República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-14522398-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 15 de Febrero de 2022

Referencia: SENTENCIA “SOLUCIONES INTEGRALES ME-LEC S.R.L. " Expediente Electrónico EX-2021-34678606- -APN-SGAI#TFN

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) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EX-2021-34678606- -APN-SGAI#TFN caratulado “SOLUCIONES INTEGRALES ME-LEC S.R.L. s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas, al Valor Agregado y a las Ganancias”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que por RE-2021-34677875-APN-SGAI#TFN Soluciones Integrales Me-Lec S.R.L. interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° 12/2021 (DV RRMR), N° 13/2021 (DV RRMR) y N° 14/2021 (DV RRMR) de fecha 26 de marzo de 2021 dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por las que se determinaron de oficio sus obligaciones impositivas en los Impuestos al Valor Agregado de los períodos fiscales enero 2015 a diciembre 2017, a las Ganancias por los períodos fiscales 2015 y 2016 y a las Ganancias – Salidas no Documentadas por los períodos fiscales 2015 y 2016 con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente a dos (2) veces el Impuesto al Valor Agregado evadido respecto de los períodos fiscales enero de 2015, abril de 2015, junio de 2015 a septiembre de 2015 en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.). Por último, por aplicación del Régimen Penal Tributario vigente a la fecha de constatación de los hechos en trato, Ley N° 24.769 y Ley N° 27.430, según corresponda, se dejó en suspenso la aplicación de sanciones con relación a los Impuestos al Valor Agregado de los períodos fiscales octubre de 2015 a diciembre de 2017, a las Ganancias por los períodos fiscales 2015 y 2016 y a las Ganancias – Salidas no Documentadas por los períodos fiscales 2015 y 2016.

Explica que fue objeto de una fiscalización en la que se confeccionó un listado de los proveedores incluidos en la Base de Contribuyentes No Confiables, sobre los cuales se le solicitó documentación respaldatoria, los que luego fueron impugnados. Sostiene que los actos emitidos se fundamentaron en la inclusión de los proveedores en la Base E-Apoc y que se otorgó efecto retroactivo a esas inclusiones, toda vez que al momento en que contrató, estaban autorizados a emitir comprobantes, los que además poseían el CAI vigente.

Indica los proveedores con los que operó y alega que el Fisco pretende trasladarle su responsabilidad de control.

Manifiesta que las operaciones fueron verídicas y que, si bien se adeudaban sumas con algunos proveedores a razón del incumplimiento en las contrataciones, la mera inclusión en la Base E-Apoc no torna de por si impugnable la operación.

Menciona la Resolución General 3832/16 y afirma que se le aplicó una sanción indirecta atento que por causa de la inclusión en la Base Apoc se cuestionaron las operaciones, lo que vulnera la supremacía constitucional establecida en el art. 31 de la Constitución Nacional, al crear sanciones de tipo tributarias, con impacto en la posibilidad real y efectiva del ejercicio del comercio lícito, sin una ley que lo autorice a tal fin.

Considera que las resoluciones no observaron los recaudos establecidos en el art. 7 de la ley Nº 19.549 debido a que carecen de motivación y causa porque se limitan a reproducir los informes de inspección de los proveedores y su inclusión en la Base E-Apoc, lo cual entiende no puede tener efectos retroactivos. Por ello, pide que se declare la nulidad al ser el único fundamento sin que se haya considerado la prueba aportada.

Puntualiza que las operaciones fueron canceladas mediante cheques y transferencias bancarias, habiendo aún saldos impagos, y que informó sobre las personas de contacto, forma de contratación y detalle de las facturas contabilizadas, y aportó la documentación de respaldo, sin que el ente fiscal haya probado la inexistencia de las operaciones impugnadas.

En el caso del Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas remarca que el primer y fundamental elemento para que pueda realizarse un cargo es que se hayan detectado erogaciones carentes de documentación respaldatoria, lo que no ha sucedido en el presente caso. Critica que para el ente fiscal, una factura apócrifa es la prueba de que una operación no existió, antes que la prueba de que hubo un egreso real obtenido por un beneficiario no identificado. Concluye en que el instituto solo resulta aplicable cuando se pretenda efectuar una deducción como gasto, cuyo objeto sea reducir el monto del impuesto, por lo que resulta incompatible que el organismo impugne las operaciones por considerarlas inexistentes y a la vez ajuste por salidas no documentadas, si no hay operación no hay erogación.

Se agravia de que se determinaron los impuestos sobre la base de presunciones, aplicadas automáticamente, sin recurrirse a otras consideraciones o hechos ciertos, que tornen válida la aplicación de la presunción legal, en busca de la verdad material y en observancia del principio de realidad económica.

Insiste en que no se sustentaron los pretendidos ajustes fiscales en razón de que el juez administrativo solo expuso las impugnaciones y cargos formulados, haciendo hincapié en los proveedores considerados apócrifos, pero sin atender a la documentación presentada, por lo que apunta que las determinaciones de oficio sobre base presunta no pueden prosperar.

Por último, ofrece prueba pericial contable y por los argumentos que desarrolla pide que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que por IF-2021-55789103-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Aduce que conforme se desprende de los antecedentes administrativos, las tareas de fiscalización desarrolladas, así como el procedimiento de determinación de oficio que desembocó en el dictado de las resoluciones cuestionadas, se ajustaron a la normativa en vigor en conformidad a parámetros de razonabilidad y legalidad, sin

que se haya afectado el derecho de defensa del contribuyente, quien en todo momento tuvo acceso a las actuaciones y oportunidad de ser escuchado y de efectuar las aclaraciones y descargos que estimase convenientes.

Por ello rechaza el planteo de nulidad y sostiene que las resoluciones recurridas desarrollaron los fundamentos fácticos y jurídicos sobre los cuales se sustenta el criterio fiscal, lo que resulta suficiente para responder eficazmente los agravios de la actora, quien además no aprovechó para acreditar los extremos que dogmáticamente invoca mediante elementos contundentes.

Refiere a que las resoluciones dieron cabal cumplimiento a la explicitación de las circunstancias fácticas y probatorias, lo que permitió llegar a la convicción sobre el obrar fraudulento de la recurrente, quien se valió de facturación apócrifa para computar injustificadamente los créditos y/o costos fiscales en las declaraciones juradas presentadas.

En cuanto al reproche efectuado con relación a la RG 3832/2016 anticipa que no merece acogida favorable al no haber afectación del principio de legalidad, ya que las facultades de reglamentación se encuentran previstas en el art. 7° del Decreto N° 618/97. Concluye que no se advierte si su postura se dirige a la impugnación de una afectación concreta o al cuestionamiento de un acto administrativo de alcance general, pero entiende que en cualquier caso, no surge elemento alguno que permita controvertir la norma que nos ocupa ni ha elegido la vía adecuada a tal fin.

Manifiesta que para el cómputo improcedente de los conceptos impugnados se simuló que las operaciones aparezcan como efectivamente realizadas con los proveedores cuestionados, sin proponer prueba alguna sobre su efectiva realización.

Enumera las irregularidades constatadas con relación a los proveedores involucrados y explica que los ajustes no se sustentaron exclusivamente en la inclusión o no del proveedor observado en la Base Apoc, sino en todos los presupuestos recabados por la investigación, como ser que ninguno de los proveedores cuestionados contaba con sede administrativa, ni comercial, no pudieron ser localizados en ninguno de los domicilios declarados ya que eran inmuebles abandonados, viviendas particulares y/o los habitantes de dichos domicilios los desconocían.

Sobre los intereses resarcitorios considera que al no haber dado el responsable cumplimiento a las obligaciones a su cargo, procede su aplicación por la mora incurrida, los que fueron calculados según el art. 37 de la ley de procedimiento fiscal.

Resalta que no se expresaron agravios concretos sobre la sanción aplicada y advierte que el encuadre efectuado fue adecuado, a tenor de las circunstancias tanto fácticas como jurídicas expuestas en todas las actuaciones.

Por lo expuesto, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia que cita, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2021-117767039-APN-VOCXII#TFN no se admitió la prueba pericial contable ofrecida al resultar inconducente y dilatoria la producción de la misma.

Que ello así, por PV-2022-11181849-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y por último con IF-2022-12982308-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos para dictar sentencia.

IV.- Que en primer lugar cabe referirse al planteo de nulidad articulado con fundamento en la falta de motivación

y causa en el dictado de las resoluciones apeladas.

Que se observa que los actos recurridos han sido emitidos en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), estimando el Juez Administrativo las circunstancias de hecho y derecho que los sustentan, sin que se encuentre afectada la validez del procedimiento ni lesionado el derecho su defensa.

Por lo que se advierte que los argumentos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal seguido para el dictado de las determinaciones de oficio, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo en debate, por lo que cabe concluir que la nulidad invocada no resulta procedente, correspondiendo su rechazo.

V.- Que cabe establecer si las resoluciones dictadas se ajustan a derecho.

Que la recurrente se encuentra inscripta en la actividad principal de instalación, ejecución y mantenimiento de instalaciones eléctricas y electromecánicas N.C.P.

Que conforme se desprende de las constancias de la causa el cargo tuvo origen en el cruce de información de las bases informáticas del organismo fiscal y durante la fiscalización se analizaron todas las operaciones de compras efectuadas con proveedores cuestionados.

Ante los requerimientos cursados la apelante aportó los Subdiarios IVA Compras e IVA Ventas y con respecto a los pasivos, adjuntó reflejo de pantalla de la carga de los pasivos en el Aplicativo para producir las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias.

Que de la lectura de los libros aportados, se hallaron operaciones de compra con distintos proveedores, respecto de las cuales se pidió documentación de respaldo para realizar un análisis pormenorizado de las compras y contrataciones de servicios, de lo que surgieron las siguientes características con relación a cada proveedor:

1) SEM ELECTROMECANICOS S.A.: Se constató que el domicilio fiscal correspondía a un lugar usurpado, sin signos de actividad comercial ni industrial, sin que haya podido ser ubicado en otros domicilios alternativos. El domicilio fiscal coincidía con el proveedor apócrifo ETFI SRL. y compartía el apoderado con el proveedor VEYRIER S.R.L. Se advirtió que el socio y administrador de relaciones clave fiscal, Sucesión de Sr. HOST Guillermo, también era accionista del proveedor VEYRIER S.A.; y el otro socio Sr. SIERRA Marcos lo era de la proveedora ETFI S.R.L.

2) VEYRIER S.A.: Se verificó que en el Impuesto al Valor Agregado se rectificaron declaraciones juradas por períodos en los que surgían saldos a ingresar y de las cuales fue eliminado un 100% el crédito fiscal, mientras que el saldo resultante de esas rectificativas no fue ingresado. No pudo ser localizado. Se dejó asentado que no todas las operaciones registradas a nombre de este proveedor se encontraban declaradas. Se concluyó que no poseía capacidad económica para realizar las prestaciones de servicios facturadas -reparación y mantenimiento- y fue considerado como Usina de Facturas Apócrifas, y se sugirió su inclusión en la Base Apoc.

3) ETFI S.R.L.: Fue catalogado como proveedor sin capacidad económica al no poder ser ubicado en sus domicilios fiscales o alternativos, sus integrantes no tenían solvencia patrimonial, ni daban cumplimiento a los deberes formales, no registraba bienes de uso propios y no se probó fehacientemente el alquiler de los mismos para el desarrollo del supuesto servicio que realizó -reparación y mantenimiento-, no poseía personal en relación de dependencia declarado, y figuraban pagos de aportes y contribuciones por montos de escasa relevancia. No poseía propiedades ni bienes registrables a su nombre. La fiscalizada no aportó cuentas bancarias que demuestren movimientos financieros derivados de su actividad. Por los períodos fiscales 05/2016 a 01/2017 las

presentaciones de las declaraciones juradas de IVA consignaban créditos fiscales superiores o casi iguales a los débitos y solo se observaron pagos efectuados para el período 2014. Por último, se advirtió que uno de sus socios, el Sr. SIERRA Marcos, lo era del proveedor SEM SERVICIOS ELECTROMECANICOS S.A., con quien compartía el domicilio fiscal.

4) RF ELECTRONICS ARGENTINA S.A.: Fue clasificada como usina de única actividad venta de facturas, debido a que su domicilio fiscal se correspondía con una vivienda y compartió la IP en la emisión de algunos comprobantes con la proveedora ETFI S.R.L.

5) BRODING S.R.L.: Fue considerado como proveedor sin capacidad económica, su actividad registrada era la de fabricación de productos elaborados de metal N.C.P. y facturó por los servicios de reparación y mantenimiento. No pudo ser ubicada.

6) RENOL CONSTRUCCIONES S.R.L.: No tenía capacidad económica, no pudo ser ubicado y carecía de estructura para realizar la actividad que declaró -reparación de techos, estructuras metálicas, mantenimiento de infraestructuras en sede social-. No declaraba empleados en relación de dependencia, ni poseía bienes registrables ni cuentas bancarias; solo presentó declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado con una relación débito/crédito 1 o cercano y sin registrar pagos.

7) LOGISTICA SUDESTE S.R.L.: La firma fue desconocida por sus titulares y/o responsables. Respecto al Impuesto al Valor Agregado, se observó que la última declaración jurada presentada correspondía a 11/2017, mientras que la relación débito/crédito fiscal en general es 1, no tenía cuentas bancarias a su nombre ni bienes registrables. Se encontraba inscripta en varias actividades: servicio de gestión y logística para el transporte de mercaderías, servicios complementarios para el transporte terrestre, servicios empresariales y Venta al por mayor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores y los conceptos facturados fueron transporte y provisión de materiales para mantenimiento de infraestructura sede social. Se destacó que el autorizado era socio y gerente titular del proveedor ASL CONTROLES INDUSTRIALES S.R.L., con quien compartió la IP para la emisión de algunos comprobantes.

8) ASL CONTROLES INDUSTRIALES S.R.L.: Fue considerado usina de única actividad emisión de facturas ya que no tenía la capacidad operativa ni financiera necesaria para haber realizado las operaciones declaradas, en el domicilio fiscal no fue encontrado y el mismo era un departamento, no registraba bienes a su nombre, sus cuentas bancarias no ostentan información desde el año 2016 cuando las operaciones objetables correspondían al año 2017. En las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias se consignó un monto ínfimo en relación con el monto de ventas declarado y no presentó las mismas desde el año 2015 en adelante; mientras que en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado la relación débito/crédito es igual a 1. Poseía numerosas actividades declaradas y declaró por los conceptos de provisión de luminarias y tableros de control de sede social y reparación de

techos y estructuras tendido de redes eléctricas de sede social. Por último, se verificó que el socio y gerente es también el autorizado del proveedor LOGISTICA SUDESTE S.R.L., con la cual compartió la IP en la emisión de algunos comprobantes.

Que en función de la tarea desarrollada por la inspección, la magnitud de las transacciones involucradas, la falta de documentación que pruebe de manera fehaciente las operaciones impugnadas por la facturación observada, y el carácter de apócrifos de los proveedores observados se procedió a impugnar los costos fiscales y los créditos fiscales provenientes de las operaciones cuestionadas.

Que asimismo se liquidó el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas con relación a los pagos efectuados a los proveedores que fueron considerados apócrifos, por operaciones de servicios amparados con facturación de respaldo emitida por estos.

VI.- Que ello así se deben evaluar los agravios planteados, junto con las distintas constancias documentales incorporadas a la causa.

Que el principal argumento sobre el cual la apelante construye su defensa radica en sostener que ninguno de los proveedores estaba incluido en la Base de facturación apócrifa al momento de las contrataciones, a lo que agrega que por ello estaban autorizados a emitir comprobantes validos que poseían el CAI vigente, y en base a ello afirma que el ente fiscal no puede poner a su cargo la responsabilidad de control del actuar de sus proveedores.

Que si bien durante la etapa de fiscalización aportó la documentación de respaldo referida a las operaciones concertadas, 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).

Que en lo que hace al agravio referido a la falta de inclusión de los proveedores en la Base Apoc cuando se concertaron las transacciones, cabe remarcar que dicha circunstancia no implica que posean capacidad operativa para contratar debido a que la inclusión o su falta de inclusión no constituye por sí misma el motivo del cuestionamiento de la validez de su facturación, sino que a ello se agregan las restantes constataciones efectuadas, que no resultan menores ya que se presentaron graves inconsistencias con relación al proceder fiscal de los proveedores que permitieron cuestionar la veracidad de las operaciones analizadas en autos, por que corresponde a la recurrente rebatidar las observaciones efectuadas durante el desarrollo de la inspección.

Que durante la instancia administrativa la recurrente incorporó constancias documentales y si bien ante esta instancia ofreció prueba pericial contable, la misma versaba sobre aspectos meramente formales, la que no resultaba útil ya que no se cuestionaron sus registraciones contables y su integración con la documentación pertinente, sino que en el caso se encuentra en tela de juicio la realidad de las relaciones negociables con los supuestos proveedores que la documentación aportada pretende amparar.

Que de las actuaciones administrativas, acompañadas en formato digital, se desprende que el Fisco mediante la labor investigativa desarrollada por la inspección constató que los proveedores no poseían una estructura comercial y/o económica para prestar los servicios facturados -incluso algunos de ellos se encontraban inscriptos en múltiples y disimiles actividades-, al no poder ser localizados, al carecer de personal en relación de dependencia y bienes registrables que permitan su prestación, y además no respondieron las circularizaciones efectuadas, siendo lo más llamativo que en algunos casos compartían sus integrantes o utilizaban similares direcciones de IP para la emisión de comprobantes electrónicos. Todo ello habilita a inferir que los supuestos proveedores no fueron los prestadores de los conceptos expuestos en las facturas computadas en virtud de las irregularidades que los descalifican como tal, sin que se hayan aplicado presunciones, como alega la aquí actora, ya que los ajustes se fundamentaron en los hechos verificados.

Que ello pone de manifiesto que se realizó una ardua tarea investigativa en orden a la situación particular de cada uno de los proveedores, sin que la circunstancia de que un proveedor no se encuentre incluido en la base Apoc implique que posea capacidad operativa para operar ya que, como se dijo, se advirtieron serias irregularidades que

no pudieron ser contradichas por la recurrente debido a que sus manifestaciones se refieren únicamente a aspectos formales, sin arrimar ningún otro elemento que brinde sustento fáctico a las operaciones cuestionadas.

Que a ello se agrega, que la recurrente tampoco procuró demostrar la necesariedad y el vínculo de los servicios contratados con la actividad gravada, atento que de haberse demostrado esta relación se podría haber analizado la utilización de los bienes como un costo necesario en el Impuesto a las Ganancias, a los efectos de su deducción.

Que, como ya se dijo, los argumentos de la apelante se refieren a cuestiones formales, las que no permiten corroborar que las prestaciones de servicios hayan sido reales y efectuadas por el proveedor cuestionado en autos, sin que ante este Tribunal se hayan incorporado nuevos elementos que rebatan la postura fiscal.

Que ello así, resultan insuficientes o ausentes los elementos probatorios reunidos en la instancia administrativa y ante este Tribunal para demostrar la existencia de las operaciones. Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del C.P.C.C.N. deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 218:312, 294:69 y 328:53).

Que en ese sentido deviene 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 por lo tanto, al no demostrarse la materialidad de las operaciones ni tampoco la necesariedad y pertinencia en su justa medida del gasto con la actividad desarrollada, se concluye en que la facturación no refleja la realidad económica de las operaciones, por lo que no se puede tener por acreditado la veracidad del vínculo comercial con los proveedores, y se deben confirmar los ajustes practicados en el Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado.

VII.- Que cabe considerar la procedencia de la sanción aplicada en el Impuesto al Valor Agregado evadido respecto de los períodos fiscales enero de 2015, abril de 2015, junio de 2015 a septiembre de 2015 en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

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 los Considerandos precedentes, ponen de resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta de la aquí recurrente en dicha figura infraccional, consistentes en la presentación de declaraciones juradas engañosas.

VIII.- Que resta referirse al ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentada.

Que el art. 40 de la ley del Impuesto a las Ganancias - texto ordenado en 2019- establece que “cuando una erogación carezca de documentación o ésta encuadre como apócrifa, y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %) que se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación”, mientras que el art. 41 de dicha ley dispone que "no se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, b) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos -por su monto, etc,- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario”.

Que con relación a la jurisprudencia, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver la causa “Red Hotelera Iberoamericana” del 26/8/2003 señaló: “18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.

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 extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- 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 (artículos 1 y 2 en el t.o. 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 -en lo relativo al propósito de la ley- 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).

23) Que, por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos: 323:3376 lleva a descartar que el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria…”

Que en igual sentido se pronunció dicho Tribunal con fecha 27 de septiembre de 2011 in re “Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI” donde al remitirse al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, sostuvo en su parte pertinente que “....ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado)....”, reiterando dicho criterio en la causa “Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. - TF 20958-I c/ DGI” de fecha 31 de julio de 2012.

IX.- Que ello así, a tenor de lo apuntado corresponde valorar los elementos de prueba colectados durante la fiscalización y ante esta instancia, debiendo evaluarse si se ha logrado la efectiva individualización de los beneficiarios.

Que al respecto la recurrente manifestó que los pagos de las facturas se hicieron mediante cheques y transferencias bancarias, mientras que el ente fiscal consideró que debido a las irregularidades constatadas respecto de los proveedores, correspondía a la contribuyente la prueba de la contraprestación real a los efectos de su cómputo como costos de producción o gastos.

Que en el caso de autos, se tuvo en cuenta que los hechos analizados llevaron a la convicción de que las operaciones cuestionadas carecían de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no fueron aptos para determinar la contraprestación y para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos.

Que para aplicar el instituto de las salidas no documentadas, el Fisco Nacional cuestionó que las sumas no fueron percibidas por los proveedores, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, que provocó que se ignore cuál fue sido la operación económica realmente realizada y quiénes y en qué proporción obtuvieron beneficios pecuniarios de ella.

Se concluyó que la maniobra detectada consistió en computar gastos improcedentes en función de facturación apócrifa desconociéndose el real beneficiario de los pagos efectuados.

Por lo que, de esta manera el beneficiario del pago de la operación reflejada en ese comprobante permanece oculto, generando una salida de fondos no documentada al carecer dicho instrumento de aptitud para individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.

Que a ello cabe agregar, que de admitirse que el beneficiario se encuentra identificado por el hecho de que una persona física o jurídica -distinta a la que emitió la factura- figure como perceptor en el cheque endosado, llevaría a neutralizar la aplicación de la figura de la salida no documentada.

Que por lo tanto, al verificarse el presupuesto que hace a la aplicación del impuesto previsto en el art. 40 de la ley del Impuesto a las Ganancias, es decir un beneficiario oculto, procede la confirmación de este ajuste.

X.- Que con relación a los intereses resarcitorios reclamados, 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), los que además fueron calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998), por lo que cabe disponer su confirmación.

XI.- Por todo lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que adhiere a lo expuesto por el Dr. Martín en el punto IV de su voto en cuanto rechaza el planteo de nulidad formulado por la recurrente, no correspondiendo la imposición de costas siendo que no se articuló como cuestión previa.

II.- Que adhiere a la solución propiciada por el Vocal Instructor, al confirmar el criterio fiscal de impugnar los gastos deducidos en el Impuesto a las Ganancia y el crédito fiscal en IVA derivado de la operatoria con los presuntos proveedores SEM Electromecánicos S.A., Veyrier S.A., Etfi S.R.L., RF Electronics Argentina S.A., Renol Construcciones S.R.L., Broding SRL, Logística Sudeste S.R.L., ASL Controles Industriales S.R.L.; correspondiendo hacer algunas precisiones adicionales.

Si bien la actora pone especial énfasis en que habría cumplido con la verificación de los requisitos formales acerca de la inscripción de los proveedores en la AFIP y su no inclusión en la Base Apoc contemporánea a las operaciones objetadas, lo cierto es que no se desprende de estas actuaciones mayores datos que sirvan para contrarrestar las circunstancias descriptas que sirvieran como base para la impugnación efectuada, remarcando que la actora no objetó el rechazo de la prueba pericial ofrecida (PV-2021-117767039-APN-VOCXII#TFN). En esta línea, corresponde destacar que no se trata de hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos detectados respecto de los presuntos proveedores, sino que ante las circunstancias constatadas por la fiscalización, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobarla existencia de las negociaciones (cfr. CNACAF, Sala II, in re “Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI”, sentencia del 29/11/2012).

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 para operar en los niveles declarados, 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 cuestionados -ni desvirtuados- por la actora (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).

Que también abona el criterio del Fisco sobre el carácter apócrifo de las operaciones, las coincidencias que surgen llamativamente entre algunos de los proveedores que utilizan similares direcciones de IP en la emisión de comprobantes electrónicos, según lo detallado en párrafos precedentes; Logística Sudeste SRL y ASL Controles Electromecánicas SA; SEM Electromecánicos y Veyrier S.A.; y Ertfi SRL y RF Electronics Argentina S.A. Asimismo, se traen a colación las relaciones que surgen entre varios proveedores y sus integrantes: el socio y administrador de relaciones clave fiscal de Sem Servicios Electromecánicos S.A. es accionista de Veyrier S.A. Un autorizado por Logística Sudeste SRL es socio y gerente titular de ASL Controles Industriales SRL; por su parte Etfi SRL y SEM Servicios Electromecánicos S.A. comparten el mismo domicilio fiscal, entre otros datos.

Que, resulta pertinente recordar que, en lo que aquí interesa, el Cimero Tribunal al resolver la causa "Ferretti, Félix Eduardo" (sentencia del 10 de marzo de 2015) respecto a la procedencia del cómputo del crédito fiscal, expresó -en lo que aquí interesa- : "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 bienes o prestadores de servicios, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues la actora no ha logrado acreditar que se hayan realizado las operaciones adjudicadas.

A su vez, procede la impugnación de los gastos deducidos en el Impuesto a las Ganancias atento la falta de documentación que pruebe de manera fehaciente las operaciones impugnadas por facturación observada, y por ende, la necesariedad de las erogaciones efectuadas.

III.- Por su parte, a partir de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver las causas “Red Hotelera Iberoamericana” -en especial Considerandos 18, 19, 20, 21 y 23-, “Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI” y “Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. - TF 20958-I c/ DGI”, sentencias del 26/8/2003, 27/9/2011, y 31/7/2012, respectivamente, el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias –vigente al momento de los períodos determinados- debiendo descartarse que la norma citada revista el carácter de una norma sancionatoria (conf. CSJN Fallos: 323:3376).

Que sobre el mentado instituto de salidas no documentadas se ha precisado que fue “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 percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (fallos: 323:3376). Los elementos necesarios para la configuración del aludido instituto son los siguientes: a) La necesaria existencia de una erogación, es decir una salida de dinero concreta, b) La carencia de documentación de la erogación o que se encuentre documentada con elementos falsos y c) La presunción iuris tantum: ante el indicio de una comprobación de una erogación efectivamente realizada y la ausencia de documentación que la respalde, o que, de existir, se verifiquen en torno a ella vicios insanables se presume la configuración del instituto de salidas no documentadas, la que admite prueba en contrario” (CNACAF, Sala IV, “Barragán Imaz SRL”, sentencia del 25/03/2014).

Atento lo expuesto precedentemente, cabe concluir que no se ha demostrado que las firmas objetadas fueran destinatarias de las erogaciones cuestionadas; frente a ello, resulta procedente la determinación en concepto de Salidas no Documentadas.

En efecto, estimo pertinente citar el dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, Laura M. Monti, al que hace remisión el fallo “Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI” antes citado, donde en su parte pertinente, dice que “.... ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado)....”. Que el criterio allí fijado ha sido receptado por la suscripta en diversos precedentes, entre otros “Quality Work S.A.”, sentencia del 4 de junio de 2015 y Harengus S.A., sentencia del 26 de diciembre de 2018.

Que a tenor de lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste tratado en este punto conforme la planilla expuesta a fs. 34 del acto determinativo.

IV.- Que corresponde confirmar las correspondientes liquidaciones de accesorios, teniendo en cuenta su naturaleza resarcitoria, el criterio restrictivo para su exención que impera en la materia fiscal (cfr. Fallos: 323:1315) y la ausencia de agravios de parte de la recurrente.

V.- Resta referirse a la multa aplicada en el IVA, equivalente a dos (2) veces el importe del gravamen atribuido como evadido, respecto de los períodos fiscales enero de 2015, abril de 2015, junio de 2015 a septiembre de 2015. Cabe señalar que si bien la actora no formuló agravios concretos al respecto, corresponde el análisis de su procedencia en atención a tratarse de una sanción y el resguardo de las garantías procesales del contribuyente.

Que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014).

Por su parte, el artículo 47 de ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”). Que en caso concreto, se invocó el art. 47, inciso b), de la ley 11.683, esto es que a los efectos específicos de la atribución de la conducta defraudatoria, se vislumbra en la consignación de “datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible”.

En esta línea, estimo pertinente traer a colación lo expuesto por la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al resolver la causa “Italiano, Antonio Alberto”, con fecha 12/02/2008, donde (voto del Dr. Alemany) se expuso que “En el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314... En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Asimismo, en dicho precedente se expuso (voto del Dr. Morán) que “En lo que respecta a la causa "Montenegro", si bien al momento de acaecer el hecho imponible ya habían sido reincorporadas al texto de la ley 11683 las presunciones del citado artículo (conf. art. 19, L. 23314 - ADLA XLVI-B-1124-), no corresponde efectuar una aplicación mecánica del criterio allí expuesto. Siendo ésta una cuestión relacionada con el ámbito de la prueba, no puede ser ordenada con el carácter de un mandato ineludible. La fuerza vinculante de una presunción queda siempre al buen juicio del órgano que se encuentra en situación de aplicarla; de modo que podría optar por hacerlo siempre que entienda preservados los derechos fundamentales involucrados en el proceso” , para luego agregar que “...ello no puede interpretarse como una prohibición absoluta de aplicar las presunciones de dolo previstas en el citado artículo 47, en la medida en que éstas resulten intrínsecamente razonables, y se encuentren acreditados los hechos que determinan su aplicación. Que, en un sentido acorde, esta Sala tiene dicho que la intención defraudatoria -indemostrable en cuanto estado psicológico condicionante de la voluntad del sujeto- "sólo puede evidenciarse mediante datos objetivos o manifestaciones externas que la pongan de manifiesto, que resultan ser aquellas a las que la ley atribuye ese significado..." ["Las Pirguas SRL (TF 24.592-I) c/DGI" –

31/8/2007]". En igual sentido la Sala IV de la Alzada in re "Yuviet SA c/Dirección Gral. Impositiva" – 9/6/2005

Sentado ello, del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse 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.

En este caso concreto, el Fisco ha demostrado a través de elementos de prueba asertivos y contundentes que mediante la utilización de facturación carente de sinceridad, se efectuó el cómputo crédito fiscal, todo lo cual generó una grave incidencia fiscal con vocación de continuidad. Por otro lado, no puede soslayarse que fue necesaria la fiscalización para detectar la situación descripta, constatar que las declaraciones juradas presentadas no correspondían a la realidad y liquidar el impuesto en su justa medida (cfr. CNACAF, Sala II in re "Rasic Hermanos S.A. c/ Dirección General Impositivas/Recurso Directo de Organismo Externo", sentencia del 18 de junio de 2020).

En definitiva, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa a la sanción o reducción, corresponde su confirmación.

VI.- Por lo expuesto, voto por confirmar los actos apelados en todas sus partes. Costas a la vencida.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 308.125 (pesos trescientos ocho mil ciento veinticinco), equivalente a 47,64 (cuarenta y siete con 64/100) UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $ 770.313 (pesos setecientos setenta mil trescientos trece), equivalente a 119,10 (ciento diecinueve con 10/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, y 51 de la ley 27.423, la Acordada N° 21/21 (01/10/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala "D" por encontrarse con licencia la Vocal Titular de la 11° Nominación (conf. art. 184 de la ley N° 11.683 – t.o. en 1998 y sus modif.-).

Regístrese, notifíquese y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.15 11:33:57 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.15 11:44:37 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.15 11:44:38 -03:00