República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-136536429-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 15 de Noviembre de 2023

Referencia: EX-2022-51468087-APN-SGAI#TFN - Corporación del Sur S.A. Laugero Construcciones S.A. UTE- SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2022-51468087-APN-SGAI#TFN, caratulado “ Corporación del Sur S.A. Laugero Construcciones S.A. UTE s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2022-51446784-APN-DTD#JGM se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 26/04/2022 dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza de la AFIP- DGI, mediante la que se determina de oficio la materia imponible correspondiente al impuesto al valor agregado por los periodos de marzo de 2018 a enero de 2020, con más intereses resarcitorios y se impone una multa con sustento en lo dispuesto en el art. 46 y 47 inc b) de la ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y modif.).

En primer término, opone la nulidad del acto apelado sosteniendo que el mismo carece de suficiente motivación. Resalta que la resolución determinativa de oficio resulta arbitraria puesto que se ha fundado en presunciones vagas y endebles carentes de sustento fáctico y legal que vulneran ampliamente su derecho de defensa. Arguye que en ningún momento se ha efectuado un análisis pormenorizado de las probanzas ofrecidas y aportadas, que -a su entender- resultan determinantes para acreditar la autenticidad de la operatoria objetada.

Señala que mediante la Orden de Intervención N° 1.880.603 el Ente Recaudador determinó de oficio la impugnación de los créditos fiscales computados correspondientes al Impuesto al Valor Agregado por presuntas inconsistencias detectadas en cabeza de los proveedores Pedro Ramón Arancibia, Construcciones Rasa S.A., Isaac Marcos Antonio Gelves, Ricardo Sebastián López, Red Ardama S.A. y Enzo Agustín Tarifa fundando su actuación en la carencia de veracidad de las operaciones objetadas.

Alega que ha aportado los elementos probatorios pertinentes con el objeto de demostrar acabadamente la efectiva prestación de los servicios que dan cuenta los comprobantes impugnados por la fiscalización y ha cumplido con

todos los requisitos y recaudos exigidos por la verificación por parte del Organismo. Aún así, el Fisco Nacional insiste en objetar el cómputo de los créditos que dieron origen a las operaciones cuestionadas basándose en presunciones irrealistas. Aduce que, al momento de celebrarse las operaciones discutidas, constató que los terceros intervinientes se encontraran validados por AFIP y que los comprobantes emitidos y recibidos hayan cumplido con los requisitos formales exigidos. Señala que el circuito de pagos se encuentra correctamente acreditado, que se ha confeccionado mediante cheques de pago diferido y transferencias bancarias. Resalta que los sujetos involucrados no se encontraban inscriptos en la base de proveedores apócrifos y que ello ocurrió con posterioridad a la fecha en que fueron emitidas las facturas observadas.

Sostiene que el Organismo no cuestiona la validez de los comprobantes impugnados, sino que desestima su procedencia basándose en la falta de capacidad técnica, operativa, económica y financiera de los contribuyentes con los cuales se llevaron a cabo las operaciones comerciales objetadas. Ello así, indica que el Fisco sostiene los ajustes practicados en una serie de inconsistencias propias de los proveedores como no poseer propiedades ni rodados, acreditaciones bancarias por montos inferiores a los facturados, ausencia de declaraciones juradas de ganancias presentadas, incongruencias en las declaraciones de empleados en relación de dependencia, etcétera. Aduce que el Ente Fiscalizador yerra en responsabilizar a su parte de constatar que los proveedores con los que opera, cumplan con sus obligaciones tributarias o que dispongan de ciertos bienes registrables a su nombre, puesto que se trata de una función indelegable que tiene a cargo AFIP y por lo tanto no le resulta oponible.

Se agravia del método llevado a cabo por el Fisco para impugnar la operatoria comercial celebrada con el proveedor Red Ardama S.A., puesto que la propia resolución determina que la firma existe y se encuentra operativa, pero la incluye en la base e-Apoc por considerar que la misma carece de capacidad financiera dado que ha emitido facturas por más de $51.000.000. Considera que dicho argumento es a todas luces improcedente, habida cuenta que ese monto no tiene relación alguna con las obras realizadas para la U.T., por lo que no existe motivo alguno por el cual se impugne el crédito fiscal respecto a las operaciones realizadas a la firma.

En cuanto a las retenciones efectuadas a los proveedores impugnados e ingresadas contra el gravamen bajo análisis, considera que el rechazo del cómputo del crédito fiscal por parte del Ente Recaudador resulta inadmisible, puesto que implica una doble erogación de dicho impuesto, convalidando de esta forma un enriquecimiento sin causa por parte del Organismo.

Asimismo, solicita se revoque la sanción aplicada por adolecer de sentido, toda vez que el Fisco Nacional manifiesta que la multa equivale a tres veces el impuesto a las ganancias evadido por los periodos fiscales marzo, abril y julio de 2018 y marzo, mayo a septiembre y diciembre de 2019, cuando lo que se encuentra en tela de juicio son los ajustes correspondientes al IVA. Que a tenor de lo expuesto, señala la improcedencia de la multa impuesta, toda vez que la misma se encuentra injustificada puesto que la presentación de las declaraciones juradas se ha efectuado de forma voluntaria y no ha existido ánimo de defraudar al Fisco. Sostiene la inexistencia de la infracción dolosa atribuida, habida cuenta que no se han probado los elementos tanto objetivo como subjetivo para la procedencia de la misma, ello por cuanto no se ha demostrado la comisión de defraudación fiscal.

En subsidio y para el caso de una solución adversa, solicita la recalificación de la conducta en la figura de omisión de impuesto dispuesta en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (t.o 1998 y sus modif.) ya que manifiesta que no ha existido conducta maliciosa o engañosamente evasiva. Además, argumenta que ha procedido de buena fe, por lo tanto, resulta aplicable al caso la figura del error excusable.

Finalmente, cita jurisprudencia y doctrina en apoyo de su postura. Ofrece prueba y solicita que se deje sin efecto la determinación practicada y hace reserva de caso federal.

II.- Que mediante RE-2022-51458868-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el recurso incoado. Señala que a partir del análisis de la documentación aportada y obtenida de las bases de datos de AFIP observó que la recurrente computó crédito fiscal vinculado a operaciones con proveedores con signos de apocrificidad.

Manifiesa que sobre la base de la auditoría realizada a los proveedores Pedro Ramón Arancibia, Construcciones Rasa S.A., Isaac Marcos Antonio Gelves, Ricardo Sebastián López, Red Ardama S.A. y Enzo Agustín Tarifa detectó diversas inconsistencias que traerían aparejada la falta de veracidad de las operaciones comerciales que dieron origen a los créditos fiscales declarados por la actora; impugnándo en consecuencia los créditos fiscales declarados por la recurrente por considerar la inexistencia de capacidad económica, operativa y financiera, incongruencias detectadas en las acreditaciones bancarias por devenir inferiores a las ventas declaradas, ausencia de bienes inmuebles, irregularidades en el pago de sus obligaciones tributarias, etcétera.

Sostiene que no se han aportado probanzas conducentes a constatar la veracidad de las operaciones cuestionadas y que de acuerdo con la documentación analizada, no pudo acreditarse la real existencia de la prestación de los servicios declarados por la actora.

En cuanto a la multa aplicada expone que mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas la actora se computó un crédito fiscal proveniente de facturas emitidas por proveedores que presentan graves irregularidades y que mediante la conducta dolosa omisiva ha tenido el propósito de defraudar al Fisco.

Se opone a la producción de la prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se rechace el recurso intentado, con costas.

III.- Que mediante la PV-2022-115158172-APN-VOCX#TFN se abre la causa a prueba admitiéndose parcialmente la prueba informativa ofrecidas por la recurrente, las que se encuentran agregadas en los presentes autos y surgen como IF-2022-136259495-APN-DTD#JGM e IF-2023-15763809-APN-SGAI#TFN.

Que PV-2023-16441392-APN-VOCX#TFN se clausura el período probatorio y se elevan la presente causa a conocimiento de la Sala “D” y por IF-2023-19675720-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para alegar, obrando las presentaciones efectuadas por las partes a tal fin en el IF-2023-26112337-APN-DTD#JGM e IF-2023-23555399-APN-DTD#JGM. Finalmente, por IF-2023-135636752-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que en primer lugar corresponde expedirse sobre el planteo de nulidad efectuado por la recurrente en cuanto sostiene que el acto recurrido carece de la debida fundamentación y que se ha violado el debido proceso adjetivo, ello en tanto se no se habría valorado la prueba documental ofrecida oportunamente.

Al respecto, corresponde precisar que no se advierte en el caso que el acto determinativo carezca de fundamentación como plantea la recurrente ni que la decisión adoptada sea arbitraria o que el procedimiento se haya visto viciado. Que del examen de las actuaciones se evidencia que el acto no solo fue emanado por autoridad competente sino que el mismo se vislumbran los antecedentes de hecho y de derecho que justifican su dictado, razón por la cual no puede considerarse válidamente que se haya visto afectada la garantía del debido proceso adjetivo que invoca la actora ni existe vicio alguno que coloque a la misma en el estado de indefensión que alega. Que tampoco se evidencia que el Fisco no haya considerado y ponderado tanto los hechos invocados como las pruebas ofrecidas, toda vez que la apreciación de las circunstancias efectuada por la administración, es un elemento subjetivo cuya valoración puede o no compartirse, lo que eventualmente dará lugar a la confirmación o revocación del acto apelado, pero que en el caso de autos no puede dar lugar a su anulación.

En tal sentido, los argumentos vertidos como fundamento de la nulidad intentada, resultan ser una mera discrepancia con el criterio fiscal y que, en realidad, integran el fondo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver.

Que “la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima “no hay nulidad por la nulidad misma”, receptado en el art. 172 del Cód. Procesal Civil y Comercial de la Nación” (CNACAF, Sala V, sentencia de fecha 4/6/1997, “Sosa Mirta Elena”). En tal sentido corresponde desestimar la nulidad impetrada, haciendo notar que no procede la imposición autónoma de costas por no haber sido planteada ni se le dió el carácter de previo y especial pronunciamiento.

V.- Ello así, corresponde resolver si la resolución apelada se ajusta a derecho, y para ello estimo pertinente realizar una reseña de las diligencias realizadas en sede fiscal.

Que, según surge del informe final de inspección (vide fs. 73/83 vta cpo ppal IVA), la aquí recurrente responde a la forma jurídica de Sociedad Anónima que a su vez conforma una Unión Transitoria de Empresas, declarando como actividad la de “Construcción Reforma y Reparación de Edificios No Residenciales” (Cód. 410021), cerrando sus ejercicios comerciales en enero de cada año. Que la responsable fue verificada por funcionarios fiscales bajo el lineamiento de la Orden de Intervención Nro. 1.880.603 iniciada en fecha 15 de octubre de 2020, cuyo objeto resultó el Impuesto al Valor Agregado declarado durante los períodos fiscales que corren entre 03/2018 a 01/2020 - ambos extremos inclusive.

Que con motivo de la fiscalización llevada a cabo por los funcionarios actuantes en base a elementos y antecedentes, se constató que la contribuyente habría computado créditos fiscales por compras y/o servicios vinculados a operaciones con proveedores observados por la Administración Federal, las que se encuentran registradas y consignadas en las respectivas declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado de los períodos 03/2018 a 01/2020. Al respecto, surge que durante los periodos fiscales mencionados se realizaron operaciones vinculadas con los proveedores Arancibia, Pedro Ramón; Construcciones Rasa SA; Gelves Isaac Marcos Antonio; Lopez, Ricardo Sebastián; Red Ardama SA y Tarifa, Enzo Agustín respecto de los cuales se detectaron indicios graves precisos y concordantes que permitirían inferir su apocrificidad.

Se pone de manifiesto las distintas inconsistencias detectadas con relación a los proveedores antes indicados. Puntualmente, se destaca que algunos de ellos no pudieron ser localizados en sus domicilios fiscales ni dar con persona responsable alguna de las firmas; falta de capacidad operativa y económica para llevar a cabo operaciones comerciales; algunos de ellos no poseen empleados en relación de dependencia y otros presentan inconsistencias entre las presentaciones de IVA y las de Ganancias; no poseen bienes inmuebles ni muebles afectados a la actividad que declaran; también se observan pocas o nulas acreditaciones bancarias durante los períodos objetados en relación a las operaciones declaradas; en el caso de Construcciones Rasa SA y Pedro Ramón Arancibia, el primero no registra pagos a la AFIP, mientras que el último no posee pagos a la Administración Federal respecto de los últimos nueve años; asimismo, en el caso de Ricardo López, el mismo tampoco posee pagos al Organismo y posee numerosos planes caducos. Por todo ello se procedió a incluir a los citados proveedores en la base e-Apoc del Organismo y, en consecuencia, la impugnación de los créditos fiscales respaldados con las facturas emitidas por aquellos.

VI.- Que, de forma preliminar, estimo pertinente recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia

para decidir el caso (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).

Que la actora centra sus agravios en que al momento de celebrarse las operaciones discutidas, los proveedores no solo se encontraban validados por el Organismo sino que estos no estaban incluídos en la base e-Apoc del organismo al momento de emitirse las facturas observadas. Asimismo, remarca que las operaciones fueron canceladas mediante cheques, con lo cual se encuentra comprobado el circuito de pagos

Por su parte el Fisco Nacional, en contraposición, sostiene que en base a la auditoría realizada a los proveedores, pudo concluirse que estos carecían de capacidad económica y financiera para prestar los servicios declarados, ello en virtud de las incongruencias detectadas en las acreditaciones bancarias, ausencia de bienes registrables e irregularidades en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y, en consecuencia, no se habría configurado respecto de ellos el hecho imponible. Es en razón de las inconsistencias detectadas por el Fisco Nacional que le corresponde al recurrente arrojar luz sobre dichos negocios y acreditar la veracidad de los mismos.

Que en este sentido, corresponde entonces examinar las probanzas ofrecidas y producidas ante esta instancia jurisdiccional.

1.- En cuanto a la prueba informativa, de la respuesta brindada por la Dirección de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Planificación e Infraestructura Pública de la Provincia de Mendoza (vde IF-2023-15763809-APN-SGAI#TFN), surge como documentación adjunta a la mentada respuesta, el libro de “Ordenes de Servicios”. Que en dicho libro obran 354 “ordenes de servicio” de donde surge diversos pedidos de información, solicitudes, intimaciones y presentaciones solicitadas a la aquí recurrente a los fines de que informe el avance en las obras realizadas en la Construcción Maternidad “Hospital Luis C. Lagomaggiore” Exp: 1153-D-2017-30093, el cual en razón de su voluminosidad corresponde remitirse en méritos de brevedad (vde respuesta oficio Ministerio de Planificación e Infraestructura Pública de la Provincia de Mendoza, archivo NO-2023-00541577-GDEMZA-DOBRAS#MIPIP incorporado al IF-2023-15763809-APN-SGAI#TFN).

2-. En cuanto al requerimiento efectuado al Fisco Nacional, -a los fines de que informe si la aquí recurrente carece de antecedentes sumariales-, la representacion fiscal puso en conocimiento que conforme lo informado por la Dependencia de Origen - Divisiòn Jurídica de la Dirección Regional Mendoza- que “a la fecha la actora no cuenta con antecedentes de sumarios materiales, más que la sanción impuesta mediante el acto objeto de las presentes” (sic).

VII.- Sentado ello, cabe recordar que en el caso de marras no se encuentra controvertido la existencia de las obras realizadas en la Maternidad Hospital Luis Lagomaggiore de Mendoza -y que invoca la recurrente-, o el circuito económico de las mismas. En otras palabras, no se ha puesto en tela de juicio la existencia de las obras realizadas o sus trabajos sino que se cuestiona que quienes facturaron las operaciones sean los verdaderos proveedores de los servicios que en ellas figuran.

Ello así, la aquí recurrente aportó en sede administrativa documentación respaldatoria de las operaciones objetadas por el Organismo y que intenta hacer valer, tales como facturas, remitos, órdenes de compra, comprobantes de pago de retenciones y cheques de pago diferido (vde act. Adm. Doc aportada por el contribuyente Anexo II, cpo Alcance 12018-325-2021/2). Al respecto de estos últimos, si bien surge de las constancias administrativas valores y comprobantes de transferencias electrónicas que, en principio, se condicen con los montos obrantes en las facturas, no puede pasarse por alto que de las observaciones efectuadas por la fiscalización pudo determinarse que los proveedores objetados presentaban inconsistencias que hacían difícil reconstruir tanto una prestación de servicios como un circuito de pagos.

En concreto, respecto de la firma *Red Ardama SA*, la recurrente aportó copia de los cheques -solo anverso- con los que fueron canceladas las operaciones, pero el proveedor no poseía cuentas bancarias o solo tuvo acreditaciones hasta el año 2015 (vide Inf. Final de inspección Red Ardana SA fs. 272/276 cpo Alcance N°12018-325-2021/3). En cuanto a *Construcciones Rasa SA*, si bien el Fisco reconoce que la misma se encuentra activa y posee cuentas bancarias como acreditaciones -menores a las informadas-, resulta llamativo que la misma no posea personal ni maquinaria o herramientas para desarrrollar la actividad y el volumen de operaciones que declara (vide Inf. Final de Inspección Construcciones Rasa SA fs. 127/130 cpo Alcance N°12018-325-2021/3). Respecto de los restantes proveedores, *Sres. Isaac Gelvez, Pedro Arancibia, Ricardo López y Enzo Tarifa*, tal como se indicó, los mismos presentan caracteristicas que hacen presumir la falta de capacidad tanto económica como financiera para prestar los servicios facturados (falta de bienes, empleados en relación de dependencia o maquinaria, etc), sumado ello a que la aquí recurrente, mas allá de los comprobantes, facturas y remitos, no aportó otras pruebas que reviertan el criterio adoptado por la fiscalización (vde actuaciones administrativas inf. Finales de Inspeccion: Gelvez Isaac, Arancibia Pedro, Lopez Ricardo y Tarifa Enzo obrantes cpo Alcance N°12018-325-2021/3).

En efecto, no ha sido posible determinar el circuito de pagos y sumado a la detectada la falta de capacidad de los proveedores para realizar la operatoria que se impugna, y sumado ello a la ausencia de bienes para realizar las actividades supuestamente desarrolladas, no puede determinarse la materialidad de las operaciones entre la firma recurrente y los mentados proveedores.

Por ello, la prueba rendida en autos no ha sido suficiente para rebatir los cargos efectuados por el Fisco Nacional respecto de cada uno de los proveedores objetados y, por consiguiente, dilucidar que fueron ellos los que efectivamente intervinieron en dichas operaciones, puesto que de la misma no surgen elementos que permitan inferir sobre la capacidad productiva –patrimonial y operativa- de los proveedores. Asimismo, cabe agregar que la actora no ha ofrecido prueba alguna ante esta instancia jurisdiccional dirigida a localizar a los responsables de las firmas proveedoras o los particulares con quienes se habría contactado para celebrar las operaciones, para que estos reconocieran las mismas.

Ello así, la Alzada ha sostenido que cuando las pruebas rendidas por la recurrente se sustentan en "...las copias de las facturas, comprobantes del pago y registraciones contables de la actora, las mismas resultan claramente insuficientes para rebatir la tesis fiscal, sustentada en las circunstancias más arriba detalladas, y acreditar la materialidad -no su instrumentación- de las operaciones realizadas..." con los proveedores impugnados (CNACAF, Sala II, "Colinas de Paz SA (TF 22.185-I) c/DGI, sentencia de fecha 4/10/2012); a ésto se añade el hecho de que las facturas impugnadas en apariencia y/o extrínsecamente parecieran correctas, ello no implica que las operaciones que ellas reflejan hayan sido efectivamente realizadas por el proveedor involucrado, máxime cuando tampoco pudo desvirtuar las anomalías referidas a los pagos realizados (Cfe. CNACAF, Sala IV, sentencia del 18/2/2014, "CBC Asociados SRL").

Que puntualmente, el artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado, subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado –en este caso- respecto de los proveedores objetados, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues tal como se advierte, la actora no ha logrado acreditar la realidad de las operaciones que dice haber efectuado con los mismos, por lo que cabe concluir que los agravios de la actora, al no encontrar respaldo en probanza fehaciente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el Fisco Nacional (cfr. criterio de esta juzgadora in re "Cagnoli S.A. S/recurso de apelación", Sala "C", sentencia del 23 de noviembre de 2015, en la cual la suscripta intervino como Vocal Subrogante de la Vocalía de la 8va Nominación).

Que he venido sosteniendo que nadie puede invocar el derecho a computar un beneficio tributario sobre operaciones cuya veracidad se encuentra ciertamente dubitada por las inconsistencias e irregularidades detectadas, máxime si tal pretendido beneficio se relaciona con un crédito fiscal que se presenta justificado en una causa cuya real existencia no ha sido debidamente acreditada. Ello así, los datos colectados durante la fiscalización y plasmados en los actos apelados vislumbran un razonamiento congruente sobre la inexistencia de la operatoria entre la aquí apelante y los distintos proveedores en atención a las irregularidades detectadas, situación que escapa de la mera existencia de incumplimientos formales por parte de terceros como sostiene la recurrente (cfr. Sala I de la Alzada, in re “Las Tres Mulitas, sentencia del 9 de diciembre de 2015).

En esta línea, cabe recordar que la sola presentación de facturas cuya apariencia extrínseca no ofreciera reparos y el mero cumplimiento de los requisitos exigidos por las resoluciones aplicables, no resultan suficientes para que proceda el cómputo del crédito fiscal sino que para ello -y en vista de las singulares circunstancias configuradas, que permiten dudar seria y fundadamente sobre la veracidad de las transacciones que se atribuyen-, debe exigirse además que tales instrumentos se encuentren avalados por la existencia real y comprobable de las operaciones efectuadas (conf. criterio de la CNACAF, Sala III, causa ‘‘Calimboy S.A.” sentencia del 20 de mayo de 2010 y Sala IV, causa “Cargill S.A.C.I.” pronunciamiento del 7 de abril de 2011).

Por otro lado, 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, lo que reflejaría -a su entender- su diligencia y que intentó respaldar con la informativa ofrecida, lo cierto es que no se brindaron en estas actuaciones mayores datos que sirvan para contrarrestar las circunstancias descriptas por los inspectores respecto de las inconsistencias detectadas en cuanto a la falta de capacidad económica de los proveedores para las operaciones cuestionadas. Por otra parte, el hecho de que el proveedor fuera incluido en la base e-Apoc del organismo con posterioridad a la fecha en que se realizaron las operaciones, tampoco no invalida el accionar del Fisco en el procedimiento seguido al aquí recurrente, como así tampoco releva al mismo de aportar mayores pruebas a fin de acreditar la veracidad de las operaciones que el Fisco ha puesto en duda.

Que, “cuando se habla de apreciación o valoración de la prueba se comprende su estudio crítico en conjunto, tanto de los varios medios aportados por una parte para demostrar sus alegaciones de hecho, como de los que la otra adujo para desvirtuarlos u oponer otros hechos...' (cfr. 'Teoría general de la prueba judicial' Devis Echandía, T. I. - pág. 287), por lo que dicha actividad valorativa, en definitiva, es el denominado método reconstructivo de apreciación conforme las reglas de la sana crítica.

En el presente caso es la concurrencia de varios factores, precisos y concordantes, los cuales han sido expuestos a lo largo del decisorio, los que llevan a formar la convicción de hallarse en presencia de operaciones fraguadas por la apelante para disminuir la carga fiscal que le corresponde soportar.

Que, por lo tanto corresponde admitir el criterio fiscal y confirmar el ajuste practicado.

VIII - Que no obstante lo decidido, no puede soslayarse que de la documentación obrante en las actuaciones administrativas surge que se efectuaron retenciones por parte de la recurrente. Que si bien el Fisco Nacional en su escrito de responde aduce que “*más allá del ingreso al Fisco de los montos que hubiere correspondido retener en función de los pagos no demuestra la existencia de las operaciones, ni da validez a la documentación respaldatoria. La existencia de las retenciones, lo que intenta hacer en estos casos, es darle visos de realidad a la operatoria que no es tal, intentando legitimar la misma*..” (sic), más allá de esas consideraciones lo cierto es que el ingreso de las retenciones no mereció objeción alguna por parte del Organismo. En este punto, considero que procede el cómputo de aquellas retenciones debidamente ingresadas por el retenedor contra el impuesto ajustado,

puesto que considero que la confirmación del ajuste no puede abarcar la impugnación de aquellas retenciones que han sido efectivamente realizadas y acreditadas, aun cuando no haya se haya justificado la operatoria a la cual refieren. 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.

Cabe 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, se puntualizó que “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.

Asimismo, es dable traer a colación que, 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.

Recientemente la Procuradora General se ha expedido en la causa citada en el párrafo precedente (dictamen del 23 de marzo de 2023), señalando que habiendo quedado fuera de debate la inexistencia de las operaciones cuestionadas ante la impugnación del Fisco, ello conducía a la desaparición de la causa fuente tanto del crédito fiscal - criterio propiciado por el Fisco Nacional- como de la obligación de retener adosada a ella, quedando así en evidencia que el ingreso al erario de este último concepto es infundado.

En tal inteligencia, se expresó: “que una solución contraria a la propiciada por el *a quo* conduce a resultados absurdos, porque subvertiría la finalidad para la cual fue establecido el régimen de pago a cuenta mediante la

retención en la fuente. Ello es así, pues esa detracción debe ser realizada por el agente en cumplimiento de un mandato legal, como consecuencia de la operación que hace nacer la obligación de retener, respecto de fondos que no le son propios sino que pertenecen "a quienes les han detraído el impuesto al efectuarles un pago" y es imputada "al contribuyente que la soporta" (dictamen vertido en la causa registrada en Fallos: 306:1548)".

"En otras palabras, la retención nunca puede ser exigida cuando ha quedado fuera de debate, como en el caso, la inexistencia de la operación de compra que le da origen" (el subrayado es del original).

Por lo expuesto, 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).

IX.- Que resta pronunciarse respecto de la multa aplicada ello con fundamento en lo establecido en los artículos 46 y 47 inciso b) de la ley de rito.

En primer lugar, cabe destacar que si bien le asiste razón a la actora en cuanto a que en la parte dispositiva del acto recurrido se hace alusión a que la multa aplicada lo es por el impuesto a las ganancias, no cabe dudas que se trata de un mero error material y no una cuestión conceptual, por lo que no puede ser condenado con la nulidad. Ello por cuanto se advierte que el importe de la sanción impuesta es el resultado de aplicar tres tantos del monto del gravamen determinado en la resolución en crisis, sin que se advierta un error de cálculo en la misma.

Que las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, exigen que el Ente Recaudador acredite no solo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, es decir que debe probar el soporte factico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez probado el mentado soporte, luego se infiere la conducta dolosa; empero, la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta (cfr. "Ramazzo, Raúl Enrique s/apelación", 24/04/98). Que demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el artículo 47 admiten prueba en contrario y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, las que no fueron debidamente rebatidas en el caso concreto.

Del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Así, corresponde al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales. En definitiva, para tener por configurada la infracción prevista en el artículo 46 resulta necesario la existencia de declaraciones confeccionadas mediante ardid o engaño que, como consecuencia, arrojen una ocultación maliciosa de la liquidación tributaria (CNCAF, Sala I in re " Mora y Araujo Manuel", sentencia del 8 de abril de 2014).

Que en tal sentido, a tenor de lo reseñado a lo largo del presente decisorio no habiéndose producido prueba que acredite la falta de dolo en su obrar, cabe concluir que las razones y argumentos expuestos por el juez administrativo para aplicar la multa bajo examen no han sido conmovidos y resultan suficientemente aptos para fundar el encuadre infraccional, no habiendo elementos que justifiquen una dispensa o reducción de la graduación aplicada, por lo que corresponde disponer su confirmación.

X- Por lo expuesto, voto por confirmar el acto apelado en cuanto determina el impuesto al valor agregado, con costas y debiendo practicar el Fisco la reliquidación a tenor de lo indicado en el Considerando VIII, esto es respecto de las retenciones efectivamente realizadas por la recurrente según se indica.

La Dra. O’Donnell dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto de la Vocal Instructora, salvo en la decisión que adopta en el Considerando VIII ya que al respecto me he pronunciado en una forma diferente al fallar en la causa “Cargill SACeI”, del 18 de febrero de 2019, confirmada por la Cámara el 20 de abril de 2021.

Por ello, corresponde confirmar la pretensión fiscal notificada en la Resolución recurrida, del mismo modo que la sanción aplicada en ella, con costas.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que comparto el relato de los hechos efectuados en el voto de la Vocal Instructora, como así también los argumentos expuestos en el mismo para confirmar el ajuste practicado, junto con los intereses resarcitorios exigidos y la multa aplicada.

II.- Sin perjuicio de lo cual, no comparto lo decidido en el Considerando VIII y remito a lo manifestado por el suscripto en la causa N° 35.573-I caratulada “Golden Peanut Argentina S.A.” del 26/06/2018, la que se reproduce a continuación (confirmada por la Sala II de la Alzada mediante sentencia de fecha 23/05/2019).

“*…lo que aquí se cuestiona es que los proveedores emisores de las facturas no tenían la capacidad operativa, económica y financiera para haber llevado adelante dichas operaciones. No obstante, el reconocimiento de que la compra…existió subyace que la operación real de venta fue realizada por otro sujeto distinto que evidentemente no la oficializó, por ende no la facturó resultando entonces, imposible la discriminación del IVA y mucho menos imaginar que las haya incluido en una declaración jurada de IVA y eventualmente pagado al fisco el saldo resultante.*

Con el fin de reemplazar esta situación se habría recurrido a “proveedores apócrifos”, con facturas apócrifas, discriminación del IVA apócrifo y pagos que de ninguna manera pueden estar concluyendo una operación real. Para darle aún más visos de realidad la actora ha realizado retenciones, entre otras, sobre el Impuesto al Valor Agregado, que implican pagos a cuenta de lo que en definitiva hubiera debido ingresar el proveedor en concepto de saldo de declaración jurada. Mediante estos mecanismos se desplaza la responsabilidad de ingreso al Fisco desde el vendedor hacia el comprador para asegurar, entre otros fines, el ingreso más o menos inmediato de una porción del impuesto, sin perjuicio que el vendedor luego lo compute a cuenta, disminuyendo de este modo el lapso de tiempo entre la generación del hecho imponible y pago de la operación respecto del depósito a favor de la AFIP. De esta forma se asegura el Fisco que la operación quede parcialmente resguardada por la retención efectuada. El vendedor deberá ingresar el remanente según su propia declaración jurada frente al impuesto, en caso de corresponder.

Y esta descripción es de vital importancia para comprender y rechazar la interpretación de que esa retención en alguna instancia o supuesto pueda ser computada por el comprador, porque si bien el ajuste que propicia el Fisco se limita a impugnar los créditos fiscales en el IVA, en el otro extremo hay un vendedor “real” oculto que no declaró la operación y por ende el débito fiscal.

Si este análisis se efectuara desde la óptica estrictamente jurídica y de la mecánica del IVA, bastaría oponer al reclamo de la recurrente el principio de legitimación esgrimido por el fisco en cuanto a rechazar el cómputo de las retenciones practicadas a los proveedores impugnados e ingresadas contra el propio impuesto determinado por el comprador, atento que se trata de sumas ingresadas a nombre y con dinero de un tercero al haber actuado la recurrente como agente de retención de los contribuyentes retenidos, ya que carece de legitimación para

reclamar con relación a tales importes al no integrar la relación jurídica sustancial. (Fallo TFN- Sala A - Votos de los Dres. Buitrago y Perez) Agrocentro Santa Fe S.A. Cons. XIV)

Pero el análisis debe ir más allá. Cobra relevancia recordar los mecanismos propios que contiene la ley del impuesto desde hace más de 40 años, "el cómputo del iva por las compras..., entre otros requisitos, exige su discriminación en la factura. Si esto no se produce aún cuando el impuesto esté incluido en el total de la factura inhibe al comprador a que pueda computarlo como crédito fiscal. Y sin embargo ello no libera al vendedor de ingresar el débito fiscal que se encuentre facturado, aun cuando no estuviere discriminado. Entonces la teoría del enriquecimiento sin causa por parte del fisco no puede sostenerse en el gravamen bajo análisis, porque de su propia operatoria surgen tratamientos que no resultan equivalentes para el vendedor y comprador, ante incumplimientos en los mecanismos previstos en la ley del gravamen. Menos equivalencia vamos a encontrar en una operación que no está facturada, la impugnación del crédito fiscal al comprador (en nuestro caso el recurrente) no libera al vendedor oculto de declarar la operación de venta. Este perjuicio para el fisco se ha podido atenuar, mediante la retención que se hizo sobre la operación ficticia, pero lo que realmente protege en parte al erario público es la operación real llevada a cabo por el proveedor oculto.

Por lo tanto, lejos de pensarse en un enriquecimiento sin causa, el eventual cómputo de las retenciones por parte del comprador estaría desprotegiendo el ingreso parcial que pudo lograrse mediante la retención sobre una operación que se mantuvo oculta. Por ello resulta contrario a la razón y existencia de los regímenes de retención que se intente confundir una deuda tributaria del comprador con un adelanto del vendedor, en cualquiera de sus estados, ficticio o real. Ello no implica una contradicción pues el haber desconocido la operación ficticia ello no conlleva a invalidar la retención como tal, sustentado en que perdió causa o motivación y por ende pueda incorporarse a la contabilidad fiscal del comprador. La causa o motivación es la operación real que se mantiene al margen de la tributación. A ello se suma que si en algunos de los supuestos analizados, el vendedor declaró el débito fiscal y computó las retenciones en su declaración estaríamos, sin más, ante el absurdo de permitir dos veces el cómputo de las retenciones.

Tampoco procede la interpretación que pretenda intentarse respecto que la anulación del crédito fiscal al comprador (recurrente) pueda estar representando todo el impuesto de las etapas anteriores y que ello implicaría liberar todas esas etapas del ingreso del IVA ya que ello va a contramano de lo que persigue no lo sólo la ley de iva sino la propia ley 11.683. En efecto, al regular en su artículo 18 [inc. c), c'), f), g), h)] el régimen de presunciones podemos observar que ante incrementos patrimoniales no justificados, depósitos bancarios que excedan las ventas y/o ingresos, diferencias de producción y/o físicas de inventarios, etc, el impuesto que se determine no generará ningún crédito fiscal.

Atento el análisis que se ha efectuado desde los puntos de vista, tanto fiscal como económico y jurídico, donde se tiene en cuenta la motivación de los regímenes de retención, la operación que se buscar captar y proteger, el asegurar el ingreso del impuesto al fisco en operaciones que intentan eludir el sistema de tributación y por todo lo expuesto en los párrafos que anteceden; queda de manifiesto el perjuicio que se le crearía al fisco si se permitiera confundir la deuda de la actora en concepto de créditos fiscales impugnados con un crédito por retenciones que no le es propio".

III.- Que a mayor abundamiento la Corte Suprema de Justicia en sentencia dictada el 11 de marzo de 2021 en la causa "Compañía Argentina de Granos SA c/AFIP (DGI) s/contencioso administrativo – varios" en la que la empresa inició la repetición de las retenciones realizadas en el momento de efectuar los pagos de las operaciones objetadas, sostuvo que "*una solución contraria que hiciese lugar a la demanda de repetición significaría un enriquecimiento sin causa de la empresa aquí actora pues incrementaría su patrimonio en la medida de las*

sumas retenidas en concepto de IVA que gravaron efectivamente las transferencias onerosas de cereales a CAGSA, y cuya titularidad pertenece a los proveedores a quienes en definitiva corresponda adjudicar las respectivas ventas, se trate de los productores fictos o de los ocultos, según la tesis fiscal. Por tal motivo, carece de sustento el planteo de la actora dirigido a señalar que el eventual rechazo de su pretensión pueda conducir a una injusta falta de aprovechamiento del IVA retenido e ingresado por sujeto alguno, dando así lugar a un enriquecimiento sin causa del Estado Nacional, pues nada impediría a los referidos productores que se consideren con derecho para comparecer por la vía pertinente a fin de demostrar que son quienes efectivamente soportaron las retenciones y a quienes correspondería efectuar la imputación de su pago de acuerdo con las previsiones legales correspondientes."

IV.- Que ello así, cabe confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Del resultado de la votación 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, fijándolos para la representación procesal en la suma de $327.572 (pesos trescientos veintisiete mil quinientos setenta y dos) equivalente a 9,38 (nueve con 38/100 UMA) y por el patrocinio letrado, la suma de $ 818.931 (pesos ochocientos dieciocho mil novecientos treinta y uno) equivalente a 23,45 (veintitrés con 45/100 UMA), los que quedan a cargo del 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 Ley 27.423, Acordada N° 30/2023 y Resolución SGA 2722/2023 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.15 14:04:24 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.15 17:14:25 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.15 18:28:37 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.15 18:28:38 -03:00