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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-90211526-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 4 de Agosto de 2023

Referencia: EX-2020-57628327-APN-SGAI#TFN y acum EX-2020-57628628-APN-SGAI#TFN y EX-2020-57628494-APN-SGAI#TFN - PAN AMERICAN ENERGY S.L. SUCURSAL ARGENTINA- 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-2020-57628327-APN-SGAI#TFN y sus acumulados EX-2020-57628628-APN-SGAI#TFN y EX-2020-57628494-APN-SGAI#TFN, caratulado “PAN AMERICAN ENERGY S.L. SUCURSAL ARGENTINA s/recurso de apelación”.

La Dra. Gomez dijo:

I- Que mediante IF-2020-57628265-APN-DTD#JGM, IF-2020-57628559-APN-DTD#JGM e IF-2020-57628393-APN-DTD#JGM se interponen recursos de apelación contra las resoluciones de fecha 26/06/2020, dictadas por el Jefe (Int.) de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales, mediante las que se determina el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2014, 2015 y 2016, el IVA por los ejercicios fiscales 01/2014, 02/2014 y 07/2014 y el impuesto a las ganancias – salidas no documentadas por los períodos 02/2014 a 11/2016, con más intereses resarcitorios en todos los casos y se le aplican sanciones por los períodos 2014 y 2016 en el impuesto a las ganancias, en el IVA por los ejercicios fiscales 01/2014, 02/2014 y 07/2014 y el impuesto a las ganancias – salidas no documentadas por los períodos 02/2014 a 11/2016 todas ellas equivalentes a tres (3) veces los impuestos omitidos conforme lo normado por los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. vigente)

En el caso del impuesto a las ganancias señala que el Fisco no impugna la efectiva realización de los servicios sino que se agravia de una parte del precio pagado por esos servicios. De este modo destaca que solo se cuestiona la diferencia entre lo pagado por los servicios a Transporte Benitez SRL y CT Consultores y lo que éstas abonaron por las realización de los servicios a JAS SRL y Global Strategies S.A. Expone que el propio Fisco reconoció la prestación a través de las empresas que resultan impugnadas, pero no comparte los precios que se abonaron por los mismos.

Señala la normativa aplicable al caso y manifiesta que dos son las condiciones necesarias para la aplicación de la misma, la primera la identificación de los beneficiarios de los pagos, cosa que ocurrió en el caso y cita el fallo de nuestro más Alto Tribunal en la causa “Bolland”, concluyendo que los casos de impugnación de operaciones por considerar apócrifa la documentación requieren que los bienes o servicios contratados sean inexistentes o bien la documentación no sea sincera en cuanto a la identidad del proveedor y destinatario de los pagos, el cual permanece oculto; y como segunda condición, señala el reconocimiento de la prestación efectiva de los servicios, efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, en este caso el Fisco tampoco hizo observación en relación a la calidad de necesarios de los gastos computados como deducción en el impuesto a las ganancias. En el caso de los proveedores CT Consultores SRL y Transporte Benitez SRL, aceptó la procedencia de los mismos acotando su impugnación a una porción de los montos pagados, no existiendo controversia en cuanto a los gastos.

Afirma que no resulta de aplicación -al caso concreto- el principio de realidad económica, toda vez que no existe indicio de que pudiera conocer las maniobras denunciadas que se atribuyen a los proveedores cuestionados, y por su parte cumplió con las normas y prácticas, citando en apoyo de sus dichos, el criterio seguido por nuestro más Alto Tribunal al resolver los casos “Mera” y “Bildown”. Sostiene que es el Fisco Nacional quien debe hacer uso de sus facultades de verificación para determinar en caso de corresponder los tributos pertinentes, poniendo de relevancia que los proveedores que concentran la mayor parte de las operaciones se presentaron reconociendo como propias la operatoria en cuestión. Afirma que cumplió con con todas y cada una de las obligaciones a su cargo, sin que se le pueda imputar responsabilidad refleja alguna por el incumplimiento de las obligaciones fiscales en las que puedan incurrir sus proveedores.

Sobre las salidas no documentadas, señala que no solo reconocen las operaciones las empresas proveedoras sino también las empresas que tercerizaron la prestación de servicios a la actora. Acerca de la identificación de los beneficiarios de los pagos, explica que los titulares de la empresa Transporte Benitez SRL, reconocen los servicios prestados a la UTE, lo mismo en el caso de CT Consultores SRL. Por otro lado destaca que el Fisco no observa la calidad de necesarios de los gastos computados, como deducción en el impuesto a las ganancias, aceptándose en el caso de Transporte Benitez SRL y CT Consultores SRL la procedencia de los mismos.

Respecto al impuesto al valor agregado, dice que no se limitó a indicar fechas de inclusión en la base apoc, sino que también demostró la prestación de los servicios que dieron lugar a los pagos y la identificación de los beneficiarios de los mismos. Afirma que el Fisco reconoció en sus propios actos que la prestación del servicio fue realizada pero no comparte los precios que se abonaron. Manifiesta que le resulta sorpresivo que se insista en impugnar los créditos fiscales del IVA, más aún en el caso de CT Consultores SRL, en donde los requerimientos fueron cumplidos y probados destacando que en el caso de este proveedor no solo se encuentra probado que se generó el débito fiscal respectivo sino que también fue declarado por el vendedor a la AFIP y que el hecho de que la misma haya generado sus declaraciones juradas de IVA con saldo a favor resulta inoponible a su parte. Destaca que no es responsabilidad de su parte auditar la capacidad económica de los proveedores, ni ser garante ante el Organismo Fiscal del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Rechaza la aplicación de las sanciones impuestas, reiterando que el Fisco no cuestiona la existencia de las prestaciones de servicios y por ello debe descartarse que haya obrado con ardid o dolo. Señala que el Fisco solo realizó una mención de los tres primeros incisos del art.47 de la ley 11.683 sin explicar detalladamente la grave contradicción que habría advertido entre las registraciones con los datos que surgen de las declaraciones juradas o que en la documentación se hubieran consignado datos inexactos con grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible. De este modo y toda vez que el Fisco reconoce que los servicios fueron prestados y que lo único cuestionado es una diferencia del precio abonado, considera que no procede aplicar las presunciones de los

incisos a), b) y c) del art.47 de la ley de rito.

Puntualmente, en el caso de la sanción aplicada en el concepto de salidas no documentadas, manifiesta que la misma no se determina ni liquida con una declaración jurada, por lo tanto menos aún puede aplicarse la figura del art.46 de la ley 11.683 (t.o. vigente), asimismo considera equivocado atribuir el carácter de declaración jurada a los volantes de pago, resultando inaplicable el art.15 de la citada normativa y cuando el Fisco quiso otorgar dicho carácter lo hizo expresamente, como en el caso del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios.

En la misma línea hace notar que tampoco puede afirmarse que haya obrado con dolo, característica de la sanción que se le impone. Manifiesta que demostró que existe documentación respaldatoria válida y la prestación de los servicios por parte de los proveedores fue efectivamente realizada y cita la Instrucción General (AFIP) Nº 6/2007. Por las razones que expone, peticiona que se resuelva la improcedencia de aplicar sanción alguna, toda vez que no hay conducta dolosa probada e implicaría vulnerar el principio de insignificancia o bagatela, es por ello solicita se deje aplicación, atento resultar irrazonable y desproporcionada. Hace notar la escasa incidencia del ajuste propuesto en relación al total del IVA, surge de la propia determinación de la AFIP, resultando irrazonable y desproporcionada.

Cuestiona la aplicación de intereses resarcitorios con el mismo sustento que expresa a lo largo de sus recursos sosteniendo la improcedencia de los ajustes, sin perjuicio de ello y para el caso de que se confirmara la determinación no puede admitirse la existencia de mora, como presupuesto generador de los intereses y no existe mora culpable en su actuar. Cita el antecedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “IKA Renault” y “Citibank”.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal, solicita acumulación y peticiona se dejen sin efecto las resoluciones recurridas en su totalidad y subsidiariamente se revoque la aplicación de los intereses resarcitorios y aplicación de las sanciones.

II.- Que mediante IF-2020-72395959-APN-DTD#JGM, IF-2020-77138824-APN-DTD#JGM e IF-2020-71568124-APN-DTD#JGM contesta traslado el Fisco Nacional, aclarando en primer lugar que los ajustes efectuados se encuentran debidamente acreditados en las actuaciones administrativas. Explica que la actora declaró operaciones vinculadas con las proveedoras CT Consultores SRL y JMS Publicidad SRL y que dedujo los gastos facturados por las mismas, advirtiéndose también pagos realizados a la firma Transportadora Benitez SRL, por servicios que facturó a la UTE Yacimiento Lindero Atravesado, de las que la apelante participa del 62,5%, además de ser su operadora y de las cuales se detectaron indicios graves, precisos y concordantes que permite inferir su carácter de apócrifas. Asimismo observó el cómputo de créditos fiscales en los períodos fiscales en cuestión originados de facturas vinculadas con los citados proveedores.

Se refiere a la forma de incorporación de los proveedores apócrifos en las bases del organismo y destaca que lo que se investiga en este caso es la ilegitimidad o no de las erogaciones computadas por la recurrente en sus declaraciones juradas, como así también si modificó la base imponible mediante utilización de facturas falsas. Señala que no resulta de aplicación en autos lo resuelto en la causa “Bildown S.A.”, toda vez que no se logró probar fehacientemente que las operaciones entre ella y las proveedoras cuestionadas hayan sido efectivamente realizadas y en base a distinta jurisprudencia hace notar que es responsabilidad de la recurrente.

Señala que CT Consultores S.R.L., brindó los servicios en el domicilio de ésta y que por eso no cuenta con planillas de ingreso del personal y que una vez concluido, no contrató a otra empresa, haciendo notar que la inspección detectó inconsistencias respecto del domicilio y que las pruebas aportadas para justificar el crédito

fiscal computado no son suficientes.

En cuanto a Transportes Benitez S.R.L y JAS SRL -ésta última arrendada por el proveedor citado en primer término-, si bien reconocieron haber prestado los servicios facturados, la representación fiscal indica que el que realizaba la totalidad de los servicios era la empresa JAS SRL. Precisa que se constató un desfasaje entre los valores facturados y las acreencias bancarias, y que según indicó el apoderado de la empresa transportista, ésta no posee personal de dependencia para desarrollar tal actividad. Manifiesta que al igual que el anterior proveedor, solo es una empresa la que efectúa la totalidad de las tareas cuyas facturas se cuestionan.

Por último, respecto a la firma JMS Publicidad S.R.L, que es la que habría brindado asesoramiento vinculado al departamento de relaciones institucionales, expone que se replica lo mismo que con los anteriores proveedores referidos.

Acerca de las retenciones practicadas relativas a los pagos en cuestión , no se desconoce el ingreso de los montos que hubiera correspondido retener en función de los pagos efectuados por la facturación apócrifa, pero no se demuestra la real existencia de las operaciones.

Resume que se encuentran tres situaciones bien diferenciadas vinculadas con las erogaciones cuyo destinatario final se encuentra identificado: una destinada al pago de los servicios facturados por CT Consultores S.R.L. y Transporte Benitez S.R.L., otra referente a esas mismas salidas de fondos pero que no se justificaron su causa y/o su beneficiario y por último respecto de los pagos a JMS Pubilidad S.R.L. que se ratifica en su totalidad lo expuesto en la vista conferida, indicando que las dos últimas cumplen con las condiciones legales que tornan aplicable la figura de las salidas no documentadas, ya que no se demostró cual fue la contraprestación recibida, es decir, la causa jurídica de las erogaciones

Cita distinta jurisprudencia y explica que no basta con aportar las facturas de las operaciones cuestionadas, sino que también son necesarios elementos que den fe o sustento a sus planteos. Puntualmente, respecto al ajuste efectuado en el impuesto a las salidas no documentadas señala que considerando que se encuentra identificado el real beneficiario de los pagos analizados, se gravó la diferencia con el impuesto antes mencionado. Asimismo destaca que la existencia de retenciones, es una manera más de darle un marco de formalidad a una operación que en realidad no es tal.

En lo que respecta a los intereses resarcitorios explica que se aplicaron los establecidos por el art.37 de la ley de rito y cita el fallo de la Corte Suprema de Justicia in re“Citibank”, y manifiesta que los intereses se liquidan por el solo hecho de la mora en el pago y están al margen de la causal excluyente de responsabilidad, resultando ajustados a derecho. El elemento formal esta configurado por el mero acaecimiento del plazo (mora automática) y por su parte el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor.

Por último respecto de las sanciones, indica que existió por parte de la actora una maniobra con el objeto de defraudar al Fisco y la conducta desplegada queda subsumida dentro de las presunciones que surgen del art.47 incs. a), b) y c) de la ley de rito. Asimismo la recurrente no aportó elementos probatorios a fin de desvirtuar la intención dolosa. En cuanto a la graduación de la misma explica que el Juez Administrativo consideró las pautas establecidas en el Anexo II, punto 2 de la Instrucción General Nº 6/2007 (AFIP).

Ofrece prueba, se opone a la ofrecida por la apelante, hace reserva del caso federal y solicita oportunamente, se dicte sentencia rechazando los recursos y se confirmen las resoluciones apeladas en todos sus términos, con costas a la actora.

III- Que por medio de IF-2020-86202039-APN-VOCXII#TFN se resuelve por Sala acumular el expediente EX-2020-57628628-APN-SGAI#TFN al que lleva el Nº EX-2020-57628327-APNSGAI#TFN y a través de IF-2022-99172258-APN-VOCVIII#TFN se decide acumular el expediente EX-2020-57628494-APN-SGAI#TFN tambien al expediente de referencia.

Que mediante PV-2023-11858933-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a Sala y a través del IF-2023-89373074-APN-VOCX#TFN se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que del informe final de inspección (fs.316/400 del IF-2020-73134475-APN-DTD#JGM antecedentes cpo. Ppal.), surge que su actividad principal es la de extracción de petróleo crudo, cerrando sus ejercicios el 31 de diciembre de cada año. El cargo tiene su origen en operaciones celebradas con proveedores presuntamente apócrifos que son: CT Consultores SRL, JMS Publicidad SRL y Transportes Benitez SRL. En el caso de los dos primeros las facturas corresponden a honorarios por asesoramiento empresarial y publicidad, respectivamente y el restante alquiler mensual de módulo oficina conteiner, y en este caso el servicio es facturado y prestado a la UTE Yacimiento Lindero Atravesado, de la cual la fiscalizada Pan American Energy LLC Suc. Argentina, es operadora.

Se realiza un detalle de cada uno de los proveedores,a saber:

-CT Consultores S.R.L. fue cargado en la base apoc. sin capacidad económica con fecha de detección 17/06/2015 y publicada el 07/11/2016, se concurrió al domicilio fiscal y se constató que la firma no posee sus oficinas allí; no pudo localizarse a sus socios y de la consulta de retenciones sufridas, se observa que desde el período fiscal 2012 solo efectúa retenciones en IVA como en Ganancias a la recurrente como cliente exclusivo, siendo también la totalidad de las facturas emitidas a la misma. Tampoco posee personal en relación de dependencia, ni bienes registrables.

-JMS Publicidad SRL, el concepto facturado es el de publicidad, fue detectado como apoc el 1/10/2012 y cargado en la base el 11/12/2015. El motivo del cargo es presunta usina generadora de créditos fiscales apócrifos. En cuanto a las declaraciones juradas las de IVA fueron presentadas sin movimientos en los períodos 10/2012 a 12/2014, al igual que las del impuesto a las ganancias en los períodos 2012 y 2013; no posee personal en relación de dependencia, ni bienes registrables.

-Transportes Benitez S.R.L., en este caso el concepto facturado es el de alquiler de trailers y container, fue ingresado en la base apoc. sin capacidad económica, con fecha de detección 01/07/2015 y cargado el 23/09/2016, explican que en este caso el servicio es facturado a la UTE Yacimiento Lindero Atravesado de la cual la actora es operadora y la otra integrante es la firma YPF S.A. No se la pudo localizar en el domicilio fiscal, presentó declaraciones juradas de ganancias hasta el año 2014 y en IVA presenta declaraciones sin pagos y no posee empleados en relación de dependencia , lo que no se condice con el tipo de actividad que declara, se la consideró sin capacidad económica, no es usuario de energía eléctrica, no posee inmuebles, muebles ni rodados, lo que genera una falta de capacidad operativa/financiera para poder prestar los servicios facturados, ya que la firma ni siquiera posee una oficina en la cual llevar su administración comercial.

Por todo lo expuesto el Fisco concluye que existen indicios claros y concurrentes que permiten sostener los ajustes efectuados.

V- De acuerdo con la reseña efectuada en el Considerando precedente, corresponde al recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar de la sustantividad de las operaciones rechazadas por la inspección actuante dado que la impugnaciones tienen entidad suficiente para

poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto (apelando a la "actividad del apelante" u otros conceptos similares), sino por pruebas fehacientes en tal sentido (cfr. criterio expuesto por la Sala “B” de este Tribunal en su anterior composición, in re “Pesquera San Nicolás” sentencia del 16/12/2005).

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 computo del crédito fiscal o la deducción del gasto 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).

Que en orden a la queja relativa a que no puede colocarse en cabeza de la contribuyente la obligación de control de los proveedores, corresponde destacar que no se trata de hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos detectados respecto de aquéllos, sino que ante las circunstancias constatadas por la fiscalización, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobarla existencia de las negociaciones (cfr. CNACAF, Sala II, in re “Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI”, sentencia del 29/11/2012).

En esta línea, si bien la actora pone especial énfasis en que habría obrado con diligencia y cumplió con las obligaciones a su cargo, 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 y operativa de los proveedores para llevar a cabo las prestaciones consignadas en las facturas cuestionadas, en tanto no registran empleados en relación de dependencia, ni bienes registrables, entre otras. En tal sentido, la inclusión o no en la Base Apoc de los proveedores impugnados, no valida por sí solo que los bienes y/o servicios facturados hayan existido en realidad.

Tampoco puede soslayarse que respecto de los proveedores investigados, el Fisco puso en evidencia una serie de irregularidades que se presentaron de forma reiterada resaltando esencialmente la falta de capacidad operativa, patrimonial, económica y/o financiera de los mismos para operar en los niveles declarados, situaciones que no puede calificarse como de meros incumplimientos formales de terceros (cfr. Sala I de la Alzada, in re “Las Tres Mulitas”, sentencia del 9 de diciembre de 2015). Ello así, la incapacidad atribuida a los proveedores impide considerarlos como generadores genuinos del crédito fiscal, extremos que no fueron cuestionados -ni desvirtuados- por la actora (cfr. criterio de la CSJN in re: “Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI Resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 25 de septiembre de 2015).

Que corresponde resaltar que si bien el expediente no se abrió a prueba (vide PV-2022-139643972-APN-VOCX#TFN, que quedó firme), ello obedeció a que la actora ofreció en forma subsidiaria prueba pericial contable, para el caso de que el Fisco desconozca los datos que surgen de las certificaciones contables oportunamente acompañadas y/o la razonabilidad del precio abonado por el alquiler de módulos habitacionales a Transporte Benitez S.R.L. Al respecto, el Fisco Nacional señaló en su escrito de responde que las certificaciones contables a las que hace referencia la actora se encuentran agregadas a las actuaciones administrativas, haciendo notar que fueron tenidas en cuenta para las conclusiones a las que se arribó en los actos apelados.

Que en las actuaciones administrativas (fs.782/855 cpos. IV y V, IF-2020-76311543-APN-DTD#JGM e IF-2020-

73137819-APN-DTD#JGM, respectivamente) se encuentran agregadas las distintas certificaciones contables acompañadas por la recurrente, referidas al porcentaje de compras y operaciones de venta a Transporte Benitez S.R.L., JMS Publicidad S.R.L. y CT Consultores S.R.L. sobre compras totales por el período comprendido entre el 1/01/2014 y 31/12/2016, impuesto a las ganancias períodos fiscales 2014, 2015 y 2016. Que resulta importante destacar que en ellas los contadores públicos intervinientes aclaran que el alcance de dichas certificaciones, es sobre la constatación de registros contables y otra documentación de respaldo, sin que la manifestación de dichos profesionales represente la emisión de un juicio técnico acerca de lo que certifica, remarcando que su trabajo profesional no consistió en la realización de un examen de auditoría con el objetivo de expresar una opinión profesional acerca de dicha información, agregando que no necesariamente ha de revelar los defectos o errores que pudiera llegar a contener la información que se le pusiera a disposición. Mencionan la documentación puesta a disposición, y señalan, a modo de conclusión, que la información objeto de la certificación coincide con la documentación e información constatada y con los cálculos objetados. También se acompaña certificación contable sobre las operaciones de venta de Global Strategies S.A. con CT Consultores S.R.L., y cuentas contables de resultados de los períodos 2014, 2015 y 2016, débito fiscal registrado en operaciones que se le detallan. Por otro lado se agrega la certificación contable relativa a la incidencia del impuesto reclamado sobre el impuesto determinado ingresado y el saldo de impuesto ingresado impuesto a las ganancias períodos fiscales 2014, 2015 y 2016, certificación contable relativa a la incidencia del crédito fiscal impugnado sobre el crédito fiscal computado IVA períodos fiscales comprendidos en los años 2014, 2015 y 2016, certificación contable relativa a la incidencia del impuesto reclamado sobre el saldo técnico ingresado y el saldo de impuesto ingresado IVA período fiscal 07/2016.

Que de lo analizado ut-supra, surge que las certificaciones contables aportadas en sede administrativa y reiteradas ante esta instancia como única prueba, con las aclaraciones pertinentes efectuadas por los profesionales, no resultan suficientes para justificar de manera fehaciente que las operaciones se realizaran efectivamente con los proveedores observados, sino que se suman a las afirmaciones dogmáticas realizadas por la recurrente.

Que, resulta pertinente recordar que, en lo que aquí interesa, el Cimero Tribunal al resolver la causa "Ferretti, Félix Eduardo" (sentencia del 10 de marzo de 2015) respecto a la procedencia del cómputo del crédito fiscal, expresó -en lo que aquí interesa- : "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles ...".

Resulta claro que la norma citda 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 aquí no se cumple, pues la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta adjudicadas. En esta línea, atento no haberse demostrado en autos la efectivización de las operaciones invocadas y resultando ajustado a derecho lo expuesto por el Fisco con relación a los costos incurridos, no corresponde la deducción de gastos efectuada por la apelante.

Como corolario de lo expresado, considero que corresponde confirmar el ajuste sobre el cómputo del crédito fiscal de IVA como también admitir el criterio seguido por el ente fiscal para impugnar el gasto declarado por la actora en el Impuesto a las Ganancias.

VI- En cuanto a la determinación del impuesto en concepto de salidas no documentadas, sobre el mentado instituto se ha precisado que fue “adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal

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

Que, en el caso concreto, tal como ha quedado expuesto, no se produjo prueba para acreditar la materialidad de las operaciones impugnadas, por lo que, frente a ello, resulta aplicable lo dispuesto por el mentado art. 37. En tal sentido, el Cimero Tribunal al resolver la causa "Red Hotelera Iberoamericana", sentencia del 26/8/2003 (en especial Considerandos 18, 19, 20, 21 y 23 de dicho decisorio), pronunciándose en igual sentido dicho Tribunal con fecha 27 de septiembre de 2011 in re "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI" donde se remite al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, Laura M. Monti, en su parte pertinente, dice que ".... ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado)....".

Que el criterio allí fijado ha sido receptado por la suscripta en diversos precedentes, entre otros "Quality Work S.A.", sentencia del 4 de junio de 2015 y Harengus S.A., sentencia del 26 de diciembre de 2018.

Ello así, no habiendo sido demostrada la materialidad de las operaciones declaradas, corresponde confirmar también el ajuste practicado en Salidas no Documentadas.

VII- Que corresponde referirse a la liquidación de accesorios practicada en sendos actos determinativos, en virtud de los agravios con fundamento en que no existió mora de su parte en el pago de los tributo.

Sobre este tema debe recordarse que los intereses intimados 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. 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 la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de estos accesorios. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Asimismo, y como bien trae a colación la recurrente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos "Citibank 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, externas al deudor que deben ser restrictivamente analizadas, resaltando que la imposición de intereses es ajena a normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

Que en contraposición a lo expuesto por la actora, 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, aplicando las resoluciones vigentes (Resoluciones ME P N° 496/2006 y 841/2010). 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).

Ello así y no existiendo agravios contra la forma de cálculo de los accesorios, procede confirmar la liquidación efectuada en los actos determinativos objeto de la presente causa.

VIII- Que resta referirse a las multas aplicadas ello en los términos de los arts. 46 y 47 incisos a), b) y c), graduadas en tres veces los tributos ajustados.

Que en primer lugar corresponde aclarar, que si bien la actora cita en apoyo de su posición la Instrucción General (AFIP) Nº6/2007 cabe destacar que no resulta de aplicación al caso los presupuestos allí establecidos, toda vez que dicha normativa estipula las reglas que deben ser tenidas en consideración por funcionarios de la AFIP-DGI, pero ello no implica de modo alguno que el Juez Administrativo vea coartada la posibilidad de merituar en cada caso concreto los hechos y el derecho aplicable y decidir en consecuencia. Por otro lado tales normas no resultan vinculantes para esta Juzgadora.

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

Por su parte, el artículo 47 de ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”). Que en caso concreto, se invocó el art. 47 incs. Incisos a), b) y c) de la ley 11.683, esto es que a los efectos específicos de la atribución de la conducta defraudatoria, se vislumbra cuando “medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11” (art. 47, inc. a) surjan “datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible”(inc. b); y si “la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso” (inc c).

Asimismo y en virtud de otro de los agravios expuestos por la actora en su recurso contra la

inaplicabilidad de multas en base a que no resulta clara su aplicación, cabe señalar que el Fisco tuvo en consideración los datos brindados por la propia recurrente sobre la supuesta operatoria celebrada con los proveedores cuestionados y luego, a través de las atribuciones conferidas por los arts. 33 y 35 de la ley de rito, colectó la información necesaria de dichas empresas para sustentar la evaluación de la situación de la recurrente en cuanto al cumplimiento de sus deberes fiscales, no advirtiéndose irregularidad o arbitrariedad alguna en tal labor.

En este caso concreto y en contraposición a lo sostenido por la recurrente, el Fisco ha demostrado a través de elementos de prueba asertivos y contundentes que mediante la utilización de facturación carente de sinceridad, se efectuó el cómputo de gastos y créditos fiscales, en contraposición a lo dispuesto por las normas del Impuesto a las Ganancias e IVA, todo lo cual generó una grave incidencia fiscal, conforme dan cuenta los ajustes practicados en cada uno de los impuestos analizados. Por otro lado, no puede soslayarse que fue necesaria la fiscalización para detectar la situación descripta, constatar que las declaraciones juradas presentadas no correspondían a la realidad y liquidar el impuesto en su justa medida (cfr. CNACAF, Sala II in re “Rasic Hermanos S.A. C/ Dirección General Impositivas/Recurso Directo de Organismo Externo”, sentencia del 18 de junio de 2020).

Finalmente corresponde agregar respecto a la sanción aplicada por las salidas no documentadas en los períodos 02/2014 a 11/2016, en los mismos términos que las correspondientes al IVA y a al impuesto a las ganancias.

Que a partir de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación antes citados (Vide Considerando VI), la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias debiendo descartarse que la norma citada revista el carácter de una norma sancionatoria (conf. CSJN Fallos: 323:3376) y por lo tanto su incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley N° 11.683.

Que por otra parte, si bien la actora plantea la improcedencia de la citada sanción poniendo especial énfasis en que el gravemen en cuestión no constituye por si mismo un ilícito de los tipificados en la figura que se analiza, cabe señalar que sobre la base de lo establecido por el art. 15 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y modif.) la fundamentación esgrimida queda sin sustento, dado que dicha norma prevé que las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada.

Que sentado ello, debe establecerse si la sanción ha sido debidamente encuadrada en las previsiones contenidas en la ley de Procedimiento Tributario en los arts. 46 y 47 incisos a), b) y c).

En tal sentido, y en virud del análisis efectuado más arriba se advierten maniobras de parte de la recurrente tendientes a ocultar su realidad impositiva, que no hubieran sido detectadas de no mediar la labor de la fiscalización. Ello así, en los casos puntuales se concreta el debido perfeccionamiento de las presunciones utilizadas en el caso.

En definitiva, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configuradas las sanciones previstas en el art. 46 de la ley de rito y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa o un reencuadre de la sanción impuesta en autos como así tampoco para modificar la graduación dispuesta en los actos recurridos, por lo que corresponde disponer su confirmación.

IX- Que a tenor de lo expuesto, voto por confirmar los actos apelados en todas sus partes con costas a cargo de la parte vencida.

La Dra. O'Donnell y el Dr. Martín dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar los actos apelados en todas sus partes, con costas a cargo de la parte vencida. +

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $21.760 (pesos veintiun mil setecientos sesenta) equivalente a 1,13 (uno con 13/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $54.400 (pesos cincuenta y cuatro mil cuatrocientos) equivalente a 2,81 (dos con 81/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida en autos en el Expediente EX-2020-57628327-APN-SGAI#TFN, conforme Ley 27.423, Acordada N°19/2023 (14/06/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $48.672 (pesos cuarenta y ocho mil seiscientos setenta y dos) equivalente a 2,52 (dos con 52/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $121.679 (pesos ciento veintiun mil seiscientos setenta y nueve) equivalente a 6,29 (seis con 29/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida en autos en el Expediente EX-2020-57628628-APN-SGAI#TFN, conforme Ley 27.423, Acordada N°19/2023 (14/06/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $32.950 (pesos treinta y dos mil novecientos cincuenta) equivalente a 1,70 (uno con 70/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $82.375 (pesos ochenta y dos mil trescientos setenta y cinco) equivalente a 4,26 (cuatro con 26/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida en autos en el Expediente EX-2020-57628494-APN-SGAI#TFN, conforme Ley 27.423, Acordada N°19/2023 (14/06/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

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

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.03 16:24:52 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.03 19:34:38 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.04 08:12:09 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.04 08:12:10 -03:00