

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 26 de agosto de 2003.

Vistos los autos: "Red Hotelera Iberoamericana S.A. (TF 14372-I) c/ D.G.I."

Considerando:

1º) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, revocó la resolución de la Dirección General Impositiva por la cual se había determinado de oficio la obligación de Red Hotelera Iberoamericana S.A. frente al impuesto a las ganancias **C**en concepto de "salidas no documentadas" **C** por los períodos comprendidos entre mayo y noviembre de 1989 y enero de 1990, con su actualización monetaria e intereses resarcitorios, y aplicado una multa equivalente a dos tantos del importe actualizado del impuesto omitido.

2º) Que contra lo así decidido, la Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General Impositiva) interpuso recurso ordinario de apelación que fue concedido a fs. 1553, y que resulta formalmente admisible porque se dirige contra la sentencia definitiva dictada en una causa en que la Nación es parte y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede del mínimo legal previsto por el art. 24, inc. 6º, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

3º) Que para decidir en el sentido indicado, tras afirmar que el Tribunal Fiscal de la Nación no tuvo por acreditados los presupuestos fácticos fundantes de la pretensión del organismo recaudador, la cámara puso de relieve que las cuestiones de hecho y prueba son ajenas **C**en principio **C** al recurso que autoriza el art. 86, inc. b, de la ley 11.683 (t.o. en 1978), vía por la cual los autos llegaron a conocimiento y decisión de esa alzada, y que ese remedio no da acceso, salvo error manifiesto a una instancia ordinaria que

haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y en cuanto a la conclusión a la que hubiese llegado ese tribunal administrativo al valorarla. Desde tal perspectiva, entendió que no concurrían razones, en el examen de los hechos de acuerdo con las pruebas obrantes en la causa, y su subsunción en las normas aplicables, para descalificar la labor jurisdiccional llevada a cabo por el Tribunal Fiscal de la Nación.

4º) Que, según surge de las constancias incorporadas al proceso, Red Hotelera Iberoamericana celebró un contrato con Mario Roberto Alvarez y Asociados por el cual le encomendó todas las tareas necesarias para proyectar y dirigir hasta su total y completa terminación la obra consistente en la construcción de un hotel internacional, categoría cinco estrellas, de una superficie cubierta de aproximadamente 14.000 metros cuadrados, en la esquina de la Avenida Peralta Ramos y la calle Saavedra, en la ciudad de Mar del Plata. Entre las tareas que por dicho contrato la actora encomendó al mencionado estudio de arquitectura, se estableció expresamente "el control y aprobación de los certificados de obra presentados por el Constructor, así como la liquidación final de la misma, incluyendo los adicionales y trabajos extras". Asimismo se le encomendó controlar **C**durante la ejecución de la obra**C** que la documentación contractual fuese interpretada fielmente por el constructor, la verificación de la calidad de los materiales, las mediciones de la obra, y los comprobantes de gastos efectuados, a los efectos de aprobar todos los certificados que presente el constructor para su cobro. Además **C**entre otras tareas**C** se comprometió a informar al comitente, en un plazo no mayor de diez días, "sobre todos los pagos a efectuar al Constructor y/o Subcontratistas". Los honorarios de Mario Roberto Alvarez y Asociados se pactaron en un

Corte Suprema de Justicia de la Nación

porcentaje sobre el monto total de la obra, precisando se que éste comprende "todos los gastos necesarios para realizarla hasta su terminación, con exclusión del costo del terreno y del honorario mismo" (confr. fs. 52/59 del expediente administrativo).

5º) Que la construcción de ese hotel se realizó sobre la base de un proyecto de inversión mediante el sistema de conversión de la deuda pública (comunicación A 1109 del Banco Central de la República Argentina). La operatoria se llevó a cabo por intermedio del Banco de Galicia y Buenos Aires.

6º) Que el acto administrativo de la Dirección General Impositiva **C** cuya impugnación dio origen a la presente causa **C** se fundó en que las facturas y recibos detallados en la documentación presentada por la mencionada entidad bancaria, referentes a pagos realizados por la actora **C** en el marco de la operatoria precedentemente reseñada **C** a las firmas Firenze Construcciones S.A., Grimsey S.A. y Arbill S.A. "adolecen de la debida autenticidad", por lo cual consideró que tales erogaciones constituían "rentas en cabeza de beneficiarios no identificados" (fs. 380 del expte. adm.), respecto de las cuales resultaba aplicable la figura de las "salidas no documentadas" (arts. 37 y 38 de la Ley del Impuesto a las Ganancias **C**t.o. en 1986 y sus modif. **C** y 56 del reglamento de esa ley).

En el mencionado acto se afirmó que el contribuyente no mencionó en su descargo ningún elemento ni aportó prueba capaz de invalidar las conclusiones a las que había llegado la fiscalización actuante respecto de la ausencia de documentación respaldatoria de las aludidas erogaciones.

7º) Que en el informe de fiscalización allí aludido, tras señalarse con relación a Arbill S.A. que el domicilio social **C** según datos obtenidos de la Inspección de Justicia **C** era inexistente, que luego se lo modificó por otro, que el

documento de identidad manifestado por su presidente no correspondía a persona alguna, que no presentó balances ante ese organismo ni declaraciones juradas ante la D.G.I.; con relación a Grimsey S.A. que quien figura como su presidente lo hace con un documento que pertenece a otra persona, y que de aquél no hay antecedentes en la Cámara Nacional Electoral, y que tampoco presentó balances ni declaraciones juradas, se expresa que tales empresas "serían inexistentes", y que, por lo tanto "no puede suponerse que "hayan realizado tarea alguna en la construcción del Hotel Costa Galana" (fs. 261 del expte. administrativo). En lo relativo a Firenze Construcciones S.A. tuvo en cuenta que su presidente **C** que figura como constructor en planos correspondientes al Hotel Costa Galana exhibidos a la municipalidad "actuando en forma personal pero no a través de la empresa FIRENZE CONSTRUCCIONES S.A." (fs. 261/262 expte. cit.) **C** manifestó que se desvinculó al poco tiempo de esa empresa y que no ha realizado obra alguna sobre ese inmueble. Se puntualizó asimismo que se corroboró en los planos obrantes en la municipalidad que el director de la obra era Mario Roberto Alvarez y Asociados, que las empresas constructoras eran Juan J. Delucchi y Maral Bertoncini, y que se otorgó **C** por resolución de la comuna marplatense **C** habilitación a Andrés Orsatti para efectuar la tarea de extracción de piedra con uso de explosivos.

Además, puso de relieve que al verificarse los honorarios percibidos por Mario Roberto Alvarez y Asociados por el proyecto y dirección de la obra **C** los que habían sido pactados con Red Hotelera Iberoamericana S.A. del modo antes indicado **C** se advirtió que Grimsey S.A., Arbill S.A. y Firenze Construcciones S.A. no están mencionadas en el detalle de la facturación de todos los contratistas y proveedores intervinientes en la obra.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Por lo tanto, en el mencionado informe se concluyó en que "no cabe duda que las empresas GRIMSEY S.A., FIRENZE CONSTRUCCIONES S.A. Y ARBILL S.A., no han efectuado las tareas en la obra" y que fueron "otros los proveedores que la realizaron" (fs. 262 expte. cit.).

8º) Que, como surge de la reseña precedentemente efectuada, los fundamentos de la determinación impositiva eran claros y concretos: importaban negar valor respaldatorio a los recibos y facturas emitidos por esas tres sociedades (Arbill, Grimsay y Firenze) para justificar los pagos efectuados por la actora, ya que en ellos se expresaba que correspondían a tareas realizadas o a materiales provistos para la realización de la obra, cuando aquéllas nada habían aportado a su construcción. Es decir, esos documentos **C** en el concepto del organismo recaudador **C** no eran aptos para determinar qué contraprestación recibió Red Hotelera Iberoamericana S.A. por las erogaciones efectuadas ni quiénes fueron los verdaderos beneficiarios de los pagos, más allá de quien nominalmente los percibió. Por tal motivo, consideró aplicable lo dispuesto por el art. 37 Cin fine **C** de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

9º) Que la sentencia del Tribunal Fiscal ha efectuado un examen notoriamente superficial de los fundamentos de la pretensión del organismo recaudador y revela graves deficiencias en la valoración de las pruebas reunidas en el proceso, que imponían a la cámara la revisión de lo decidido por aquél no obstante lo prescripto por el art. 86, inc. b de la ley 11.683 (t.o. en 1978). En efecto, si bien esa norma otorga carácter limitado a la revisión de la alzada y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985, considerando 5º), resulta evidente, como surge del último párrafo del mencionado artículo, que no se trata de una regla absoluta y que, por consiguiente la cámara debe apartarse de las

conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas, tal como ocurre en el caso de autos.

10) Que del informe producido por el Banco de Galicia Cfs. 151 de autos y 23 del expte. adm. C resultan los pagos que Red Hotelera Iberoamericana realizó a Firenze Construcciones S.A., Arbill S.A. y Grimsey S.A., con el detalle de las fechas, importes, números de las facturas y recibos. Asimismo, surge de las constancias de la causa que la actora abonó a Arbill S.A. la suma de A 1.160.882.248, como anticipo, al suscribir el 19 de enero de 1990 el contrato por el cual se le encomendó la provisión de pisos y revestimientos y mano de obra. Esa suma representa el 80% del total del precio pactado, que ascendía a A 1.451.102.810. Algo similar ocurrió con Gramsey S.A.: la actora le abonó como anticipo, al suscribirse el 31 de enero de 1990 el contrato por el que se le encargaron las tareas de albañilería y yesería, la suma de A 2.894.867.500, equivalente al 70% del precio total convenido, que ascendía a A 4.135.525.000 (confr. fs. 763/771, 809/821 y 1352/1365).

11) Que al respecto no puede dejar de ponderarse que el estatuto de constitución de ambas sociedades Arbill y Grimsey C se suscribió sólo dos meses antes de la celebración de esos contratos, y con un mismo capital social de A 3.000, pues llama la atención que, en tales circunstancias, les hayan sido abonadas sumas de tal magnitud en concepto de anticipos.

A ello debe sumarse que la actora no ha desvirtuado en su recurso de fs. 425/489 los informes obtenidos de la Cámara Nacional Electoral que dan cuenta de que la matrícula de identidad del presidente de Grimsey S.A. C Juan Carlos Guzmán C "no ha sido asignada"; que la correspondiente a Juan José Cisco C presidente de Grimsey S.A. C "corresponde a otro

Corte Suprema de Justicia de la Nación

ciudadano"; que dichas sociedades no habían presentado declaraciones de impuestos ni balances, y que no se hallaban inscriptas ante la Cámara Argentina de la Construcción (fs. 24/31, 33, 35, 38 y 40/45 del expte. administrativo).

12) Que en lo relativo a Firenze Construcciones S.A. obran en las actuaciones administrativas declaraciones de quien fue su presidente desde la constitución de la sociedad en abril de 1989 hasta Cal menosC noviembre de ese mismo año (debe ponderarse que aquél expresó que no poseía ninguna documentación que acreditara su renuncia) en las que manifiesta que "durante su permanencia al frente de la firma la empresa no operó ya que el motivo principal de la creación de Firenze Construcciones S.A. fue para realizar tareas de construcción, las que nunca se llevaron a cabo, y que nunca se inscribió como empresa constructora" (fs. 10/11 y 82 de las actuaciones administrativas correspondientes a Firenze Construcciones).

Tales manifestaciones de quien fue presidente de la sociedad no se compadecen con las facturas supuestamente emitidas por ésta, por conceptos tales como el apuntalamiento de medianera, el derrumbe de paredes laterales con peligro de derrumbe, construcción de cerco perimetral de madera con la respectiva provisión de materiales, construcción del pilar de luz reglamentaria, rotura de veinte bases de hormigón con uso de explosivo y martillo neumático, etc. (confr. fs. 73/81, 719/725, 739/741, 760/762, 773, 795/796, 822/827, 832/836, 838/839, 847/856).

13) Que, por su parte, la actora tampoco ha refutado la conclusión a la que llegó la fiscalización realizada por el organismo recaudador en cuanto a que en el detalle de la facturación de todos los contratistas y proveedores de la obra Cproporcionado por Mario Roberto Alvarez y Asociados, que tuvo a su cargo la direcciónC no están incluidos Arbill S.A.,

Grimsey S.A. ni Firenze Construcciones S.A. Tal conclusión se encuentra respaldada por las constancias obrantes a fs. 60/104 del expte. administrativo y corroborada por la documentación obrante a fs. 538/591.

14) Que el informe producido por Mario Roberto Alvarez y Asociados en la instancia del Tribunal Fiscal, lejos de desvirtuar las conclusiones tenidas en cuenta por el organismo recaudador, las ratifica. En efecto, allí manifestó que "no ha tenido relación directa con las empresas proveedoras que han extendido las facturas adjuntas", en alusión a las extendidas por Arbill S.A., Grimsey S.A. y Firenze Construcciones S.A. (fs. 1386).

Al respecto, la circunstancia de que la dirección de obra haya manifestado que los "trabajos realizados sobre la construcción del Hotel Costa Galana mencionados en la documentación antes aludida se corresponden técnicamente y en adhesión física a la construcción del precitado hotel" y que "lo incluido en dicha documentación ha sido necesario e imprescindible para efectivizar esa construcción" (fs. 1387), nada aporta a la decisión del sub examine, toda vez que no ha sido puesta en tela de juicio la efectiva construcción del hotel, y por consiguiente la realización de todas las obras necesarias a tal fin. La objeción formulada por el organismo recaudador radica en sostener que ellas no fueron efectuadas por las tres empresas antes mencionadas. Y en este aspecto, debe ponerse de relieve que en oportunidad de expresarse del modo precedentemente transcripto, Mario Roberto Alvarez y Asociados ratificó que no ha tenido relación directa con dichas sociedades. Por otra parte, no afirmó que hubiesen sido ellas quienes efectuaron las tareas. De manera que las conclusiones que el Tribunal Fiscal extrajo del aludido informe de la dirección de obra son manifiestamente equivocadas.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

15) Que, por lo demás, consta a fs. 544/589 de autos la discriminación de los distintos rubros de la obra "Hotel Costa Galana", con la nómina de los respectivos proveedores o contratistas que intervinieron en cada uno de ellos y la indicación de los importes abonados a esas empresas. Dicha documentación fue aportada por Mario Roberto Alvarez y Asociados. Cabe poner de relieve que en esa nómina no figura ninguna de las tres sociedades antes mencionadas **Carbill S.A.**, **Grimsey S.A.** y **Firenze Construcciones S.A.C**, pese a que entre los rubros figuran algunos que supuestamente **C**según los documentos con los que se pretendió justificar los pagos hechos a ellas **C** debieron haber estado a su cargo, tales como "excavaciones", "albañilería", "yesería", "provisión de materiales" y "mosaicos".

16) Que, en tal sentido, cabe señalar, por ejemplo, que obran en autos facturas emitidas por Firenze Construcciones S.A. por extracción de piedra con uso de explosivos, rotura de bases de hormigón y derrumbe de paredes (confr. fs. 838, 847, 853 y 855). Sin embargo, en la nómina proporcionada por Mario Roberto Alvarez y Asociados **C** además de no figurar Firenze entre los contratistas o proveedores **C** consta en el rubro "excavaciones" sólo la empresa Orsatti, a la que se le abonó un importe equivalente a U\$S 105.613,62 (confr. fs. 544/545).

Por otra parte, de los contratos y presupuestos de las empresas **Arbill S.A.** y **Grimsey S.A.** surge que habrían tenido a su cargo la provisión de pisos y revestimientos, y la albañilería y yesería desde el tercer subsuelo hasta el piso 16 y tanque de la obra, respectivamente (confr. fs. 763/771 y 809/821). Dada la magnitud y el costo de las obras que según los aludidos contratos habrían debido llevar a cabo aquéllas, resulta incompatible con toda pauta de razonabilidad que **C** si verdaderamente dichas sociedades realizaron tales tareas **C** el

director de la obra no haya tenido relación directa con ellas y que no figuren tampoco en la lista de proveedores y contratistas. Sólo a título de ejemplo cabe mencionar **C**por la importancia del monto**C** que en la nómina a que se ha hecho referencia (fs. 544) a la empresa que se ocupó del rubro "albañilería" **C**Maral Bertoncini**C** le fue abonado por tal concepto el equivalente a U\$S 2.849.443,75.

17) Que, en síntesis, los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados a Arbill S.A., Firenze Construcciones S.A. y Grimsey S.A. carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada por Red Iberoamericana S.A., y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella.

18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación **C**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 **C**al tratarse de actos carentes de sinceridad**C** a su verdadero beneficiario.

19) Que lo aseverado se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o ex -

Corte Suprema de Justicia de la Nación

tensiva de la ley **C** como ocurre en el campo penal y en el tributario **C** no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 254:362; 256:277), o, dicho en otras palabras, "las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación" (Fallos: 243:204 y su cita, entre otros).

20) Que, en ese mismo sentido, debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la ley 11.683 (arts. 1 y 2 en el texto ordenado en 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica.

21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta **C** en lo relativo al propósito de la ley **C** que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las "salidas no documentadas" ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente).

22) Que, en consecuencia, resulta correcto lo resuelto por el organismo recaudador en cuanto aplicó sobre el

monto de las erogaciones a las que se hizo referencia la tasa a que se refiere la última parte del art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Sólo cabe agregar que la valoración de los extremos fácticos del caso efectuada en este pronunciamiento descarta la presencia de los supuestos previstos en el régimen legal (arts. 37 y 38 de la ley citada y 52 de su reglamento) para excluir esa obligación de pago.

23) Que, por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos: 323:3376 lleva a descartar que el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria, como parece haberlo entendido el Tribunal Fiscal.

Por ello, se revoca la sentencia apelada y, en consecuencia, se confirma la resolución de la Dirección General Impositiva en cuanto determinó el impuesto. Costas de todas las instancias a la actora vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se pronuncie sobre las restantes cuestiones **C** multa, actualización e intereses **C** teniendo en cuenta lo decidido en la presente. CARLOS S. FAYT - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - EDUARDO MOLINE O'CONNOR - ANTONIO BOGGIANO - GUILLERMO A. F. LOPEZ - ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ - JUAN CARLOS MAQUEDA.

ES COPIA