

LOS TRASLADOS DE ACCIDENTADOS LABORALES, LAS ART Y LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS SEGÚN LA AFIP.

Por el Dr. Amadeo E. Traverso

“La ley, la Constitución, el gobierno, son palabras vacías, si no se reducen a hechos por la mano del juez, que, en último resultado, es quien los hace ser realidad o mentira”. D. Juan Bautista Alberdi- Bases.-

Introducción. Algunos aspectos particulares del caso. El Dictamen de la Procuración General de la Nación. La correcta identificación del/los beneficiario/s. La correcta identificación de la causa de la erogación. Conclusiones del Dictamen. Consideraciones finales.

El caso que vamos a comentar a continuación se perdió en instancia administrativa, ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) y también ante la Sala IV de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal. Interpuesto el Recurso Extraordinario Federal (REF), ya radicado el expediente ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) con fecha 08 de septiembre de 2020 obtuvo dictamen del Ministerio Público, Procuración General de la Nación, bajo la pluma de la Dra. Mercedes Laura Monti.

A este trascendental documento nos referiremos a continuación.

Introducción.

Durante el año 2011 la AFIP/DGI realizó innumerables fiscalizaciones sobre empresas cuyo objeto social y especialidad es el de actuar como Aseguradoras de Riesgos del Trabajo, conforme a los términos de la ley 24.557 (y modificatorias) y la ley 20.091. Tales fiscalizaciones tuvieron por fin al Impuesto a las Ganancias, Salidas no Documentadas, por erogaciones efectuadas en el período 26/07/2007 y el 18/06/2008, ambos inclusive, con fundamento en el art. 37 LIG, relacionadas a traslados de damnificados por riesgos del trabajo mediante la utilización de remises o automotores de alquiler con chofer.

A esa fecha -según los registros administrativos consultados- fueron inspeccionadas las siguientes aseguradoras:

- Aseguradora de Riesgos del Trabajo LIDERAR S.A.
- Compañía Argentina de Seguros VICTORIA S.A.
- HORIZONTE, Cía. Arg. de Seguros Generales S.A.
- HSBC LA BUENOS AIRES Seguros S.A.
- LA MERIDIONAL, Cía. Arg. de Seguros S.A.
- LA SEGUNDA A.R.T. S.A.
- PREVENCION A.R.T. S.A.
- QBE A.R.T. S.A.
- RECONQUISTA A.R.T. S.A.

Nos referiremos a continuación al caso de LA SEGUNDA que es precisamente en el que nuestro Estudio -con la colaboración del Estudio MOAR & ASOC.-, ha intervenido en las diversas instancias administrativas y judiciales, en particular ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN).

La AFIP/DGI consideró aplicable el instituto de salidas no documentadas a los pagos efectuados por la fiscalizada a la firma Shoshana SA. (Proveedor), después -por cambio de denominación social- Guedaie SA durante el período transcurrido entre el 26/07/2007 al

18/06/2008 al considerar que las operaciones supuestamente celebradas con la proveedora Guedaie SA/Shoshana SA, en realidad no fueron concertadas en cabeza de aquellas.

El proveedor del Servicio había operado con cada una de las entidades aseguradoras mencionadas más arriba.

En sede administrativa, el Fisco tras rechazar la totalidad de las pruebas ofrecidas dicta resolución disponiendo: (1) Determinar de oficio la materia imponible y el tributo resultante de la responsable LA SEGUNDA ASEGURADORA DE RIESGOS DE TRABAJO SA, relativo al Impuesto a las Ganancias -Salidas no Documentadas- por las erogaciones efectuadas durante el período transcurrido entre el 26/07/2007 y el 18/06/2008 -ambos inclusive-, conforme se desprende del Anexo 1, adjunto a la vista conferida el 25/06/2014 -notificada el 02/07/2014 de acuerdo al procedimiento previsto por el artículo 100, inciso e) de la Ley 11.683 (t.o. vigente) del que surge el saldo de impuesto a favor de esta AFIP-DGI que asciende a la suma de PESOS UN MILLON CIENTO VEINTISEIS MIL NOVENTA Y UNO CON TREINTA Y UN CENTAVOS (\$ 1.126.091,31).

(2) Liquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la deuda determinada en la presente resolución los cuales ascienden a un total de PESOS DOS MILLONES TRESCIENTOS SETENTA MIL QUINIENTOS VEINTICINCO CON CINCUENTA Y DOS CENTAVOS (\$ 2.370.525.52), los cuales han sido calculados hasta el 28/11/2014, procediendo en consecuencia su ajuste hasta el momento en que se verifique el efectivo pago del tributo adeudado. Cabe aclarar que se consideró que la fecha de vencimiento del ingreso se producía, en virtud de lo normado por la Resolución General 893/2000 (AFIP), luego de quince días hábiles administrativos de producida la erogación correspondiente.

(3) Aplicar una multa por las infracciones cometidas, de las que se da cuenta en los Considerandos precedentes, que asciende a PESOS TRES MILLONES TRESCIENTOS SETENTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS SETENTA Y TRES CON NOVENTA Y TRES CENTAVOS (\$ 3.378.273,93), conforme se detalla seguidamente:

El total de la determinación, incluyendo todos los rubros ascendió al importe de \$ 6.875.482,45

Presentado el caso ante el TFN, este procedió a confirmar en todos sus términos la resolución dictada por el Fisco Nacional.

Apelada la sentencia intervino la Sala IV de Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal quien procedió a confirmar el fondo de la cuestión, pero dispuso revocar la multa en su totalidad.

En otras palabras, las facturas emitidas por el proveedor fueron consideradas apócrifas a los fines del impuesto.

Algunos aspectos particulares del caso.

De las constancias y verificaciones realizadas por los inspectores fiscales como de la circularización de pedidos de informes realizados por los mismos a entidades privadas y públicas, resultó prueba que permitió establecer las condiciones bajo las cuales el proveedor prestó su servicio a las distintas entidades aseguradoras con las que operó.

1.-) La firma GUEDIARE S.A. se encontraba inscripta ante la AFIP con el CUIT 33-70312283-;

2.-) Se verifico que la firma Provedora presentó las DDJJ del IVA correspondientes al período 01/2001 al 12/2011 con valores declarados en cero, no obstante, los funcionarios de la AFIP establecen con base a la información proporcionada por LA MERCIONAL que al no estar informada la facturación del proveedor en el CITI Compras, se debía presumir que los comprobantes registrados son facturas tipo B.

3.-) Se verifica también que el citado proveedor presentó la última DDJJ del impuesto a las ganancias correspondientes al período fiscal 2007 en la que exterioriza un resultado impositivo de \$ 216.084 determinando un impuesto de \$ 75.629,63 el cual es íntegramente absorbido por las retenciones computadas arrojando un saldo a su favor de \$ 2.643,60.

4.-) Se constata que el 100% de los agentes de retención informados en los años 2007 a 2010 son Compañías de Seguros (en total NUEVE),;

5.-) Se constata que Proveedor emitía facturas tipo "B" las que en su extremo superior izquierdo poseen el logo de QTM ARGENTINA y la denominación SHOSHANA S.A. con domicilio comercial en calle Saavedra 742, 2° piso de CABA. Los conceptos facturados responden en todos los casos a traslados de pacientes, consignándose la leyenda "Según VOUCHER y detalle adjunto" (.).

6.-) Constatan además que los Códigos de Autorización de Impresión para las facturas tipo "B" y "A", los que fueron dados por la AFIP conforme a verificaciones efectuadas a través de la página Web del Organismo, coincidiendo los mismos con una autorización.

7.-) Se constata que en el lapso 07/02/2007 al 06/2008 el total facturado por el Proveedor ascendió a la suma de \$ 3.332.938,10.

8.-) Del Informe final de Inspección resultó la verificación del cambio de razón social de SHOSHANA S.A. a GUEIDAE S.A. con fecha de proceso del 12/09/2008.

9.-) Se constata que la totalidad de las facturas emitidas por el Proveedor fueron pagadas por LA SEGUNDA mediante la entrega de cheques.

10.-) Con la documentación presentada por el contribuyente se confeccionan papeles de trabajo con el detalle de las facturas verificando los inspectores que en cada comprobante - VOUCHERS- se consigna la siguiente información:

- a) Número del CUIL del siniestrado;
- b) Fecha del traslado;
- c) Horario;
- d) Identificación del paciente;
- e) Origen y destino;
- f) Cantidad de horas afectadas por esperas;
- g) Los kilómetros recorridos;
- h) Gastos adicionales (peajes, etc.);
- i) Total en pesos.

Se contabilizan más de 4500 registros.

11.-) Los inspectores verifican a través de los empleadores de personal siniestrado por las contingencias propias de la ley de riesgos del trabajo, la veracidad de los traslados realizados. En tal sentido se comprueba que el domicilio declarado ante el empleador según la ficha de personal aportada, es coincidente con el domicilio de origen y/o destino de los traslados facturados por el Proveedor.

12.-) Los propios funcionarios actuantes de la AFIP reconocen que "... es de presumirse que efectivamente los sujetos siniestrados conforme a los detalles suministrados por LA SEGUNDA se corresponden con las facturas emitidas por el Proveedor...". No obstante, a renglón seguido afirman: "...no puede afirmarse que esos traslados hayan sido hechos por la proveedora toda vez que la misma no posee vehículos aptos para esa tarea, no declara personal y no hay indicios de subcontratación por los períodos analizados.

13.-) Al analizar el circuito financiero los inspectores verifican que todos los cheques emitidos por LA SEGUNDA para pagar las facturas del proveedor del servicio fueron confeccionados a nombre de SHOSHANA S.A., incluyendo la cláusula NO A LA ORDEN y que fueron CRUZADOS y con la leyenda PARA ACREDITAR EN CUENTA.

14.-) Verifican también que los cheques emitidos por LA SEGUNDA, entregados al Proveedor fueron entregados por ésta última a los efectos de gestionar su cobranza, a la firma SUMACREDIT COOP. DE CREDITO, CONSUMO Y VIVIENDA LTDA., la que requerida por los funcionarios actuantes, acompaña copia del contrato social de la proveedora, denunciando como su presidente al Sr. GARCIA RETITUTO ZACARIAS (Ver. Fs. 841/873 del Cuerpo Anexo I de las actuaciones administrativas AFIP').

15.-) Los funcionarios actuantes afirmaron que: "... es de presumirse que la contribuyente efectivamente debió hacerse cargo de los traslados del personal siniestrado de sus clientes, conforme surge de las planillas y detalles adjuntos (VOUCHERS) a las facturas emitidas por el Proveedor toda vez que se verificó respecto de estos sujetos que:

- a) Se encontraban trabajando en relación de dependencia -los siniestrados- en una empresa con contrato (de AFILIACIÓN) vigente con LA SEGUNDA;
- b) En fechas coincidentes con las efectivización de los traslados, los sujetos sufrieron siniestros vinculados al trabajo (en ocasión de sus tareas o in itinere) que fueron debidamente denunciados ante la aseguradora;
- c) Los domicilios de origen y destino de los traslados guardan relación con los domicilios declarados por el personal siniestrado a sus respectivos empleadores;
- d) La liquidación en pesos de cada traslado o viaje resulta razonable y calculado de acuerdo a prácticas habituales ya que contempla un importe fijo por kilómetro recorrido y por tiempo de espera, efectuándose el recupero de los gastos de peaje;

16.-) De acuerdo a las verificaciones efectuadas sobre los registros del Subdiario de Ingresos y Egresos y de las propias comprobaciones efectuadas respecto de los cheques que se habrían utilizado para cancelar las operaciones con la proveedora, los fondos efectivamente egresaron de la fiscalizada, utilizando como medio de pago la emisión de cheques propios.

17.-) No obstante los inspectores también afirman que:

- a) Que la proveedora no posee ningún tipo de vehículo registrado a su nombre;
- b) Que la proveedora no declara empleados en relación de dependencia;

- c) Que no se comprobaron constancias que la proveedora haya subcontratados los servicios;
- d) Que los fondos pagados por LA SEGUNDA al proveedor nunca fueron aplicados para la cancelación de compras y/o gastos propios de su actividad;
- e) Que los VOUCHERS y liquidaciones adjuntas a las facturas emitidas por SHOSHANA S.A. no poseen un membrete que pueda identificar quién efectuó los traslados;
- f) LA SEGUNDA no posee contrato firmado con SHOSHANA S.A. ni existe registro y/o constancia de su alta como proveedor;
- g) Que no se pudo identificar quien retiraba los cheques en nombre del proveedor.

El Dictamen de la Procuración General de la Nación.

En la tarea por dilucidar si fue correcta la aplicación del instituto de las salidas no documentadas del art. 37 de la LIG respecto a los pagos efectuados por el contribuyente al proveedor, la Dra. Monti recordó que en Fallos: 326:2987, la CSJN. 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.*

Concluyó entonces 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 integra 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...”*.

Fue entonces que afirmó: *“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”*.

La correcta identificación del/los beneficiario/s.

En lo atinente a la debida identificación de los beneficiarios, el Dictamen de la Procuración recordó que, 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 administrativas).

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 AFIP, 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).

La correcta identificación de la causa de la erogación.

Respecto de la demostración de la causa de la erogación, sostuvo la Procuradora, 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°).

Conclusiones del Dictamen.

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 2008 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 generar consecuencias jurídicas a su contratante La Segunda ART, 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 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 haber 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. 7°) ***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).

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.

Consideraciones finales.

De acuerdo a la ley sustancial y a la interpretación que la CSJN ha efectuado de la misma, podemos establecer que el régimen del Impuesto a las salidas no documentadas resulta aplicable cuando:

- 1.- La mera identificación de los beneficiarios o localización de quienes emitieron las facturas no excluye la aplicación del impuesto cuando el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación (fallos: 326:2987);
- 2.- La mera identificación de los beneficiarios o la localización de quienes emitieron las facturas toda vez que esa circunstancia no significa que aquellos fueron los verdaderos beneficiarios de las erogaciones realizadas (Fallos 326:2987);

Esta doctrina judicial ha sido utilizada con amplitud por el Fisco Nacional para ampliar la base del Impuesto a las salidas no documentadas, a través de interpretaciones excesivamente amplias de sus alcances. Un ejemplo de esta extendida interpretación lo constituyen los fallos dictados en esta causa por el TFN y la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, quienes a pesar de la amplia prueba colectada en el expediente administrativo, optaron por seguir el criterio fiscalista de la AFIP/DGI.

El Dictamen del Procurador viene a colocar las cosas en su justo punto al delimitar con claridad el ámbito de aplicación del art. 37 LIG y la responsabilidad de la AFIP por transferir a un tercero ajeno tareas de comprobación y verificación que son exclusivas y excluyentes de la misma y en tal sentido constituyen una cortapisa infranqueable por el Fisco.

Somos conscientes que el Dictamen producido por la Dra. Monti aun le resta ser acogido y hecho propio por la CSJN para que adquiera el efecto de fallo precedente como fuente de otros pronunciamientos.

Sin embargo, dada la alta jerarquía del Organismo que emite el Dictamen como por los antecedentes curriculares de la Dra. Mercedes Laura Monti en esta materia, podemos afirmar sin temor a equivocarnos, que este nuevo aire de libertad y respeto por el contribuyente y su patrimonio, tendrá amplia repercusión en el área tributaria e impositiva del país.