Informe firma conjunta

Número: IF-2021-110558498-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 15 de Noviembre de 2021

Referencia: Voc XI. Expte N° EX-2019- 108508949-APN-SGAI#TFN caratulado: "DYSCON S.A.s/apelación". Sentencia

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación) y la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación), para dictar sentencia en el Expediente **N°EX-2019- 108508949-APN-SGAI#TFN** caratulado: "**DYSCON S.A**.s/apelación"

La Dra. O'Donnell dijo:

I.- DYSCON S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 194/2019, dictada el 13 de noviembre de 2019 por la División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Rosario de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se determina de oficio su obligación frente al impuesto al valor agregado de los períodos fiscales enero de 2016 a enero de 2017 y se lo intima a ingresar $2.366.459,44, más intereses resarcitorios (art. 37).

En dicho acto, además, se difiere el juzgamiento de su conducta al resultado de la causa penal que allí se anuncia se la va a instruir bajo el Régimen Penal Tributario.

En su presentación ante este Tribunal, se agravia de los ajustes practicados a sus declaraciones juradas que se fundan en el desconocimiento de las operaciones con los siguientes proveedores: Caux S.A., Agropecuaria Los Caldenes SRL, Albarracin, Alberto David, Puerto Logística S.A., Cuenca Alberto y Coop. de Trabajo 4 de octubre Ltda., en todos los casos porque se los calificó de apócrifos y se los incluyó en la Base de Contribuyentes no confiables prevista en la RG 3832/2016.

Sostiene que las operaciones con tales proveedores consistieron en la compra de materiales y servicios relacionados con la construcción de las obras realizadas por la empresa. Para ello aporta un contrato firmado con el Ministerio de Planificación Federal, según Licitación Pública Nacional N° 73/2014 para la construcción de una Escuela en Villa Gobernador Gálvez, Rosario, Provincia de Santa Fe.

Agrega a continuación que "…rectificó e ingresó el importe resultante de los ajustes practicados a los contribuyentes Caux S.A., Agropecuaria los Caldenes S.R.L. y Albarracin, Alberto David solamente a los efectos de finalizar con el asedio en cuanto a información y requerimientos contantes de información que solicitaban las

actuantes bajo el convencimiento que de esta forma el monto ajustado no superaría los $1.500.000 monto objetivo en atención a lo establecido por la ley 24.769 y sus modificaciones (hoy Régimen Penal Tributario aprobado por el título IX – Artículo 279 de la ley 27.430). Cuestión que no aconteció justamente por la inclusión en la determinación de oficio de manera sorpresiva sin argumentos sólidos (como detallaremos a continuación) del Proveedor Cooperativa de Trabajo 4 de Octubre Ltda." (sic).

Sostiene, por otra parte, que el proveedor Cuenca reconoció las operaciones ante escribano público y que a pedido de la UOCRA los empleados de dicho Cuenca "…fueron registrados a nombre de DYSCON S.A. a los fines que se abone Obra Social, Aportes Sindicales y demás (incluso ART). Se puede circularizar a UOCRA para que ratifique lo mencionado". Destaca que los proveedores también proveen servicios y materiales a otras empresas y son reconocidos en el negocio de la construcción, tienen cuentas bancarias y están inscriptos.

En el caso particular de la Cooperativa menciona que tuvo su propia fiscalización y que hay prueba suficiente e irrefutable de su existencia, y que prestó servicios similares a reconocidas empresas de la ciudad de Rosario y a la propia Municipalidad de Rosario.

Acusa que la Resolución es nula porque está "…autosustentada en bases informáticas de AFIP, en datos colectados al momento de la fiscalización y no al tiempo de las operaciones realizadas y en base a un prejuicio previo al inicio de la fiscalización", y se queja de que la Administración Tributaria no haya probado la inexistencia de las operaciones.

Aporta documentación y solicita se produzca prueba testimonial e informativa a los proveedores y pericial contable y, finalmente, pide que se revoque la Resolución recurrida.

II.- Por su parte, mediante IF-2020-54255791-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado del recurso, solicitando que se confirme su acto en todas sus partes, con costas.

Para ello sostiene que la nulidad no puede prosperar ya que todo el procedimiento previo al dictado de la Resolución fue sustanciado acorde a lo dispuesto a la ley 11.683, resguardando en todo momento el derecho de defensa de la empresa.

Enfatiza, contrariamente a lo que sostiene Dyscon S.A., que los proveedores en ningún momento reconocieron las operaciones: Caux S.A., Alberto David Albarracin y Agropecuaria Los Caldenes SRL, esta última empresa con domicilio en Av. de Mayo 676, Piso 2, Of. 201 de esta Ciudad de Buenos Aires, nunca fueron encontrados en sus domicilios. Respecto a Puerto Logística S.A., agrega como dato de relevancia que los cheques fueron endosados por una persona que nunca acreditó ser su apoderado y que los descontó en una Mutual que los recibía en concepto de ayudas económicas.

La fiscalización constató que todos los cheques de Dyscon S.A. se descontaban en la misma mutual.

Dyscon S.A. no tenía empleados en relación de dependencia, ni tampoco aportó contratos de sublocación con otro de los proveedores, el señor Cuenca, o constancias de ingreso de personal a las obras de construcción a pesar que sostuvo que a pedido de la UOCRA había registrado el personal de dicho proveedor en su nómina para abonarles ART, obra social, etc. Detectó también que en este caso los cheques fueron emitidos al portador y que no se practicaron retenciones.

Destaca por último el representante fiscal la contradicción en la que incurre el contribuyente en su recurso al señalar, por un lado, que ha cumplido con todos los recaudos en sus contrataciones, y por otro lado, al aceptar los

ajustes de tres de los proveedores objetados al solo efecto de quedar por debajo del umbral mínimo de punibilidad del régimen penal tributario.

III.- El 5 de abril de 2021 se resolvió abrir la causa a prueba, admitiéndose únicamente la prueba pericial contable ofrecida –PV-2021-29364982-APN-VOCXI#TFN-; el 21 de abril de 2021, la recurrente solicitó la sustitución del perito designado, lo que fue admitido por proveído del 23 de abril de 2021 –PV-2021-35580505-APN-VOCXI#TFN-; el 11 de mayo de 2021 se intimó al nuevo perito a que acepte el cargo y que tramitara el alta por la Plataforma TAD, intimación que recién fue cumplida el 1° de junio de 2021, aunque parcialmente, oportunidad en la que Dyscon S.A., además, pidió la extensión del plazo para la producción de la prueba. El 4 de junio de 2021, se vuelve a intimar al perito a que realice el trámite de alta por la Plataforma TAD y el 9 de junio y por las razones invocadas y la conformidad prestada por la representación fiscal, se decide otorgar una ampliación de 20 días para la presentación del informe pericial –PV-2021-50124698-APN-VOCXI#TFN-.

El 16 de julio de 2021, se otorga a los peritos un último plazo para la presentación del informe, bajo apercibimiento de darla por decaída, y se recuerda una vez más a Dyscon S.A. que sigue pendiente el trámite de alta en el sistema por parte del perito por ella designado.

El 1° de septiembre de 2021 se hace efectivo el apercibimiento y se da por decaído el derecho a la producción de la prueba.

IV.- El 4 de noviembre de 2021, mediante la PV-2021-106761027-APN-VOCXI#TFN, se decide elevar los autos a consideración de la Sala y, por último, el 9 de noviembre de 2021 quedan en estado para dictar sentencia.

V.- Corresponde decidir si la Resolución N° 194/2019 se ajusta a derecho.

Para ello corresponde analizar en primer término si reúne los requisitos de validez formal que exige el art. 7° de la ley 19.549, más precisamente si tiene causa, motivación y si en su emisión se ha vulnerado el derecho de defensa de Dyscon S.A.

Tales vicios no se advierten. Sus Considerandos son claros de cuál es la causa y la motivación de la decisión que allí se adopta que es la impugnación de créditos fiscales computados en declaraciones juradas del impuesto al valor agregado cuyo único sustento es el comprobante fiscal, es decir, su documentación formal, más sin prueba real de la efectiva existencia de los bienes y de los servicios que supuestamente se retribuyen en los mismos.

Tampoco se advierte ninguna violación al derecho de defensa de Dyscon S.A.; por el contrario, las actuaciones administrativas que anteceden el dictado de la Resolución revelan que el contribuyente ha podido transitar cada una de las instancias del procedimiento que establece la ley 11.683 en las que ha tenido la oportunidad de dar sus argumentos y de aportar y ofrecer pruebas tendientes a respaldar la sustancia de las operaciones comerciales que dice haber realizado y consignado en sus declaraciones juradas. Pero no lo hizo, ya que las pruebas que ofreció no tenían dicho propósito.

Cabe recordar, asimismo, que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido. Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Excma. Cámara que ejerce como tribunal de alzada de este tribunal al decir que *"…cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa "Cooperativa de Trabajo AEI "Colonia Barraquero" LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)", pronunciamiento del 3 de febrero de 2012). También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación*

de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa "EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI", "Cachape SRL c/ DGI" y "Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI", pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)" -conf. "Bringas Raul", sentencia del 1.10.2020, entre otros-.

Por ello, no se configuran ninguno de los vicios invocados que justifiquen que se declare la nulidad de la Resolución, correspondiendo entonces el rechazo de su planteo, sin costas en forma autónoma como pide el Fisco Nacional toda vez que la excepción no fue opuesta ni se le otorgó el carácter de previo y especial pronunciamiento.

Queda analizar, entonces, la legitimidad de los ajustes que en ella se notifican que son consecuencia de las tareas de fiscalización llevadas a cabo a cada uno de los proveedores, reseñadas en los Considerandos de la Resolución y en más detalle en los informes que obran en las actuaciones administrativas a las resultas de las cuales la Administración Tributaria concluyó que eran proveedores apócrifos.

Y cabe ya decir que para ello no solamente tuvo en consideración la imposibilidad de localizarlos en sus domicilios fiscales.

Es Dyscon S.A. la que explica en su recurso de apelación que es una empresa que tiene por actividad la construcción de obras y adjunta como prueba de su efectivo ejercicio un contrato celebrado en el año 2014 con el Municipio de Rosario de la Provincia de Santa Fe, en el marco de una licitación pública. Sin embargo, no se encuentra en discusión que en los períodos que aquí importan no declaraba personal en nómina ni aportó ninguna documentación referida a contratistas y/o subcontratistas o al ingreso de personal de los proveedores a las obras, cobertura de ART, aportes al Fondo de Desempleo o algún otro elemento que de cuenta que realmente los proveedores que aparecen en los comprobantes fiscales prestaron los servicios que allí se indican, en orden a validar el cómputo del crédito fiscal en la forma prevista en el art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado.

Resulta así de aplicación el criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al interpretar el art. 12 de la ley de dicho gravamen en la causa "Feretti, Félix Eduardo" del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras. Sostuvo allí *"Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles..."*.

Notificado de los ajustes, Dyscon S.A. tuvo oportunidad de probar la realidad de las operaciones, según lo prevé el art. 17 de la ley 11.683, pero no lo hizo; al acudir por vía de apelación en la instancia de este Tribunal, ofreció pruebas que fueron rechazadas por vagas e imprecisas, otras por dilatorias e improcedentes, y sí fue admitida la producción de una prueba pericial contable que, luego de postergaciones, cambios de peritos y dilaciones varias, tampoco logró producir, dejando de ese modo sin sustento sus agravios.

Así, se bien Dyscon S.A. dijo que adquirió materiales de construcción a Caux S.A. no adjuntó los remitos de entrega de los mismos, empresa que según los informes de inspección que obran en las actuaciones administrativas no tenían empleados, ni bienes, no declaró ninguna compra ni tenía cuentas bancarias, a pesar de lo cual en el período fiscal que aquí interesa realizó operaciones con la aquí recurrente por más de $4.500.000 -

Cpo. Prin. IVA 2 IF-2020-54464069-APN-DTD#JGM-.

Respecto a las operaciones con la Cooperativa, que son las de mayor envergadura en el período fiscal objeto de la determinación, resulta relevante lo señalado en el Informe Final de Inspección, en cuanto a que "Considerando en forma hipotética que Dyscon S.A. fuera el único cliente de la Cooperativa con una fcturacion en los meses 10 y 12/2016 de $7.180.186,10, las acreditaciones de los meses 10 y 12/2016 apenas fueron de $4.400.971".

En el caso del proveedor Cuenca, el mismo Informe revela que los cheques endosados a su nombre por $968.771 eran al portador y que el 53% fueron cobrados en efectivo por ventanilla; la fiscalización, inclusive, pone en duda que la firma del endoso sea de dicha persona y no de otra.

Si bien lo expuesto es suficiente para confirmar la pretensión fiscal, cabe agregar dos aspectos que terminan de sellar la suerte de los agravios de DYSCON S.A.:

La primera, los pagos a los proveedores fueron realizados en cheques que en su gran mayoría librados al portador y, además, descontados en una única mutual, la Asociación Mutual 29 de Noviembre, que cuando fue circularizada por la fiscalización dijo que los cheques eran *ayudas económicas* que daba a las empresas asociadas a la Cooperativa que Dyscon S.A. era una de ellas; modalidad ésta que constituye un indicio también de la simulación de las operaciones, esto es que su objetivo fue en realidad generar créditos fiscales con finalidad de simularlos.

En definitiva, resulta poco verosímil que una empresa cuya actividad es la construcción y que además la ejerce a través de licitaciones públicas con el estado no pueda demostrar por ningún medio que realmente recibió los materiales y servicios que reflejan sus comprobantes fiscales de los proveedores que allí se indican, que no pueda exhibir remitos u otra documentación, dar el nombre de personas de contacto.

La segunda, Dyscon S.A. admite que rectificó los créditos fiscales de tres proveedores de los seis objetados por la fiscalización, los mismos que en esta instancia sigue insistiendo que corresponden a operaciones verídicas, lo que explica en que quería dejar el monto ajustado por debajo del monto mínimo de punibilidad penal de $1.500.000. Asiste razón a la representación fiscal cuando acusa contradicción en los dichos de la recurrente, ya que las operaciones son o no son verídicas a todos sus efectos y ello depende de la prueba que el contribuyente rinda sobre su efectivo acaecimiento no sobre lo que según el momento decida el contribuyente, cualquiera sea su intención, prueba que, ya se dijo más arriba, es en el caso precisamente lo que está ausente.

Ello así, máxime cuando según los informes de inspección las tres empresas que reconoció estaban calificadas como *usinas emisoras de facturación electrónica apócrifa* y otras, como Caux S.A. y Alberto David Albarracin, además, formaban parte de causas penales iniciadas por investigación precisamente el delito de asociación ilícita, dando cuenta así de la suma de irregularidades que caracterizaron a los proveedores con los que contrató las que se encuentran reseñadas en detalle en los aludidos informes.

Por todo lo expresado, corresponde confirmar la Resolución Nº 194/2020 en todas sus partes, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ella, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que en lo sustancial adhiero a lo expresado por la Vocal instructora en tanto resuelve rechazar la defensa de nulidad, sin imposición autónoma de costas como pide el Fisco Nacional toda vez que no ha sido articulada ni se le otorgó el carácter de previo y especial pronunciamiento; y confirmar la determinación de IVA por la

impugnación de la operatoria con los supuestos proveedores Caux S.A., Agropecuaria Los Caldenes SRL, Albarracin, Alberto David, Puerto Logistica S.A., Cuenca Alberto y Coop. de Trabajo 4 de octubre Ltda.

Ello así, considero conveniente efectuar algunas precisiones adicionales.

No puede soslayarse que respecto de los proveedores investigados el Fisco puso en evidencia una serie de irregularidades que se presentaron de forma reiterada resaltando esencialmente la falta de capacidad operativa, patrimonial, económica y/o financiera de los mismos, situaciones que no puede calificarse como de meros incumplimientos formales de terceros (cfr. Sala I de la Alzada, in re “Las Tres Mulitas”, sentencia del 9 de diciembre de 2015). Ello así, la incapacidad atribuida a los proveedores impide considerarlos como generadores genuinos del crédito fiscal, extremos que no fueron desvirtuados por la actora por la prueba producida (cfr. criterio de la CSJN in re: “Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI Resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 25 de septiembre de 2015). Cabe destacar, la mera consulta a los datos que surgen de la página web del organismo, esto es si estaban incluidos en la Base Apoc, no valida por sí solo que los bienes facturados por los proveedores cuestionados hayan existido en realidad.

Que por su parte, de ningún modo han quedado acreditadas las operaciones cuestionadas, por cuanto tampoco fehacientemente probado el circuito económico del pago, (cfr. Sala IV de la Alzada in re “Tecnobra S.A.”, sentencia del 15 de abril de 2014, que confirma el criterio de esta juzgadora plasmado en el decisorio de fecha 17 de septiembre de 2012), resaltando necesariamente que se dio por decaído el derecho a producir la pericia contable por la propia negligencia de la recurrente.

Que este Tribunal tiene dicho que "no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación...” (cfr. Forestal Futaleufú S.A. sentencia del 21/05/1993), y el hecho de que los comprobantes en apariencia y/o extrínsecamente parecieran correctas, no implica que las operaciones que ellas reflejan hayan sido efectivamente realizadas (cfr. CNACAF, Sala IV, sentencia del 18/2/2014, “CBC Asociados SRL”).

Que el Cimero Tribunal se ha expresado in re "Ferretti, Félix Eduardo" (sentencia del 10 de marzo de 2015) respecto a la procedencia del cómputo del crédito fiscal "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles ...".

Que conforme lo expuesto, la actora no ha logrado acreditar que sus presuntos proveedores hayan sido efectivamente quienes efectuaron las operaciones adjudicadas, por lo que cabe concluir que los agravios expuestos en el recurso, al no encontrar respaldo en probanza idónea y fehaciente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el Fisco Nacional (cfr. doctrina del fallo de la CSJN, “Feretti, Félix Eduardo” ya citado y criterio de esta juzgadora in re “Cagnoli S.A. s/recurso de apelación”, Sala “C”, sentencia del 23 de noviembre de 2015, en la cual la suscripta intervino como Vocal Subrogante de la Vocalía de la 8va Nominación, confirmado por la Sala IV de la Alzada el 24 de noviembre de 2016).

En tal sentido cabe concluir que nadie puede invocar el derecho a computar un beneficio tributario sobre la base de documentación que presenta las inconsistencias y/o irregularidades aquí detectadas, máxime si tal pretendido beneficio se relaciona con el cómputo de crédito fiscal que se presenta justificado en una causa cuya real existencia no ha sido debidamente acreditada (criterio de esta juzgadora in re “Numen Insight S.A. s/recurso

de apelación", sentencia del 10 de agosto de 2017, entre otros).

Como consecuencia de lo expresado, corresponde confirmar el ajuste efectuado en el acto determinativo del IVA.

II- Respecto de los intereses liquidados, la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de este tipo de intereses . Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por los recurrentes. (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005)

Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos "Cittibank NA C/D.G.I" (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor que deben ser restrictivamente resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

Teniendo en cuenta su naturaleza resarcitoria y el criterio restrictivo para su exención que impera en la materia fiscal (cfr. Fallos: 323:1315); corresponde confirmar su procedencia y el cálculo efectuado en el acto determinativo apelado.

III- Por lo expuesto corresponde, confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

SE RESUELVE:

1°) Confirmar la Resolución Nº 194/2019, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en $153.507, equivalente a 24,92 UMA y por el patrocinio letrado, $383.767, equivalente a 62,30 UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta el monto del litigio, la actividad desarrollada en la única etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

Se deja constancia que las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de esta Sala por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la 12° Nominación (conf. art. 184 de la ley 11.183).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.11.15 10:33:23 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.11.15 11:22:31 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.11.15 11:22:32 -03:00