República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-83087987-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 10 de Agosto de 2022

Referencia: SENTENCIA Expte. N° 44.671-I (acumul. N° 46.493-I) caratulado “DEMIROL S.A. s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado”.

En la fecha 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. N° 44.671-I (acumul. N° 46.493-I) caratulado “DEMIROL S.A. s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 191/195 y a fs. 606/620 Demirol S.A. interpone recurso de apelación contra las siguientes resoluciones dictadas por la Jefa (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario I de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva:

- N° 156/15 (DV RRR1) de fecha 17 de julio de 2015, por la que se determinó su obligación impositiva en el Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 07/2009 a 12/2009 con más intereses resarcitorios y dejando en suspenso la aplicación de sanción en los términos del art. 20 de la ley N° 24.769

- N° 51/16 (DV RRR1) de fecha 4 de marzo de 2016 por la cual se determinó su obligación impositiva en el Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 01/2010 a 12/2010 con más intereses resarcitorios y dejando en suspenso la aplicación de sanción en los términos del art. 20 de la ley N° 24.769.

Manifiesta que durante la fiscalización aportó la documentación e información requerida, entre ella los libros de IVA y documentación respaldatoria, lo que entiende acreditó la veracidad de los hechos económicos.

Indica que a pesar de lo cual el ente fiscal consideró que había computado crédito fiscal improcedente por las operaciones celebradas con los proveedores Yerbal Misionero S.R.L., J_y J Servicios S.R.L., Guarani S.R.L. y Yerbatera del Paraná S.R.L. debido a inconsistencias que lo llevaron a sostener que no fueron concertadas tales transacciones con dichos proveedores.

Afirma que las resoluciones dictadas se encuentran afectadas de nulidad al carecer de fundamentación al ser

genéricos y superficiales los motivos expuestos en las mismas, a lo que agrega que además no se le dio en el proceso la debida intervención a los efectos de controlar los medios de prueba, más aún cuando la prueba ofrecida fue rechazada. Señala que tampoco se brindó ninguna explicación sobre las tareas investigativas o sobre las retenciones/percepciones declaradas y su comparación con las que surgían de la base de datos del organismo fiscal. Añade que tampoco se emitió un dictamen jurídico previo a las resoluciones de vista, las que fueron suscriptas por un contador público, a diferencia de los actos recurridos que fueron suscriptos por una abogada.

Advierte que la impugnación de los créditos fiscales se basó en incumplimientos, falencias y observaciones referidas a los proveedores, aspectos sobre los que no poseía ningún control al tratarse de aspectos relativos a terceros y se agravia de que no se tuvo en cuenta que las operaciones comerciales habían sido concertadas en un todo de acuerdo con las normas impositivas y comerciales vigentes.

Aclara que controló la validez de los comprobantes emitidos, los que poseían el CAI vigente, lo que resulta un elemento esencial para otorgar validez a las operaciones, y detalla que además contaba con los remitos y guías de transporte, lo que corrobora el transporte y entrega de la mercadería.

Rechaza que la posterior inclusión de los proveedores en la Base Apoc sea un motivo para invalidar las operaciones cuando su inclusión no impide que se acredite la veracidad de las operatorias, lo que de lo contrario resulta arbitrario.

Concluye que las operaciones comerciales efectivamente existieron en cabeza de los proveedores y que se cumplen todos los recaudos para la admisión del cómputo del crédito fiscal generado.

En lo que hace a las diferencias detectadas respecto de las retenciones/percepciones afirma que ello puede deberse a la conducta de terceros, agentes de retención y percepción, que declararon en forma tardía dichos importes, lo que no provocó ningún perjuicio fiscal.

Impugna los intereses resarcitorios reclamados por improcedentes, sin que le sea imputable la mora atribuida. Asimismo, plantea su confiscatoriedad al considerar elevadas las tasas aplicadas.

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

II.- Que a fs. 207/223 y a fs. 632/651 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos deducidos en autos.

Refuta la nulidad pretendida y alega que se observaron en todo momento las disposiciones de la ley N° 11.683 - t.o. 1998 y mod- y que por ello las resoluciones dictadas son legítimas al haberse cumplido con los requisitos esenciales que exige la normativa. Precisa que se identificaron los aspectos que hacen al tema objeto de la controversia como el derecho aplicable por lo que la actora conocía la imputación formulada y los antecedentes del caso, sin que se haya cercenado su derecho de defensa. Apunta que se valoraron los elementos de prueba puestos a disposición y que correspondía al Juez Administrativo decidir sobre su pertinencia y eficacia, por lo cual expresa que el planteo de la recurrente resulta infundado.

Sobre la falta de dictamen jurídico remite a lo expuesto en las resoluciones recurridas al tratar dicho agravio.

Expone que de la auditoría fiscal realizada, de los datos consignados en las declaraciones juradas, los elementos y registros aportados por la actora y los colectados por la inspección se comprobó el cómputo de créditos fiscales de

compras registradas o formalizadas en comprobantes a nombre de las firmas Yerbal Misionero S.R.L., J y J Servicios S.R.L., Guarani S.R.L. y Yerbatera del Paraná S.R.L. respecto de las cuales se concluyó que no fueron efectuadas con los mismos debido a las irregularidades constatadas.

Enuncia que el cargo no tiene vinculación con aspectos relacionados a terceros, como sostiene la recurrente, quien tiene a su cargo el deber de acreditar la real existencia de las operaciones con los proveedores a los efectos de poder computar el crédito fiscal pretendido.

Aclara que el ajuste se sustentó en el cúmulo de inconsistencias que fueron mencionadas en los actos apelados, lo que llevo a la conclusión de que las adquisiciones de bienes y/o servicios no habían sido realizadas a los proveedores, lo que hace impugnable el crédito fiscal.

Hace saber que los remitos no fueron aportados en sede administrativa sin que tampoco haya proporcionado otra documental que corrobore el origen y traslado de los bienes que figuran en las facturas.

Sobre las diferencias entre las retenciones/percepciones declaradas y las informadas por los agentes de retención reitera que no aportó comprobantes que demuestren que fueron practicadas, por lo que pide que se ratifique el ajuste.

Acusa de infundados los agravios sobre los intereses resarcitorios ya que su cálculo como la tasa de interés aplicada respondió a la normativa aplicable, por lo que afirma que debe rechazarse cualquier planteo sobre su confiscatoriedad.

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 a fs. 656 se acumuló la causa Nº 46.493-I a la que lleva el Nº 44.671-I, por lo que a fs. 666 se reordenó el trámite y se admitió la prueba informativa. A fs. 687 se dio por decaído el derecho a producir el oficio dirigido al Juzgado Federal Nº de Rosario, mientras que a fs. 712 se dio por decaída la restante prueba informativa y a fs. 715 se declaró cerrado el período de instrucción.

A PV-2022-48857135-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y a IF-2022-79375411-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para sentencia.

IV.- Que en primer lugar cabe hacer mención del pedido de nulidad articulado, para advertir que los argumentos ahora esbozados por la recurrente resultan ser idénticos a los que recibieron tratamiento en los mismos actos apelados, por lo que razones de economía procesal hace que deba estarse a las razones esgrimidas por el Juez Administrativo para su desestimación.

A ello se agrega que la critica sobre la evaluación de las probanzas en sede administrativa tampoco puede tener recepción favorable debido a que las mismas fueron debidamente merituadas por la Administración, sin que pueda perderse de vista que ante este Tribunal Demirol S.A. no procuró obtener la producción de la prueba informativa a la que se hizo lugar.

Que ello así, los actos recurridos fueron dictados 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 sustentaron, sin que se encuentre afectada la validez del procedimiento ni lesionado el derecho de defensa, lo que permite concluir

que los argumentos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal seguido para su dictado, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo en debate.

Por lo expuesto, cabe concluir que la nulidad invocada no es procedente, correspondiendo su rechazo.

V.- Que corresponde establecer si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Que en el marco de la inspección se solicitó a la recurrente documentación e información, facturas, remitos, recibos, detalle sobre forma de pago, legajos de aperturas de cuentas corrientes, respecto de los proveedores Yerbal Misionero S.R.L., J y J Servicios S.R.L., Guarani S.R.L. y Yerbatera del Paraná S.R.L., como así tambien se cursaron requerimientos a los proveedores, las imprentas y a las entidades bancarias.

Que teniendo en cuenta que la actora no exhibió documentación sobre el traslado de los bienes -yerba mate- consignados en las facturas, como ser remitos, fletes o seguros, ni tampoco sobre los pagos, sumado a que los proveedores no tenían bienes registrables -rodados-, no se practicaron retenciones, se detectaron inconsistencias respecto de sus domicilios, no respondieron los requerimientos, realizaban pagos de escaso monto ante la AFIP, sus movimientos en cuentas bancarias eran también de montos pocos significativos o carecían de acreditaciones bancarias en los períodos fiscales involucrados, se arribó a la conclusión de que los mismos carecían de capacidad económica para proveer la mercadería y fueron finalmente incluidos en la base de facturación apócrifa.

Se remarcó que a los efectos de la demostración del movimiento físico de los bienes facturados los remitos no fueron aportados ni tampoco otra constancia que permita acreditar el origen y traslado de los bienes, sin que tampoco conste en las facturas su recepción.

Que el organismo fiscal consideró que los registros y la documentación proporcionada por la recurrente no reflejaban la realidad de las operaciones allí presentadas, por lo que se procedió a impugnar el crédito fiscal computado sin documentación de respaldo.

Que también se advirtieron diferencias entre las retenciones/percepciones declaradas en los períodos auditados y las informadas por los agentes según los sistemas informáticos del Fisco, las que no fueron justificadas al no acompañar comprobantes de las mismas.

VI.- Que ello así cabe considerar los agravios planteados con relación a las determinaciones de oficio practicadas, junto con las distintas constancias documentales incorporadas a la causa.

Que la recurrente alega en su defensa que las facturas que instrumentaron las operaciones cumplían con la normativa vigente, poseían el CAI autorizado y fueron emitidas por sujetos inscriptos, además considera que no se le pueden atribuir incumplimientos en que hayan incurrido los terceros proveedores con los que contrató.

Sin embargo, de los fundamentos de las resoluciones apeladas se desprende que el cuestionamiento de la validez de la facturación no reside en cuestiones formales, más allá de que se reitera que durante el desarrollo de la fiscalización no aportó toda la documental que le fue requerida, sino que se sustentaron en las inconsistencias advertidas por el personal fiscalizador referidas a la materialidad de las operaciones, respecto de las cuales se entendió que no fueron efectuadas con los proveedores que supuestamente emitieron las facturas, por lo que tales argumentos deben ser rebatidos por la aquí recurrente.

Que si bien la actora acompañó documentación a pedido de los inspectores, y también agregó en autos copias de algunas facturas, frentes de cheques, algunos recibos y hojas de ruta yerbatera, se puso de resalto que fue escasa

la documentación proporcionada, en especial se remarcó que no exhibió los remitos en orden a respaldar el movimiento físico de la mercadería, y si bien en autos agregó algunos ello no resulta suficiente. A lo que se agrega que los argumentos desarrollados tanto ante este Tribunal como en la sede de la Administración se centran en 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 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 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 por otro lado, Demirol S.A. critica el proceder fiscal cuando se advierte que el personal fiscalizador realizó una ardua tarea investigativa en orden a la situación particular de cada uno de los proveedores, quienes no obstante lo cual no respondieron los requerimientos cursados, sin que la actora haya brindado mayor información en respaldo de sus manifestaciones, a pesar de los reiterados pedidos del personal actuante.

Que otro argumento al que recurre la apelante consiste en alegar que al tiempo de las contrataciones los proveedores no estaban incluidos en la Base Apoc, cuando dicha circunstancia no implica que posean capacidad operativa para contratar debido a que la posterior inclusión no constituye por sí misma el motivo por el cual se impugnaron las operaciones, ya que a ello se agregan las irregularidades detectadas que ponen en evidencia la falta de capacidad operativa de los mismos.

Que el aspecto cuestionado radica en que no fueron los proveedores quienes vendieron la mercadería debido a la insuficiencia o inexistencia operativa de los mismos, por lo que resulta de aplicación 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".

VII.- Que lo reseñado pone de relieve que la ausencia de documentación de respaldo coloca a la recurrente en la imposibilidad de fundar documentalmente sus afirmaciones, toda vez que el caso bajo análisis es, en definitiva, una cuestión de hecho y prueba, por lo que debió tomar los recaudos suficientes para posibilitar a los organismos de control sus tareas de verificación, ya que conforme lo dispone el art. 33 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

Que dicha situación tampoco fue subsanada ante este Tribunal debido a que si bien se agravió del rechazo de las pruebas por parte del Juez Administrativo, lo cierto es que admitida en autos la prueba informativa tampoco instó

su producción, ya que si bien reiteró en dos oportunidades el libramiento de los oficios ello respondió al pedido formulado por este Vocal Instructor, por lo que fue finalmente dada por decaída atento las faltas de respuestas.

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 obrar en autos constancias que permitan tener por acreditada la veracidad del vínculo con las firmas proveedoras en orden a permitir el cómputo de crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, se debe confirmar el ajuste practicado en dicho tributo.

VIII.- Que en igual sentido debe resolverse lo atinente a las diferencias observadas entre las percepciones/retenciones declaradas por la recurrente y las informadas por los agentes respectivos en razón de que las mismas no fueron justificadas con probanza alguna.

IX.- Que teniendo en cuenta que los intereses resarcitorios 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, sin que se evidencie confiscatoriedad en su estimación (cfr. CSJN, Citibank NA el DGI, 01/06/2000), al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998) cabe disponer su confirmación.

X.- Por lo cual, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que adhiere a la solución propiciada por el Dr. Martín en cuanto rechaza el planteo de nulidad articulado, considerando que cabe imponerle las costas a la vencida, en virtud de los términos en que fue articulado en sus recursos (vg. vide punto 5° del petitorio obrante a fs. 191) y lo solicitado expresamente por el Fisco (vg. vide fs. 213 vta. y 639 vta.).

II.- Que también adhiero en lo sustancial a los fundamentos expresados por el Vocal Instructor para confirmar los ajustes en IVA derivados del cómputo de crédito fiscal improcedente por las operaciones invocadas con Yerbal Misionero S.R.L., J y J Servicios S.R.L, Guaraní S.R.L. y Yerbatera del Paraná S.R.L y por las diferencias detectadas respecto a retenciones y percepciones declaradas con las que surgían de las bases informáticas del Fisco Nacional.

III.- Que corresponde referirse al cálculo de los intereses resarcitorios que surge de ambos actos cuestionados.

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 las liquidar intereses resarcitorios (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).

IV.- Por lo expuesto, corresponde confirmar los actos apelados en todas sus partes. Con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiero a la decisión propiciada por el Vocal Instructor.

Que del acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

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

2°) Regular honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $133.188 (Pesos ciento treinta y tres mil ciento dieciocho) por el patrocinio letrado y de $ 53.275 (Pesos cincuenta y tres mil doscientos setenta y cinco) por la representación procesal, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines, el monto del litigio, la etapa procesal cumplida y la tarea desarrollada por el ente Fiscal, siendo aplicable al efecto lo dispuesto por ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24432).

3°) Se deja constancia que las sumas reguladas en el punto precedente no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 13:02:17 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 13:14:10 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 13:46:39 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 13:46:41 -03:00