República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-42354936-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 29 de Abril de 2022

Referencia: SENTENCIA - Expte. 41.800-I caratulado “COMPAÑÍA MINERA AGUILAR S.A. 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. 41.800-I caratulado “COMPAÑÍA MINERA AGUILAR S.A. s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado”

El Dr. Martin dijo:

I.- Que a fs. 28/71 Compañía Minera Aguilar S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 313/2014 (DV RRIIP) de fecha 19 de noviembre de 2014, dictada por la Jefa (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P. - Dirección General Impositiva, por la cual se impugnaron las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado de los periodos fiscales 01/07 a 04/07, 06/07, 07/07 y 10/07 a 03/08, se determinó el monto a ingresar con más intereses resarcitorios y respecto del período fiscal 03/08 se estableció un saldo a su favor correspondiente al primer párrafo del art. 24 de la ley del tributo. Por último se aplicó una multa graduada en tres veces el impuesto dejado de ingresar por los períodos fiscales 01/07 a 04/07, 06/07 y 07/07 en los términos del los arts. 46 y 47 incs. b) y d) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod).

Menciona que la fiscalización analizó las operaciones realizadas con la empresa Argengruas y Maquinarias S.R.L. debido a su inclusión en la Base Apoc con fecha 18/02/2008 bajo la condición de “usina sin capacidad económica”, cuando aportó numerosa información y constancias referidas a la correcta registración contable de las transacciones junto con la documentación de respaldo.

Indica que se adquirieron repuestos para vehículos y maquinaria empleada en la mina localizada en El Aguilar, Pcia. de Jujuy, que puso a disposición sus Libros de IVA Compras y Ventas, copias de las facturas -las que cumplían con los requisitos legales establecidos- y órdenes de pago, una planilla con el detalle de las operaciones, certificados de retención de SUSS, IVA, Impuestos a las Ganancias e Ingresos Brutos, además de haber acompañado copias de los remitos y facturas de los transportistas intervinientes en la entrega de los bienes.

Manifiesta que la inspección constató la existencia de la imprenta y la autenticidad de las solicitudes de impresión de las facturas, a lo que agrega que con relación a los pagos se incorporó la información aportada por el Banco Mariva, de la que surge que los mismos se hicieron con cheques, no a la orden y cruzados, emitidos a nombre del proveedor, los que fueron retirados de la institución bancaria por el socio gerente de la sociedad y luego depositados en cuentas bancarias de su titularidad o descontados en una institución financiera.

Entiende que resultó acreditado el circuito material, formal y económico de las operaciones concertadas, y se agravia de que el ente fiscal haya cuestionado que no haya sido el proveedor quien las realizó debido a su supuesta falta de capacidad operativa, cuando los elementos brindados le dan derecho al cómputo del crédito fiscal respectivo.

Advierte que no tiene ninguna obligación de controlar o verificar el cumplimiento que el proveedor daba a sus obligaciones impositivas, sin que ningún incumplimiento le pueda ser imputado.

Remarca que el organismo fiscal dejó asentado la existencia de las operaciones y no cuestionó que el beneficiario de los pagos haya sido la empresa proveedora, por lo que entiende que la falta de ubicación en los domicilios denunciados, las irregularidades en su situación impositiva o que no haya declarado en empleados no es suficiente para impugnar el cómputo del crédito fiscal, sino que en su caso deberá el Fisco iniciar un procedimiento dirigido a constatar la situación del proveedor.

En subsidio, impugna la liquidación y peticiona que, de admitirse el criterio fiscal, se detraigan las retenciones practicadas y canceladas, ya que de lo contrario se produce una doble percepción del IVA, con el consiguiente enriquecimiento sin causa de la Administración.

Cuestiona la multa aplicada al no verificarse los elementos que hacen a su procedencia y pide que se considere la eventual configuración de un error excusable, eximente de sanción.

Alega que las facultades para su imposición se encontraban prescriptas en razón que, conforme los arts. 56 y cc. de la ley de procedimiento fiscal, el plazo quinquenal comenzó el 01/01/08 sin que rija la causal de suspensión prevista en el art. 44 de la ley Nº 26.476 en razón de que la misma no puede ser aplicada a las infracciones cometidas con anterioridad a su vigencia debido a la garantía constitucional de irretroactividad de la ley penal. Invoca también la inaplicabilidad del art. 17 de la ley Nº 26.860 con fundamento en que la misma únicamente surge efectos respecto de quienes se acojan a su régimen. Respecto de ambas normas plantea su inconstitucionalidad.

Afirma que, dado lo expuesto, no corresponde el ingreso de la suma reclamada en concepto de intereses resarcitorios, por su carácter de accesorio, sin que además le sea imputable un retardo debido a que su conducta no fue el producto de un actuar negligente ni arbitrario sino que actuó de buena fe.

Por último, ofrece prueba documental, informativa y pericial contable, y por los argumentos desarrollados y jurisprudencia invocada solicita se revoque en todas sus partes la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 85/101 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Expone que la resolución tuvo por causa la improcedencia de los créditos fiscales vinculados a operaciones comerciales registradas y declaradas a nombre de Argengruas y Maquinarias S.R.L. al ser considerado insolvente y/o carente de capacidad material, económica, financiera y/o operativa en base a los indicios constatados durante

la fiscalización.

Explica que las irregularidades advertidas permitieron concluir que el “proveedor” no fue quien realizó los actos económicos reflejados en las facturas o documentos equivalentes carentes de sinceridad.

Alega que la recurrente no acompañó ni ofreció elementos fehacientes que logren desvirtuar el cargo formulado, al no poder justificar las inconsistencias detectadas, lo que conllevo a concluir que la empresa involucrada consistía en una usina creada a fin de generar créditos fiscales y/o gastos, mientras que se desconoce al real proveedor, ya que los comprobantes no respaldaron operaciones que Argengruas y Maquinarias S.R.L. haya realizado, lo que resulta esencial para el cómputo del crédito fiscal.

Señala que si bien se había autorizado la impresión de las facturas y se dotó al supuesto proveedor de CUIT, tales aspectos se refieren al cumplimiento de requisitos formales, pero que no comprenden lo relativo a la existencia de la operatoria. Explica que la facultad de verificación no es ejercida en forma simultánea con la solicitud de inscripción o autorización de impresión, sino que ello se hace mediante un control posterior mediante el ejercicio de las potestades de verificación y fiscalización.

Apunta que no se responsabilizó a la recurrente por hechos de terceros ya que lo que hace impugnable el crédito fiscal no fue solo la falta de localización del proveedor sino que las operaciones cuestionadas no fueron probadas por ningún medio, al insistir en todo momento sobre aspectos registrables.

Rechaza el pedido sobre la detracción de las retenciones practicadas al no reunirse los recaudos previstos en el art. 81 de la ley de procedimiento fiscal.

Con respecto a los intereses resarcitorios, pide que sean confirmados al haber sido calculados en conformidad con el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), por lo que al ser procedente la determinación de oficio resultan también ajustado a derecho su exigibilidad.

Sobre la multa, recalca que la actora presentó las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado con datos engañosos, ocultando la verdadera magnitud de su actividad comercial y así declaró ingresos inferiores a los verificados. Aclara que la multa se basó en hechos ciertos como son la incapacidad operativa del proveedor, la grave contradicción entre las declaraciones juradas y la realidad constatada y la orfandad documental mediante la utilización de facturas apócrifas.

Sobre la prescripción alegada, manifiesta que rigen las leyes Nros. 26.476 y 26.860 y considera inadmisible una interpretación que implique la no aplicación de tales normas que regulan la prescripción. Rechaza el planteo sobre su inconstitucionalidad por aplicación del art. 185 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Por último, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla, 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. 113 se hizo lugar a la oposición del ente fiscal con relación a la prueba informativa y parcialmente respecto de la prueba pericial contable, por lo que en el pto. 4) se hizo lugar a los puntos admitidos. A fs. 137/146 se agregó el informe contable y a fs. 159 se declaró cerrado el período de instrucción.

Que a fs. 173 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y a fs. 176 se ponen los autos para alegar, agregándose a fs. 186/187 y 189/199 los alegatos producidos por las partes. Por último con IF-2022-39979063-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos para dictar sentencia.

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

Que la recurrente tiene como actividades declaradas, la extracción de minerales metalíferos no ferrosos N.C.P., excepto minerales de uranio y torio, la fabricación de productos primarios de metales preciosos y metales no ferrosos N.C.P. y sus semielaborados y la generación de energía térmica convencional.

Que en la fiscalización practicada se constató su real situación frente al Impuesto al Valor Agregado y se corroboró el cómputo improcedente de crédito fiscal al dudarse, en razón de los hechos constatados, sobre la efectiva realización de operaciones comerciales con el proveedor Argengruas y Maquinarias S.R.L.

Que la actora aportó el Libro IVA Compras con el registro de los comprobantes involucrados junto las facturas y las órdenes de pago emitidas a nombre del proveedor mencionado, lo que permitió conocer los conceptos facturados, entre los que cabe mencionar mercaderías varias (férulas neumáticas, filtros de aire, junta de cartón filtro cabina, placa de válvula, rótula pieza, cojinete de apoyo tolva).

De las tareas desarrolladas por el personal actuante surgieron las siguientes inconsistencias: no pudo ser ubicado en su domicilio fiscal ni legal ni en otros domicilios alternativos, no respondió un requerimiento de información, se constataron distintos formatos de facturas para un mismo lote de comprobantes, se encontraba incluido en la base de facturación apócrifa bajo la condición “sin capacidad económica”, presentó declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado hasta el período fiscal 09/2007 y la última presentada en el Impuesto a las Ganancias fue por el período fiscal 2005, no poseía bienes registrables y no declaraba personal en relación de dependencia desde 09/2007. Respecto de uno de sus integrantes se constató que no poseía CUIT ni cuentas bancarias y no registraba pagos de ningún impuesto, mientras que respecto de otro de ellos se advirtió que presentó declaraciones juradas de IVA hasta el período 12/2006 y del Impuesto a las Ganancias hasta el año 2005 y con relación a la persona con la que la actora manifestó contactarse se comprobó que no guardaba ninguna relación con la sociedad según las bases de datos del organismo fiscal.

Que conforme a lo actuado, se concluyó que las operaciones reflejadas en los comprobantes objetados no fueron perfeccionadas en cabeza de Argengruas y Maquinarias S.R.L. debido a que la suma de elementos graves, precisos y concordantes llevaron a cuestionar su real participación en las operatorias comerciales analizadas, motivo por el cual se procedió a impugnar el cómputo de crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado.

V.- Que ello así cabe considerar los agravios planteados con relación a la determinación de oficio practicada, junto con las distintas constancias documentales incorporadas a la causa y la prueba pericial contable producida ante esta instancia.

Que en primer lugar la recurrente sostiene en su defensa que las facturas que instrumentaron las operaciones cumplían con la normativa vigente, que habían sido autorizadas por el organismo fiscal y que se encontraban debidamente registradas en sus libros contables, e insiste en que no se encontraba a su cargo el deber de constatar el cumplimiento que el proveedor daba a sus obligaciones fiscales, por lo que sostiene que sus falencias no le pueden ser atribuidas. Sin embargo, de los fundamentos de la resolución apelada se desprende que el cuestionamiento de la validez de la facturación no reside en cuestiones formales, sino que se sustenta en las inconsistencias advertidas por el personal fiscalizador referidas a la materialidad de las operaciones, las que según el ente fiscal no fueron efectuadas con el proveedor que figura en las facturas, por lo que tales argumentos deben ser rebatidos por la aquí recurrente.

Que conforme se expuso en el Considerando precedente, durante la etapa de fiscalización aportó documentación referida a las operaciones cuestionadas, la que si bien permitió presumir la existencia de los bienes

comercializados, en especial las guías-facturas, en orden a no proyectar ajustes en los Impuestos a las Ganancias y a las Ganancias – Salidas no Documentadas, ello no implicó la convalidación de las operaciones en razón de que no se logró acreditar la intervención del proveedor en la cadena de comercialización.

Que no sólo es necesario el cumplimiento de los recaudos formales sino que además es necesaria la consumación del aspecto material referido a la existencia 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 los argumentos desarrollados por la recurrente tanto ante este Tribunal como en la sede de la Administración se refieren a aspectos formales, extremos que por sí solos no logran demostrar la realidad de las operaciones negociables contenidas en la facturación impugnada, ya que no demuestran que las adquisiciones de bienes hayan sido efectuadas al proveedor cuestionado en autos.

Que a fs. 137/146 se encuentra agregado el informe pericial contable, en el que los profesionales detallaron los libros auditados e indicaron que las operaciones analizadas estaban registradas en los libros Diario e IVA, y precisaron la forma de pago, el importe abonado, el registro del pago, los comprobantes y las retenciones en concepto de Impuestos al Valor Agregado, sobre los Ingresos Brutos, a las Ganancias y SUSS. Al respecto el perito de la recurrente expresó que las transacciones fueron registradas adecuadamente en la contabilidad y que la documentación de respaldo cumplía con los requisitos exigidos por las disposiciones vigentes, mientras que el otro profesional agregó que el detalle de la facturación se encontraba indicado en inglés. Con relación a la consulta sobre la inclusión del proveedor en la Base Apoc, el perito propuesto por la apelante mencionó que fue incluido en fecha 18/02/2008, con posterioridad a la última operación celebrada con Compañía Minera Aguilar S.A., con lo que coincidió el otro perito pero aclaró que la AFIP publica a los proveedores apócrifos al finalizar las investigaciones sobre los mismos. Asimismo, acompañaron un anexo con indicación de los transportistas, números de facturas y fecha, remitos y los registros en los libros Diario e IVA. Respecto de las retenciones afirmaron que se practicaron retenciones en los Impuestos al Valor Agregado, sobre los Ingresos Brutos, a las Ganancias y en SUSS. Por último, el perito de la actora hizo saber que la empresa extendió los cheques a nombre de quien emitió la factura, cruzados para depositar en bancos y no a la orden.

Que esta última respuesta fue objetada a fs. 147/148 por el representante fiscal al considerar que lo informado no surgió de documental que obre en los registros contables, lo que fue respondido a fs. 150/150vta. por la recurrente, quien señalo que lo expuesto se corroboró con las copias de los cheques emitidos al proveedor y que estaban agregadas en los antecedentes administrativos.

Que al merituar las respuestas obrantes en el informe contable se advierte que nuevamente se hace referencia a cuestiones meramente formales, al versar los puntos propuestos sobre la documentación de respaldo de las operaciones y los libros y registros, extremos que por sí solos no logran demostrar la realidad de las operaciones negociables contenidas en las facturación, motivo de la impugnación en autos, sin que se logre demostrar que las adquisiciones de bienes fueron efectuadas al proveedor aquí cuestionado.

Por lo que ante este Tribunal no se han incorporado nuevos elementos que rebatan la postura fiscal, en razón de que el informe pericial, ya se dijo, no aportó señales sobre la efectiva intervención de Argengruas y Maquinarias S.R.L. al versar solo sobre aspectos documentales.

Que sobre el punto pericial referido a la falta de inclusión del proveedor en la Base Apoc al momento de las

contrataciones, cabe remarcar que dicha circunstancia no implica que posea capacidad operativa para contratar debido a que la sola 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 ya mencionadas.

VI.- Que las tareas realizadas por la inspección, el análisis de las constancias documentales y la prueba pericial contable producida en autos, permiten inferir que el supuesto proveedor no fue el prestador de los conceptos expuestos en las facturas computadas en virtud de las irregularidades que lo descalifican como tal, lo que descarta su capacidad económica y operativa.

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 por lo tanto deviene 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 con los elementos colectados por la inspección ha quedado demostrado que el proveedor Argengruas y Maquinarias S.R.L. no tenía la capacidad operativa para desarrollar las operaciones supuestamente facturadas, sin que la recurrente haya aportado elementos que logren conmover la postura fiscal.

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.

VII.- Que en lo que hace al pedido de la actora dirigido a computar las retenciones oportunamente practicadas al supuesto proveedor, 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, que fuera confirmado por la Sala II de la Alzada mediante sentencia de fecha 23/05/2019. Que ello así, no corresponde hacer lugar a lo requerido.

VIII.- 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 la confirmación de los mismos.

IX.- Que previo a examinar la procedencia de la sanción aplicada, corresponde considerar el planteo de prescripción articulado con relación a las potestades sancionatorias con fundamento en la no aplicación de las suspensiones previstas en las leyes Nros. 26.476 y 26.860.

Que de acuerdo con lo establecido por los arts. 56 y 58 de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y modif.) las acciones y poderes del Fisco para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en el caso de contribuyentes inscriptos prescriben por el transcurso de cinco (5) años, término que comienza el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.

Que cabe señalar que el artículo 68 de la ley de rito dispone que la prescripción para aplicar multa “se interrumpirá: a) Por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1º de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible”.

Con relación a esta última disposición, la Alzada tiene dicho que “no es menester que la infracción haya sido juzgada por la autoridad fiscal, 'pues en esta materia, como en lo penal ordinario, el efecto interruptivo deriva del acto ilícito en sí mismo, de su comisión, y no de la decisión judicial acerca de su punibilidad'” (Sala V de la CNACAF in re: “Parques Interama SA (TF 8151-I) c/ DGI”, del 04/09/02; con cita de Giuliani Fonrouge y Navarrine, Procedimiento Tributario, Depalma, 1979, comentario al artículo 70, actual art. 68 del T.O. 1998).

A partir de ello y dado que la última infracción vinculada al IVA es la del período fiscal 07/2007, el plazo de prescripción debe computarse desde el 1º de enero de 2008 con término el 1/1/2013.

Que conforme lo afirma el representante fiscal resulta de aplicación la suspensión que por un año estableció, con carácter general el art. 44 de la ley 26.476, el que se computa a partir del 24/12/2008 (fecha de su publicación en el Boletín Oficial y fecha de vigencia conforme art. 50 de la citada ley), sin que resulten atendibles los agravios expuestos por invocación de la garantía constitucional de irrectroactividad de la ley penal ya que si bien las multas previstas en la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) reconocen naturaleza penal, el principio de irretroactividad de la ley penal, debe entenderse referido a aquellas normas que regulan los elementos que hacen a la configuración del tipo infraccional de que se trate y no respecto de normas de carácter procesal, sobre las cuales cabe recordar que es doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que "las normas procesales son de aplicación inmediata a partir de su entrada en vigencia" (Fallos: 95:201) y "no existen derechos adquiridos a ser juzgados por determinado procedimiento" (Fallos: 21:725; 212:354, entre otros).

Que asimismo deviene aplicable lo dispuesto por el art. 17 de la ley N° 26.860 (B.O. 3/06/2013 ya que a pesar de lo alegado por la recurrente, la suspensión establecida reviste carácter general surgiendo efectos respecto de la universalidad de contribuyentes y responsables. En dicho sentido lo entendió la Corte Suprema de Justicia de la Nación al analizar el alcance de la suspensión referida a la ley 23.495 en la causa "Distribuidora del Plata S.R.L.", del 26 de noviembre de 1991 al sostener que "cabe concluir que la suspensión, por un año, del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General impositiva y para aplicar multas con relación a los mismos -así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales-, previsto en el art. 49 de la ley 23.495, alcanza a la generalidad de los contribuyentes responsables; toda vez que en la norma aquí aplicable se estipula - a diferencia del analizado en aquel precedente- que la mentada suspensión se dispone 'con carácter general' En consecuencia, el modo en que se ha quedado redactado el texto legal sub examine, no arroja dudas acerca de la expresa intención del legislador; el que (...) no estableció vinculación exclusiva entre la suspensión aludida y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria".

Que ello así, conforme lo normado por la ley 11.683 y las suspensiones establecidas en las leyes Nros. 26.476 y 26.860, a la fecha del dictado de la resolución apelada el plazo de prescripción no había operado y por lo tanto, el

Fisco Nacional se encontraba facultado para aplicar la sanción por los períodos fiscales objeto del recurso, debiendo rechazarse la excepción de prescripción opuesta por la actora, con costas, en razón de que a fs. 103 pto. 2) se dispuso su tratamiento junto con el fondo.

Que por último, respecto del pedido de declaración de inconstitucionalidad formulado, cabe recordar que el art. 185 de la ley fiscal impide a este Tribunal pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias, a no ser que la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de la misma, en cuyo caso podrá seguirse tal interpretación.

X.- Que ello así, cabe considerar la procedencia de la sanción aplicada en el Impuesto al Valor Agregado según los arts. 46 y 47 incs. b) y d) 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 a la 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, sin que se presenten elementos que demuestren la existencia de un error excusable, como la recurrente pretende. Por lo que al haber sido debidamente ponderada la conducta de la aquí actora por el Juez Administrativo, cabe disponer la confirmación de la multa.

XI.- Por lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que comparto en lo sustancial los argumentos expuesto por el Vocal Instructor para confirmar el ajuste relacionado con la impugnación de los créditos fiscales computados por la recurrente invocando operaciones con Argengrúas y Maquinariarias S.R.L.

II.- Que cabe pronunciarse en este punto, sobre el planteo que formula la actora en su recurso respecto del cómputo de retenciones (vide fs. 47 vta./48)

Que no obstante lo decidido en cuanto a la impugnación de las operaciones, no puede pasarse por alto que surge del informe contable confeccionado por ambos peritos propuestos por las partes, que se efectuaron retenciones en el IVA (vide fs. 141), las cuales no fueron desconocidas por el Fisco en la resolución apelada.

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, asignando a las mentadas retenciones el carácter de ingresos a cuenta de lo determinado (cfr. TFN “Ciccone Calcográfica SA” -Sala C- del 19/12/2003).

III.- Que corresponde referirse al cálculo de los intereses resarcitorios aplicados en la resolución cuestionada.

De conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, "la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio". En consonancia, 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 al concretarse el supuesto como en los presentes actuado, torna procedente la aplicación de este tipo de accesorios. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, sustenta la procedencia de la imposición los intereses liquidados (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI",

sentencia del 27/07/2005).

Sin perjuicio de ello, 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 y que deben ser restrictivamente analizadas -las cuales definitivamente no se presentan en el caso concreto- resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

En esta línea, debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. "Arcana Orazio" del 3/7/84 y "Marthay, Jorge" del 6/6/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato. A mayor abundamiento, debe precisarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda" (Fallos: 308:283).

Que en virtud de todo lo expuesto, procede confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), ello en la proporción del ajuste confirmado.

IV.- Que respecto a la sanción aplicada, comparto lo expuesto por el Dr. Martín en cuanto rechaza el planteo de prescripción articulado por la actora, a la vez que considero que resulta ajustada a derecho la conclusión del Vocal Instructor en cuanto confirma tanto el encuadre de la conducta de la recurrente en el artículo 46 de la ley de rito como la graduación impuesta por el acto cuestionado, ello en proporción al ajuste confirmado.

V.- Ello así, voto por confirmar el acto apelado determinativo del IVA, debiendo practicar el Fisco la reliquidación a tenor de lo indicado en el Considerando II, esto es respecto de las retenciones efectivamente realizadas por la recurrente según se indica. Costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere a la solución propuesta por el Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

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

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 5.000 (pesos cinco mil) por la representación procesal y de $ 8.000 (pesos ocho mil) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en las dos primeras etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N°

21.839, modificada por la ley N° 24.432.

3) 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 $ 2.616 (pesos dos mil seiscientos dieciséis) equivalente a 0,35 (cero con 35/100) UMA, y por el patrocinio letrado la suma de $ 6.539 (pesos seis mil quinientos treinta y nueve), equivalente a 0,88 (cero con 88/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la última 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° 4/22 (11/03/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

4) Regular los honorarios del perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional, Analia López Ledesma de González, en la suma de $ 3.000 (pesos tres mil), los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines las pautas dispuestas por el Decreto ley N° 16.638/57.

5) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.29 14:53:17 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.29 16:49:52 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.29 16:59:45 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.29 16:59:46 -03:00