicas que regulan la liquidación del tributo y cuya consecuencia, directa e indefectible, es la alteración de la base imponible y por ende el no ingreso del impuesto en su justa medida.

Por otra parte, indica el art. 15 de la ley 11.683 no hizo sino equiparar el instituto de las "salidas no documentadas" con cualquier otro impuesto en lo que hace a su forma de determinación e ingreso, por lo que ante el incumplimiento de pago se debe actuar tal como se lo hace respecto de otros tributos, debiendo analizarse la actitud asumida por el contribuyente, sea que se haya actuado con culpa o con dolo, según se observe en cada caso en particular. Por ello, rechaza que el art. 15 de la ley procedimental autorice, como lo sostuvo la Cámara, sólo a aplicar la sanción prevista en el art. 46 de esa ley en los casos en que los volantes poseyeran omisiones, errores o salvedades.

- V -

Considero que ambos recursos extraordinarios son formalmente procedentes, pues se ha cuestionado la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas federales -leyes 11.683, 20.628, 20.091 y 24.452, sus disposiciones reglamentarias y modificatorias- y la sentencia definitiva ha sido contraria al derecho que los recurrentes fundan en ella (art. 14, inc. 3º, ley 48).

Advierto que la Cámara concedió ambos recursos extraordinarios sólo en lo que respecta a la inteligencia de normas federales, mientras que los rechazó en lo concerniente tanto a la existencia de un supuesto de arbitrariedad cuanto a la gravedad institucional denunciada (cfr. fs. 279).

Al no haberse interpuesto queja alguna a su respecto, considero que esa Corte carece de jurisdicción para examinar los agravios fundados en la arbitrariedad y en la gravedad institucional, toda vez que la apelación extraordinaria fue expresamente denegada por el tribunal recurrido en este aspecto (Fallos: 313:1319; 317:1342; 318:141; 319:1057; 321:1997; 322:1231, entre otros).

Sentado lo anterior, pienso que un orden lógico impone examinar, en primer lugar, los agravios de la actora relativos a la precedencia de la determinación de oficio practicada puesto que, de prosperar, se tornaría inoficioso estudiar los planteos del Fisco para oponerse a la revocación de la multa dispuesta por la Cámara.

- VI -

La primera cuestión se ciñe, entonces, a dilucidar si es correcta la aplicación del instituto de las salidas no documentadas contemplado en el art. 37 de la LIG respecto de los pagos que la actora realizó a su proveedor Shoshana S.A. entre el 26/07/2007 y el 18/06/2008, tal como lo dispuso la resolución 209/14 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario I de la AFIP-DGI.

En este sentido, es pertinente recordar que en Fallos: 326:2987, V.E. estableció que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de aquella norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien la 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.

De lo expuesto se colige que ambos aspectos -la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación- adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto.

Como se explicó en Fallos: 323:3376, aquella previsión ha sido adoptada 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...".

Adelanto que, en mi parecer, la falta de concurrencia de los extremos exigidos en los precedentes antes citados, impiden la aplicación del referido instituto en esta causa. - VII -

En lo atinente a la debida identificación de los beneficiarios, el Fisco Nacional tuvo por acreditado:

a) Que el cambio de razón social de Shoshana S.A. a Guedaie S.A. se procesó el 12/09/2008 (cfr. respuesta de la Dirección Regional Palermo de la AFIP-DGI por nota 1.109/12 que obra a fs. 266/269 del cuerpo anexo I "Análisis operaciones Guedaie S.A." de las actuaciones administrativas. En adelante, "cuerpo anexo I").

b) Que todos los cheques relevados por la inspección habían sido confeccionados por La Segunda ART con las cláusulas "no a la orden", "cruzados" y con la leyenda "para acreditar en cuenta" (fs. 179, cuarto párrafo, del informe final de inspección y fs. 545/598 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas).

c) Que, de los registros del subdiario de ingresos y egresos de La Segunda ART, surge la efectiva salida de los fondos para abonar a Shoshana S.A. mediante el empleo de cheques propios y las correspondientes retenciones del impuesto a las ganancias y del impuesto sobre los ingresos brutos (fs. 182, primer párrafo, y fs. 184, tercer párrafo, del informe final de inspección).

d) Que, según consta en la inscripción de Guedaie S.A. a la AFIP -con sello receptor del 12/09/08- y al Convenio Multilateral, aportados en copia por La Segunda ART al Fisco, el Sr. Zacarías García Retituto era el presidente de esa sociedad (fs. 422/427 del anexo I de los antecedentes administrativos).

e) Que Shoshana S.A. entregó los cheques emitidos por La Segunda ART, para gestionar su cobro (descuento), a Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda. (fs. 181, cuarto párrafo, del informe final de inspección).

f) Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda. reconoce que recibió los cheques de Shoshana S.A. para gestionar su cobro, adjuntó los comprobantes de liquidación de dichas operaciones, acompañó una copia del contrato social de su cliente y señaló al Sr. Zacarías García Retituto como su presidente (cfr. fs. 181, cuarto párrafo, del informe final de inspección y fs. 841 a 873 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas).

g) Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda., a su vez, entregó dichos cheques para gestionar su cobro a la Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos y a la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda. (cfr. fs. 180, último párrafo, y fs. 181 del informe final de inspección).

h) Finalmente, la Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos y la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda. entregaron esos cheques al Banco BI Creditanstalt S.A., quien informó que los cheques librados a favor de Shoshana S.A. o Guedaie S.A., "...se corresponden a operaciones de cheques negociados por clientes e instrumentados con contratos de cesión" (cfr. fs. 180 in fine del informe final de inspección y fs. 603 a 771 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas, subrayado agregado).

i) Para sustentar su repuesta al requerimiento cursado por la FIP, el Banco BI Creditanstalt S.A. acompañó copia de cada uno de los contratos de cesión suscriptos con la Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos y a la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda., en cuyos anexos figuran los cheques entregados por La Segunda ART y objeto del pedido de información del ente recaudador (cfr. fs. 601 a 771 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas).

j) Que de los 187 cheques librados en total por La Segunda ART sobre su cuenta corriente del BBVA Banco Francés para pagar a Shoshana S.A. por sus servicios, 186 fueron cobrados en operaciones de descuento en el Banco BI Creditanstalt S.A. De ellos, 114 valores fueron entregados por la Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos y los restantes 72 por la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda. (fs. 180, quinto párrafo, del informe final de inspección).

k) Que, según afirman los inspectores, de la respuesta brindada por el Banco BI Creditanstalt S.A. surge "...un detalle conteniendo la identificación completa de la operación en la cual fue incluida cada cheque involucrado y copia de los correspondientes contratos de cesión celebrados con sus clientes donde se encuentran incluidos los valores referenciados" (fs. 180, tercer párrafo, del informe final de inspección. Subrayado, agregado).

Desde esta perspectiva, el argumento del Fisco fundado únicamente en que el 99,46% del importe de los cheques, pese a que fueron emitidos para depositar en cuentas del proveedor, terminaron en mutuales y cooperativas (resolución determinativa de oficio, fs. 278 de los antecedentes administrativos, primer párrafo) muestra, en mi parecer, su endeblez, pues el ente recaudador no especifica, como era menester para fundar su acto administrativo, las reglamentaciones que habría transgredido La Segunda ART al efectuar los pagos a Shoshana S.A. en la forma que lo hizo.

Por el contrario, observo que el contribuyente empleó medios idóneos para individualizar a Shoshana S.A. como verdadero beneficiario de los pagos, identificar a sus eventuales cesionarios ("no a la orden"), asegurar que el cheque sea cobrado por un sujeto que posee cuenta bancaria ("cruzado") e impedir el pago en efectivo del título, que sólo podía ser abonado por medio de asientos contables ("para acreditar en cuenta"), aspectos finalmente corroborados por la respuesta del Banco BI Creditanstalt S.A., quien confirmó que los cheques que fueron entregados por la firma Shoshana S.A., "... se corresponden a operaciones de cheques negociados por clientes e instrumentados con contratos de cesión" (subrayado, agregado).

Desde Fallos: 275:83, al examinar una norma análoga al art. 37 de la LIG -como lo era el art. 34 de la ley del impuesto a los réditos- el Tribunal explicó: "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" (criterio reiterado en Fallos: 323:3376, cons. 6º, subrayado agregado).

Bajo este prisma, no habiendo sido cuestionada la corrección del instrumento (cheque no a la orden, cruzado y para acreditar en cuenta) empleado por La Segunda ART para individualizar al beneficiario de sus pagos, la ulterior cesión de los valores por parte de este último -procedimiento cuya legalidad tampoco ha sido objetada- resulta un hecho posterior y ajeno a la voluntad del actor, carente de aptitud jurídica para obligarlo a cancelar el impuesto a las ganancias que corresponde a su proveedor (arg. Fallos: 275:83 y 323:3376, entre otros).

- VIII -

Respecto de la demostración de la causa de la erogación, no es objeto de controversia:

a) Que los arts. 20, 26 y 30 de la ley 24.557 obligan a las ART a otorgar, en forma íntegra y oportuna, las prestaciones en especie hasta la curación completa del trabajador damnificado o mientras subsistan los síntomas incapacitantes.

b) Que la Superintendencia de Riesgos del Trabajo (SRT) consideró que el adecuado traslado del trabajador es parte integrante del otorgamiento de dichas prestaciones en especie, motivo por el cual procedió a su reglamentación por resolución (SRT) 133/04, vigente durante los períodos fiscales ajustados por el Fisco.

c) En dicho reglamento se estableció que las ART serán responsables del gerenciamiento del sistema de traslado de los trabajadores damnificados desde, hasta y entre el domicilio de los prestadores que otorgarán la atención sanitaria respectiva y de la implementación de los medios para llevarlos a cabo (cfr. art. 3º).

d) Que la AFIP constató, a través de los empleadores del personal siniestrado y cubierto por La Segunda ART, "...que efectivamente los sujetos siniestrados fueron trasladados conforme los detalles aportados por la contribuyente" (resolución

determinativa de oficio, fs. 281, primer párrafo, de las actuaciones administrativas).

e) Así, se tuvo por comprobado que el domicilio declarado ante el empleador, según la ficha de personal aportada, era coincidente con el domicilio de origen y destino de los traslados facturados por Shoshana S.A. (ver fs. 178/179 del informe final de inspección y fs. 517/539 y 540 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas).

f) Que en cada comprobante de traslado -voucher- se consignó la siguiente información: a) número del CUIL de la persona que sufrió el siniestro; b) fecha del traslado; c) horario; d) identificación del paciente; e) origen y destino del viaje; f) cantidad de horas afectadas por esperas; g) kilómetros recorridos; h) gastos adicionales (peajes, etc.); i) total en pesos. La Segunda ART aportó más de 4.500 de esos registros (fs. 433/455 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas y fs. 177/178 del informe final de inspección).

g) Que de esos 4.500 registros de traslados de trabajadores damnificados, la inspección seleccionó 1.900, identificó a sus empleadores y verificó que tales empleadores tenían contrato vigente con La Segunda ART en los períodos estudiados (fs. 456/486 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas y fs. 178, tercer párrafo, del informe final de inspección).

h) Que Shoshana S.A. estuvo sujeta a retención del impuesto a las ganancias por parte de nueve compañías de seguros y ART, a saber: ART Liderar S.A.; Compañía Argentina de Seguros Victoria S.A.; Horizonte Compañía Argentina de Seguros Generales S.A.; HSBC-La Buenos Aires Seguros S.A.; La Meridional Compañía Argentina de Seguros S.A.; La Segunda ART S.A.; Prevención ART S.A.; QBE ART S.A. y Reconquista ART S.A. (fs. 171 del informe final de inspección).

i) Que, entre esas nueve compañías, el Fisco pidió información sólo a dos: Compañía Argentina de Seguros Victoria S.A. y La Meridional Compañía Argentina de Seguros S.A. (fs. 171, sexto párrafo, del informe final de inspección).

j) Que, en respuesta a ese requerimiento, La Meridional ART informó a la AFIP que también había contratado a Shoshana S.A. para que prestara el servicio de traslado mediante remises y taxis de los pacientes afectados por accidentes laborales o enfermedades profesionales, adjuntó el detalle de las operaciones solicitadas y copia de los antecedentes obrantes en el legajo de apertura de cuenta del proveedor, aportando estos dos últimos elementos mediante soporte magnético (fs. 173/174 del informe final de inspección y fs. 277 a 316 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas).

Unido a lo anterior, es necesario poner el foco en el cumplimiento por parte de Shoshana S.A. de las normas vigentes sobre emisión de facturas respecto de los servicios aquí cuestionados, su inscripción como contribuyente y su sujeción a los regímenes de retención y percepción. Al respecto, el ente recaudador tuvo por acreditado:

a) Que los códigos de autorización de impresión para las facturas tipo "A" y "B" de Shoshana S.A. fueron otorgados por la AFIP conforme a las verificaciones efectuadas a través de la página web del organismo, los que coinciden con una autorización vigente (fs. 172 y fs. 238/9 del anexo I de las actuaciones administrativas).

b) Que Shoshana S.A. no estaba incluido en la base de facturas apócrifas de la AFIP-DGI (fs. 2 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas).

c) Que, en tales condiciones, los inspectores afirmaron que "...es de presumirse que efectivamente los sujetos siniestrados conforme a los detalles suministrados por La Segunda ART se corresponden con las facturas emitidas por GUEDAIE S.A..." (fs. 433/455, 517/539 y 540 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas y fs. 179 del informe final de inspección. El subrayado no pertenece al original).

d) Que Shoshana S.A. estuvo sujeta a retención del impuesto a las ganancias por las nueve compañías de seguros y ART detalladas anteriormente (fs. 171 del informe final de inspección).

e) Que esas nueve compañías representaron el 100% de las retenciones practicadas a Shoshana S.A. (fs. 171 del informe final de inspección y fs. 43/50 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas).

f) Que Shoshana S.A. es una de las firmas con mayores retenciones de impuesto a las ganancias informadas y, por ende, de pagos efectuados a proveedores según surge de la base "e-Fisco Ret-Per Ganancias por Informante" (fs. 967 del anexo I de las actuaciones administrativas e informe final de inspección, fs. 183, primer párrafo).

Así las cosas, observo que las constancias obrantes en los propios antecedentes administrativos no sólo individualizan nominalmente al beneficiario de los pagos, sin dejar dudas sobre su identidad e inscripción ante la AFIP, sino que también permiten colegir la realidad y sustancia de los servicios que la ART actora estaba obligada a prestar a los empleados de sus clientes, como lo concluyeron los propios inspectores actuantes (arg. Fallos: 326:2987, cons. 17°).

- IX -

Sentado lo anterior, pienso que los restantes fundamentos brindados por el Fisco y confirmados por la sentencia recurrida para aplicar el art. 37 de la LIG resultan notoriamente insuficientes.

En primer lugar, la AFIP manifiesta que Shoshana S.A. no poseía inmuebles ni rodados, no tenía cuentas bancarias ni declaraba empleados en relación de dependencia, por lo cual no puede afirmarse que los traslados hayan sido efectivamente realizados por ella (resolución determinativa de oficio, fs. 281/282 de los antecedentes administrativos).

En tal sentido, considero que asiste razón a la actora cuando indica que tales circunstancias no autorizan a concluir, indefectiblemente, que una agencia de remises carece de capacidad operativa o económica para ejercer el comercio y ejecutar la actividad del transporte de pasajeros cuando su desarrollo es acreditado por otros medios.

En efecto, en lo atinente al circuito financiero seguido por los cheques emitidos por La Segunda ART, sostiene el Fisco que si dichos valores no fueron incorporados al patrimonio de Shoshana S.A., sea adquiriendo bienes o insumos destinados a realizar su actividad, resulta incierto que haya podido prestar los servicios que se consignan en las facturas que emitió (resolución determinativa de oficio, fs. 286, primer y segundo párrafo, de los antecedentes administrativos). Sin embargo, omite el Fisco que, según la acreditado en autos, Shoshana S.A. entregó esos valores "para gestionar su cobro", lo que conduce, precisamente, a la solución opuesta, esto es, que los importes allí consignados se incorporaron a su patrimonio luego del descuento practicado por Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda. en concepto de gastos generales por tal gestión (cfr. fs. 181, quinto párrafo, del informe final de inspección).

Denuncia también el organismo recaudador que, fruto de la información requerida a terceros, detectó que Shoshana S.A. tenía inconsistencias en la numeración de sus facturas y que, del relevamiento practicado con las recibidas por La Segunda ART, surgió la existencia de 24 comprobantes duplicados con La Meridional S.A. y 35 con Compañía Argentina de Seguros Victoria S.A. (resolución determinativa de oficio, fs. 278 de los antecedentes administrativos y fs. 175 del informe final de inspección). Esgrime también que la última declaración jurada presentada por Shoshana S.A. es del 2007 y no consta pago alguno a la AFIP.

Sin embargo, es claro que dichas irregularidades no le son imputables a La Segunda ART y nada encuentro en la LIG -ni tampoco indican norma concreta alguna los representantes de la demandada- que otorgue al Fisco la posibilidad de aplicar el instituto de las salidas no documentadas a un contribuyente por el solo hecho de que se detecte la falta de presentación y pago de las declaraciones juradas de su proveedor o incumplimientos formales de éste en las facturas emitidas a otros clientes.

Más aún cuando Shoshana S.A. no estaba incluido en la base de facturas apócrifas de la AFIP-DGI (fs. 2 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas) y las facturas tipo "A" y "B" que emitía contaban con los códigos de autorización de impresión otorgados por el ente recaudador (fs. 172 y fs. 238/9 del anexo I de las actuaciones administrativas).

Idéntica conclusión se impone, en mi parecer, respecto de las observaciones del ente recaudador fundadas en que la inspección no encontró a Shoshana S.A. ni en su domicilio fiscal ni en el comercial, que tampoco pudo hallar a sus socios ni a su presidente, y que los últimos integrantes de la sociedad no se encontraban inscriptos ante la AFIP y sólo poseían CUIL. Agrega el Fisco, en tal sentido, que en el año 2018 Shoshana S.A. cambió su denominación y se inscribió bajo la única actividad de venta al por menor en kioscos, polirrubros y comercios no especializados.

Para estudiar tales cuestionamientos, debe recordarse que la inspección se inició el 17/08/2011 y se verificaron operaciones realizadas, como mínimo, tres años antes, entre el 26/07/2007 y el 18/06/2008 (cfr. informe de inspección, fs. 185).

Bajo este prisma, resulta evidente que las vicisitudes experimentadas por el proveedor Shoshana S.A. y sus representantes legales luego de transcurridos tres años de las operaciones observadas (modificaciones en el domicilio fiscal o comercial, inscripción ante la AFIP, cambio en la actividad desarrollada) carecen de aptitud para jurídicas a su contratante La Segunda generar ART, consecuencias quien no está obligada a supervisar el comportamiento fiscal o comercial de sus proveedores una vez finalizadas las prestaciones contratadas.

Como ya sostuvo este Ministerio Público en la causa registrada en Fallos: 336:70, cuyos términos V.E. compartió e hizo suyos: "Tengo para mí que lo sostener lo contrario conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de las obligaciones formales de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, como dije, sin ley que así lo autorice".

En efecto, no puede caber duda en cuanto a que el Fisco, al haber constatado la falta de presentación de las declaraciones juradas o el pago del tributo por parte de un proveedor de la actora, debió haber puesto en ejercicio las potestades y facultades conferidas por el ordenamiento -en particular, las de los arts. 33, 35 y cc. de la ley de rito fiscal-, para lograr dilucidar la auténtica situación tributaria de aquél y perseguir el cobro de la acreencia que le correspondiera, tal como lo obliga la Constitución Nacional en cuanto recaudador de las rentas públicas (arts. 99, inc. 10, y 100, inc. 7º) sin que pueda admitirse, como indebidamente lo pretende aquí, involucrar a un tercero en violación al principio de reserva de ley en materia tributaria (Fallos: 312:912; 318:1154; 319:3400; 321:366; 326:3168, entre muchos otros).

- X -

Dada la solución que aquí se propicia, estimo que deviene inoficioso el tratamiento del recurso extraordinario interpuesto por el demandado a fs. 229/250.

- XI -

Por lo hasta aquí expuesto, considero que corresponde revocar la sentencia apelada en cuanto confirmó parcialmente la resolución 209/14 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario I de la AFIP-DGI y declarar inoficioso el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional.

Cita digital: EOLJU198025A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.