Informe firma conjunta

Número: IF-2021-120662039-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 13 de Diciembre de 2021

Referencia: SENTENCIA - Expte. 48.551-I caratulado “ARAVENA JORGE OMAR s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado”

En Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. 48.551-I caratulado “ARAVENA JORGE OMAR s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado”

El Dr. Martin dijo:

I.- Que a fs. 29/42 Jorge Omar Aravena interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 181/17 (DV RRCU) de fecha 27 de noviembre de 2017, dictada por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Río Cuarto de la A.F.I.P. - Dirección General Impositiva, por la cual se determinó su obligación impositiva en el Impuesto al Valor Agregado con saldo a ingresar para el período fiscal junio de 2013 con más intereses resarcitorios y disminución del saldo a favor para los períodos fiscales enero 2012 a mayo 2013 y se aplicó una multa equivalente a tres veces el impuesto omitido en el período fiscal junio 2013 en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Expone que la resolución apelada no se ajusta a derecho al violentar los principios jurídicos que rigen el procedimiento de fiscalización al haberse ponderado en forma arbitraria los elementos de autos para basar la determinación en conjeturas, lo que hace que se encuentra afectada de nulidad.

Explica que el cargo obedece a que el Fisco consideró que operó con proveedores ficticios para simular créditos fiscales por lo que impugnó su cómputo, a pesar de tratarse de operaciones reales, sin que conste que los proveedores carecían de capacidad operativa, a lo que agrega que además era un adquiriente de buena fe y que actuó diligentemente.

Hace saber que la existencia de las operaciones no fue cuestionada ni tampoco desde el punto de vista formal la documentación respaldatoria sino que el ente fiscal infirió que intervino como vendedor un sujeto distinto. Afirma que tampoco se controvirtieron los medios de cancelación de las operaciones, las que en su mayoría fueron abonadas con transferencia bancaria o con cheques, los que circularon mediante endosos, por lo que dice

desconocer quienes fueron los endosantes.

Apunta que los proveedores fueron habilitados por la AFIP en el Registro Fiscal de Operadores de Granos y en el ONCA sin estar incluidos en la Base Apoc, por lo que estaban autorizados a emitir cartas de porte y demás formularios en cada operatoria, e indica que también practicó las retenciones de IVA correspondientes. Todo lo cual, entiende demuestra la capacidad operativa de los mismos.

Afirma que la AFIP no puede poner a su cargo el control de la capacidad económica de los proveedores cuando estaban habilitados para operar como productores, lo que generó una apariencia de legitimidad creada por el propio organismo fiscal.

Con relación a las cartas de porte explica que las mismas eran entregadas por los proveedores en el puerto de Rosario ya que el flete era contratado por ellos, por lo que las cartas de porte no están en su poder, lo que es ignorado por el organismo fiscal para inferir que el cereal se entregó en su planta. Informa que actuó como intermediaria en cuanto al movimiento del cereal, al comprarlo a un acopiador, que luego fue impugnado, y lo vendió a exportadores, ganando una diferencia de precio, pero manifiesta que el cereal fue remitido del vendedor al puerto, por lo que las cartas de porte están en poder del exportador.

Pone de resalto que procedió de buena fe, sin que haya pruebas que abonen la postura fiscal en el sentido de que haya formado parte de un simulacro montado a efectos de sustituir a los reales proveedores.

Concluye en que se encuentra acreditada la real existencia de la compra de cereal, el impuesto discriminado y la generación del débito fiscal en la etapa anterior, sin que el organismo fiscal pueda cuestionar a los proveedores cuando los autorizó a emitir facturas, cartas de porte y demás documentos.

En subsidio, en caso que se considere viable la impugnación de los productores observados, teniendo en cuenta que actuó como agente de retención de IVA hasta un 8%, peticiona que, por aplicación de la teoría de las correcciones simétricas, se compensen y se reclame solo el 2,5%.

Sobre la multa impuesta, sostiene que de los hechos reseñados y de la prueba relacionada resulta acreditada la improcedencia del ajuste por lo que la sanción carece de sustento fáctico y jurídico. Subsidiariamente, pide que se aplique la Instrucción 4/97.

Por último, ofrece prueba documental, pericial contable e informativa y por los argumentos expuestos pide que se revoque la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 49/67 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Rechaza que la resolución apelada sea nula en razón de que goza de presunción de legitimidad y corresponde a quien la cuestione acreditar su supuesta arbitrariedad o ilegitimidad, lo que no ha sucedido en autos. Remarca que se observaron las disposiciones contenidas en la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.) y se cumplieron con los requisitos establecidos en el art. 7 de la ley Nº 19.549, ya que el acto recurrido expresa en forma concreta las razones de su emisión y resulta ajustado a los hechos de la causa y al derecho aplicable.

Indica que se observaron las operaciones realizadas con tres proveedores considerados expendedores de facturas apócrifas, por lo que fueron incorporados a la base de facturas apócrifas, siendo acertado concluir que, sus facturas o las operaciones en las que aparezcan como vendedores, no fueron realizadas por éstos.

Remite a la resolución apelada para referir a las inconsistencias detectadas, pero comunica que las firmas presentaban características de insolventes ya que no poseían estructura operativa y capacidad financiera para justificar la magnitud de las operaciones que supuestamente facturaron, sin que durante la fiscalización se haya comprobado mediante los circuitos físico de la mercadería ni financiero de los pagos, la veracidad de las operaciones pretendidas de computar.

Ratifica que se está en presencia de sujetos cuya finalidad es simular créditos fiscales para disminuir la obligación fiscal del titular.

Resalta que no se opuso reparos a los intereses resarcitorios exigidos, por lo que al haber sido calculados según el art. 37 de la ley fiscal pide que sean confirmados.

Sobre la multa aplicada señala que quedó debidamente acreditada la existencia de documentación falsa o simulada carente de sinceridad para respaldar el crédito fiscal, por lo que se configuró la conducta que encuadra en las previsiones de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Por último, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia citada, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución apelada en todas sus partes, con costas, y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 85 se admitió la prueba pericial contable e informativa, sin embargo a fs. 100 se dio por decaída la primera de las probanzas mencionadas y a fs. 108 la restante, por falta de impulso e interés de la actora y se cerró el período de instrucción.

Por PV-2021-99166850-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y por IF-2021-116754142-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos para sentencia.

IV.- Que en primer lugar cabe considerar que el recurrente aduce que el acto apelado se encuentra afectado de nulidad, cuando de la lectura del mismo se advierte que ha sido emitido en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, observándose las normas que hacen a su dictado, sin que se haya afectado su derecho de defensa.

Que los argumentos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal seguido para el dictado de la resolución apelada en autos, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo en debate, por lo que cabe concluir que la nulidad invocada no es procedente, correspondiendo su rechazo.

V.- Que corresponde establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Que en el marco de la fiscalización se constataron serias irregularidades con relación a los créditos fiscales originados en operaciones registradas con los siguientes proveedores:

-Establecimiento La Tranquera S.R.L.: el domicilio fiscal coincide con una pequeña oficina, uno de sus integrantes manifestó desconocer a la firma y sus actividades pero que firmó papeles cuyo contenido desconocía a cambio de una suma de dinero. Además se verficó que el estado de la planta que declaró explotar al inscribirse en el ONCA no se correspondía con el volumen de cereales documentado, declaraba escaso personal en relación de dependencia, en la cadena de comercialización no se identificó a ningún proveedor que tenga por actividad el cultivo de cereales y que se encontraba inscripto en el Registro Fiscal de Operadores de Granos como productor y aquellos con lo que operó fueron informados como observados por Operativo Granos e incluidos en la base Apoc

y otros tenían fiscalizaciones en curso.

-Fideicomiso Serviagro: no respondío los requerimientos cursados, en su domicilio fiscal residía una persona que dijó ser inquilino, que desconocía a la sociedad y que era productor agropecuario, pero con posterioridad prestó declaración testimonial haciendo saber que se constituyó el fideicomiso junto con otras personas, para lo cual tomaron un préstamo y arrendaron un campo, pero al no obtener rédito alguno resultaron impagos el contrato de alquiler y el préstamo. Dicha persona afirmó ignorar quien manejaba la parte administrativa del fideicomiso. Como resultado, se incluyó a la sociedad en la base Apoc con condición "con resistencia a la fiscalización".

-San Miguel Cereales S.R.L.: se constató que sus integrantes no poseían capacidad empresarial y logística, carecía de estructura y organización (empleados, dependientes) para realizar las operaciones involucradas, los contribuyentes a los que destinaba cereal se encontraban incluidos en la base Apoc, no se pudo constatar la procedencia y destino del cereal adquirido a este supuesto proveedor.

Con relación al circuito físico de la mercadería (cereal) se concluyó que no se dispuso de documentación de respaldo del traslado de granos al no contar con datos sobre los transportistas, ni sobre los vehículos como así tampoco fue posible identificar la procedencia y destino del cereal u oleaginosa adquirido al supuesto proveedor.

Sobre el circuito financiero con relación a los dos primeros proveedores mencionados, del análisis de la documentación respaldatoria se observó que algunos de los pagos se hicieron vía transferencia bancaria desde la cuenta del Sr. Aravena a la cuenta de los supuestos proveedores. También se examinaron los pagos realizados con cheques propios, advirtiéndose cheques que fueron endosados en primera instancia por la supuesta firma y luego endosados a otra firma, Centro Social y Mutual del Personal de Jockey Club de Rosario, y otros cobrados por la firma Tansali S.A. (la que se encuentra incluido en la base Apoc), y por último otros cheques que fueron endosados y cobrados por la firma Jotemi S.A., cuya actividad económica declarada es la venta al por menos de diarios y revistas.

En el caso del último proveedor, se dejo constancia que el recurrente no arrimó elementos que demuestren que los pagos se hicieron según los medios establecidos en la ley Nº 25.345.

Que lo actuado, permitió al ente fiscal concluir que los proveedores encuadran en la característica de "insolventes" al carecer de estructura operativa y capacidad financiera para justificar la magnitud de las operaciones supuestamente facturadas, sin que tampoco se haya podido reconstruir el circuito físico de la mercadería ni financiero de los pagos, por lo que se procedió a impugar el crédito fiscal computado con origen en tales operatorias.

VI.- Que el recurrente sustenta su defensa en sostener, por un lado que la existencia de las operaciones no fue cuestionada, cuando lo objetado fue que hayan sido celebradas con los proveedores Establecimiento La Tranquera S.R.L., Fideicomiso Serviagro y San Miguel Cereales S.R.L; por lo que así afirma que no se encontraba a su cargo la verificación de su capacidad operativa cuando todos ellos estaban autorizados y habilitados por el organismo fiscal.

Que del cotejo de las actuaciones reunidas en la causa se desprende que el Fisco Nacional realizó una ardua tarea investigativa en orden a verificar la situación particular de cada uno de los supuestos proveedores, y si bien el recurrente insiste en que la documentación no fue observada desde el punto de vista formal, lo cierto es que tales argumentos defensivos por sí solos no logran demostrar la realidad de las operaciones negociables contenidas en la facturación, al no acreditar que las adquisiciones de bienes -cereales- hayan sido reales y efectuadas a los proveedores cuestionados en autos.

Que no sólo es necesario el cumplimiento de los recaudos formales sino que además es necesaria la consumación del aspecto material de la operación, debido a que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c/ DGI”, del 21 de agosto de 2013).

A ello cabe agregar que la circunstancia de que un proveedor no se encuentre incluido en la base Apoc no implica que posea capacidad operativa para operar debido a que la sola inclusión no constituye por sí misma el motivo del cuestionamiento de la validez de las operaciones, sino que a ello se agregan las restantes constataciones efectuadas, que ya fueron enumeradas y deben ser rebatidas mediante prueba concluyente. Lo que se puede adelantar no ha sucedido en autos debido a que si bien se admitió la prueba informativa y la pericial contable, ambas fueron dadas por decaídas debido a la actitud negligente del recurrente para instar su producción.

Que si bien el recurrente afirma que las operaciones comerciales fueron instrumentadas mediante facturas que cumplían con la normativa vigente y que fueron previamente autorizadas por el organismo fiscal, a lo que agrega que los proveedores estaban inscriptos en el Registro Fiscal de Operadores en la Compra y Venta de Granos, resulta contundente, conforme se desprende de las constancias de la causa, que no se logró reconstruir el circuito físico de la mercadería comercializada al no haber elementos, siendo uno de ellos las cartas de porte, que avalen que los indicados proveedores tenían una estructura (galpones y/o depósitos para almacenar la mercadería al constatarse que los domicilios no corresponden al desarrollo de la actividad, personal en relación de dependencia, bienes registrables, transporte adecuado) acorde al volumen facturado.

Que también se presentan falencias con relación al circuito comercial de pagos, ya que si bien se constató que algunos de los pagos se hicieron con cheques, los mismos fueron endosados por firmas diferentes a las indicadas como proveedores, sin que tampoco se haya intentado reconstruir dicho circuito al no haberse producido el informe pericial contable ordenado en autos.

Que todo ello permitió concluir que no resultó acreditada la operatoria comercial desplegada para tener por existentes las operaciones de compra con los proveedores, al no brindar el recurrente constancias sobre el circuito físico de la mercadería: transporte, entrega, recepción y pago del cereal, o cualquier elemento que permita desvirtuar el criterio fiscal sobre la inexistencia de las transacciones con los proveedores que las facturaron.

Que todo lo apuntado pone de resalto la insuficiencia de los elementos probatorios introducidos tanto en la instancia administrativa como ante este Tribunal para permitir el cómputo del crédito fiscal pretendido, por lo que se torna aplicable la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del Impuesto al Valor Agregado en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI del 10 de marzo de 2015, al sostener: "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 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...". Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó".

Que ello así, de la reseña realizada se evidencia que el recurrente no logró acreditar que las operaciones de

compra de granos fueron efectuadas con los proveedores involucrados en autos, al ser contundentes los elementos colectados por la inspección para demostrar que mediante la documentación puesta a disposición se pretendieron ocultar operaciones marginales mediante la utilización de proveedores ficticias que carecen de capacidad operativa al efecto.

Que las circunstancias de autos hacen aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que ello así, resulta adecuado el criterio fiscal para impugnar el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado cuestionado en autos.

VII.- En cuanto al pedido de compensación por las retenciones efectuadas, en mérito a la brevedad me remito a la sentencia dictada por esta Sala en la causa N° 35.573-I caratulada “Golden Peanut Argentina S.A.” del 26/06/2018, confirmada por la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en fecha 23/05/2019. Que en similar sentido se pronunció el Máximo Tribunal en la causa “Compañía Argentina de Granos S.A. c/ AFIP (D.G.I.) s/ contencioso administrativo – varios” del 11/03/2021.

VIII.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados por el Fisco Nacional, cabe recordar 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 (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), por lo que al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998) y que la recurrente no ha formulado agravios con relación a los mismos, cabe disponer la confirmación de los mismos.

IX.- Que resta referirse a la multa aplicada con sustento en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley de procedimiento fiscal.

Que al analizar la figura del art. 46 y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, “Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI” del 12/12/2013 y “Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI” del 08/04/2014).

Que las presunciones previstas en el art. 47 de la norma fiscal admiten prueba en contrario, correspondiendo al recurrente probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Que el análisis de las circunstancias de hecho y prueba efectuado en el Considerando V, ponen de resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta del aquí apelante en dicha figura infraccional, consistentes en la presentación de declaraciones juradas engañosas, sin que existan elementos que justiquen el reencuadre de su conducta.

X.- Por ello, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que comparte los argumentos por los cuales el Dr. Martín rechaza la defensa de nulidad articulada por la recurrente, no correspondiendo la imposición de costas por no ser planteado como excepción de previo y especial pronunciamiento.

II.- Que comparto la solución propiciada por el Vocal Instructor en tanto confirma el ajuste relacionado con la impugnación de los créditos fiscales computados por la recurrente invocando operaciones con Establecimientos La Tranquera S.R.L., Fideicomiso Serviagro y San Miguel Cereales S.R.L.

Que contrariamente a lo expuesto por la apelante, en el caso existieron inconsistencias que fueron expuestas por el Fisco para concluir que las operaciones fueron simuladas y que no han sido fehacientemente desvirtuadas por la actora (vg. falta de capacidad operativa y económica de las supuestas proveedoras).

En consecuencia, ante las fundadas observaciones efectuadas por el organismo, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal; además de aportar prueba conducente para rebatir las conclusiones a las que arriba la demandada (cfr. Sala III de la CNACAF in re “Agroindustrias Quilmes SA (TF 28408-I) c/DGI”, sentencia del 09/04/2013).

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”).

En esta línea si bien no es responsabilidad del contribuyente determinar si la documentación que le aporta el proveedor es o no apócrifa, no obstante ello, tiene a su cargo el deber de acreditar que las facturas aportadas responden a operaciones efectivamente realizadas, lo cual no se ha cumplido en cuanto a estos proveedores atento las inconsistencias señaladas (cfr. CNCAF, Sala V in re “Barrere y Asociados Sociedad de Hecho”, sentencia del 24/06/2005).

En definitiva, la facturación analizada respecto de los pretendidos proveedores de ningún modo resulta documentación fehaciente para acreditar las operaciones cuestionadas, sumado ello a negligencia probatoria de la actora, en tanto se dio por decaído el derecho a producir prueba pericial contable e informativa (vide fs. 100, 104 y 108).

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 ...". Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó".

Que conforme lo expuesto, la actora no ha logrado acreditar que Establecimientos La Tranquera S.R.L., Fideicomiso Serviagro y San Miguel Cereales S.R.L. hayan sido efectivamente las que efectuaron las operaciones

de venta que aquella le adjudicó, por lo que cabe concluir que los agravios expuestos en el recurso, al no encontrar respaldo en probanza 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 esta línea, debo señalar que nadie puede invocar el derecho a computar un beneficio tributario sobre operaciones cuya veracidad se encuentra ciertamente dubitada por las inconsistencias e irregularidades reseñadas, máxime si tal pretendido beneficio se relaciona con un 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).

Por lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado en el IVA.

III.- Que cabe pronunciarse en este punto, sobre el planteo que formula la actora en su recurso respecto del cómputo de retenciones (vide fs. 36/38).

Que no obstante lo decidido en cuanto a la impugnación de las operaciones, no puede pasarse por alto surge del acto apelado que se reconoció el depósito de las retenciones en el SICORE (vide fs. 12).

Esta juzgadora considera que procede el cómputo de aquellas retenciones debidamente ingresadas por el retenedor contra el impuesto ajustado por el Fisco, atento que la confirmación de los ajustes practicados no puede abarcar la impugnación de aquellas retenciones que han sido efectivamente realizadas y acreditadas, aún cuando no se haya justificado la operatoria a la cual refieren. Que una conclusión contraria importaría una doble percepción impositiva (parcial) del impuesto involucrado en dichas operaciones por parte del Fisco Nacional, importando, ello, un verdadero enriquecimiento sin causa de la administración. (criterio expuesto por esta juzgadora in re "Golden Peanut", sentencia del 26 de junio de 2018)

En tal sentido, la Sala V de la Alzada in re "Cargill SACI c/ EN-AFIP-DGI-RESOL 7/12 s/Dirección General Impositiva" (sentencia del 9 de febrero de 2021) expresó que constituye un principio general del derecho que los pagos indebidos o sin causa o con causa inválida dan derecho a la devolución de lo pagado; y si la causa del pago de tales retenciones consistió en la realización de operaciones que, con posterioridad, el Fisco consideró inexistentes, no se explica cuál sería el título en virtud del cual puede pretender apropiárselo

Que resulta oportuno traer a colación que la Corte Suprema de Justicia señaló in re "Compañía Argentina de Granos SA c/AFIP (DGI) s/contencioso administrativo – varios", fechado el 11 de marzo de 2021, relativo a la demanda de repetición de importes ingresados por la citada compañía al Fisco Nacional en concepto de retenciones del impuesto al valor agregado (IVA) por las compras de cereal realizadas a ciertos proveedores, que el ajuste fiscal no se fundó en la declaración de inexistencia de las operaciones sino en la impugnación del cómputo del crédito fiscal originado en ellas.

En efecto, puntualizó "En primer lugar, porque reconoció en su escrito de demanda que había realizado operaciones de compra de cereales a productores agropecuarios en el período 12/2001 a 12/2007 -que generaron créditos fiscales en el IVA que fueron computados en sus propias declaraciones juradas del impuesto- respecto de las cuales practicó las retenciones del citado tributo en oportunidad de pagarle a sus proveedores. En segundo orden porque no demostró que la AFIP-DGI hubiera desconocido la existencia de las operaciones observadas en la inspección. Y por último, porque tampoco desvirtuó lo afirmado por el Fisco Nacional en el sentido que la

compra de los granos por parte de CAGSA había quedado acreditada mediante la comprobación del circuito físico de las mercaderías. Todo lo expuesto impide considerar que el patrimonio de CAGSA haya experimentado menoscabo alguno como consecuencia de su actuación como agente de retención pues el IVA ingresado al Fisco surgió y fue retenido del precio que oportunamente había pagado por la compra de los granos”

En definitiva se trata de un supuesto distinto al presentado en autos, en el cual el Fisco reputa las operaciones como inexistentes impugnando el cómputo del crédito fiscal.

En tal inteligencia, corresponde que el Fisco Nacional reliquide el IVA en la medida de las operaciones impugnadas por el Fisco asignándole el carácter de ingresos a cuenta de lo determinado (cfr. TFN “Ciccone Calcográfica SA” -Sala C- del 19/12/2003).

IV.- Que corresponde confirmar la aplicación de intereses resarcitorios, ello en la proporción del ajuste que se confirma, toda vez que su imposición se ajusta lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), y que la actora no ha formulado agravios contra su procedencia.

V.- Que resta referirse a la sanción aplicada, en los términos del art. 46 y 47 inc. b) de lay de rito fiscal (vide fs. 26).

Que el artículo 46 de la ley de rito requiere de un proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, es decir que debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez probado el mentado soporte, luego se infiere la conducta dolosa; empero, la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta (cfr. "Ramazzotti, Raúl Enrique s/apelación", 24/04/98). Que demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el artículo 47 admiten prueba en contrario y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, sin que en esta instancia hubiera ofrecido prueba alguna a tal fin.

Que la reseña efectuada con relación a la actuación del personal fiscalizador y las irregularidades detectadas con relación a los proveedores cuestionados, dan cuenta de la debida exteriorización de la presunción utilizada en el caso del art. 47 de la ley de rito (inciso b).

En efecto, comprobado el hecho fáctico, el recurrente no demostró la existencia de una causal que lo exonere de sanción, atento el decaimiento de los medios de prueba ya señalados. Que en esta línea, el Cimero Tribunal sentenció in re “Industrias Delta S.A.I.C. y Otros”, sentencia del 11/09/84: “de la frase referida a la "inversión de la carga de la prueba", no debe inferirse la posibilidad de obligar al procesado a demostrar la falsedad de toda imputación huérfana de apoyo que se le formule, sino la necesidad de acreditar que las defensas que alegue tienen visos de seriedad suficientes para desvirtuar la presunción legal basada en hechos que corresponde probar a la parte acusadora”.

Además, cabe hacer notar respecto a lo invocado por la recurrente con relación a la aplicación de la Instrucción General N° 4/97 dictada por la D.G.I., que la misma es facultativa para las dependencias en ella comprendidas, ya que las autoriza a ajustarse a lo en ella dispuesto. Que de acuerdo con lo expuesto por la actora en su escrito recursivo, el último párrafo del art. 5° de dicha normativa prevé la admisión del error excusable cuando la diferencia de impuesto no represente más del 20% del impuesto que hubiere correspondido declarar, regulando dicho artículo a las infracciones materiales no fraudulentas, es decir las del art. 45 de la ley de rito, sin que ello pueda aplicarse a las sanciones encuadradas en el tipo penal establecido por el art. 46 de dicha ley, como es lo que ocurre en el caso de autos, razón por la que tampoco procede la causal de exención planteada por la apelante.

Ello así y dado que los argumentos expuestos por el juez administrativo para aplicar la multa bajo examen no han sido conmovidos, corresponde confirmar tanto su pertinencia como su graduación, ello en proporción al ajuste que se confirma.

La Dra. O ´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Martín.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

2) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 16.759 (pesos dieciséis mil setecientos cincuenta y nueve) equivalente a 2,72 (dos con 72/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria – y por el patrocinio letrado, la suma de $ 41.896 (pesos cuarenta y un mil ochocientos noventa y seis) equivalente a 6,80 (seis con 80/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 21/21 (01/10/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

3) Regular los honorarios del perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional, Walter Varela, en la suma de $ 3.080 (pesos tres mil ochenta), la que queda a cargo de la recurrente, por la aceptación del cargo, debido a que a fs. 100 de autos se dio por decaída dicha probanza.

4) Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.10 14:13:50 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 12:43:09 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 12:49:16 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 12:49:18 -03:00