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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-96600351-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 18 de Agosto de 2023

Referencia: Voc XI-EX2022-37339124-APN-SGAI#TFN (y su acum. EX2022-37345222-APN-SGAI#TFN) caratulado “Inteco S.R.L. s/ apelación”. Sentencia

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación) y la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación), para dictar sentencia en el **EX2022-37339124-APN-SGAI#TFN** (y su acum. **EX2022-37345222-APN-SGAI#TFN**) caratulado **“Inteco S.R.L.** s/ apelación”

La Dra. O’Donnell dijo:

I. Inteco S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 40/22 y 41/22, dictadas el 23.3.22 por la Dirección Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la Dirección Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Allí se determinaron de oficio sus obligaciones en el impuesto a las ganancias y en el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas de los períodos fiscales 2015 y 2016. Por dichas obligaciones, se lo intimó a ingresar las sumas de $1.168.817,88 y $2.375.140,52 respectivamente, más intereses resarcitorios (art. 37, ley 11.683).

Asimismo, en dichos actos se le aplicó las multas de defraudación del art. 46 por $3.506.453,54 y $3.008.049,04, por los periodos fiscales 2015 y 2016, presumiendo el dolo en su conducta según el art. 47 incs. a), b) y c) de la misma ley.

Además, se difiere el juzgamiento de la conducta infraccional según lo previsto en el art. 20 de la ley 24.769, por los periodos fiscales 2015 y 2016.

Los ajustes notificados en las Resoluciones se originan en la impugnación de costos y gastos improcedentes y en haber realizado erogaciones carentes de documentación respaldatoria de las operaciones con los proveedores Bureau Profesional S.R.L., Alotur S.R.L. y Alejandro Martínez y Cía. S.R.L., quienes luego de las fiscalizaciones correspondientes, dadas las inconsistencias detectadas, fueron incluidos en la Base Eapoc.

En su presentación ante esta instancia, la recurrente se agravia sobre los indicios utilizados por el Fisco Nacional que, en resumen, considera contradictorios, sin concordancia y basados en hechos no probados.

Invoca la falta de sustento fáctico y jurídico de las Resoluciones, ya que dice que las operaciones efectivamente existieron y que se realizaron con todos los requisitos exigidos en la normativa vigente, calificándolas como plenamente válidas a los efectos tributarios.

Expone que los proveedores tenían capacidad operativa/económica para prestar los servicios contratados, que es al Fisco Nacional al que le correspondía verificar que éstos presentaran sus declaraciones juradas ya que es el que tiene las facultades para hacerlo, y que no constituyen indicios relevantes si tenían o no bienes registrables, si estaban o no en sus domicilios fiscales o la escasa cantidad de empleados que registraron en relación al servicio prestado.

Resalta su buena fe al contratar con sus proveedores, y que no conocía los hechos descriptos por el Fisco Nacional, que los proveedores prestaron los servicios, emitieron sus facturas, y la empresa las abonó.

Destaca que las facturas impugnadas cumplen con los recaudos exigidos en las normas que existían al momento de su emisión, y que no puede imputársele haber realizado operaciones con empresas emisoras de facturas simuladas cuando no era su obligación legal controlarlas.

Agrega que para realizar las obras detalladas con cada proveedor se compraron bienes, así como se utilizó la contratación de servicios necesarios a tal fin, por lo que no corresponde la aplicación de las salidas no documentadas dado que dichos servicios están vinculados a la obtención de ganancias gravadas.

Respecto a las multas aplicadas, sostiene que para que la conducta configure la defraudación tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 se exige una conducta ardidosa, o maniobra maliciosa con el fin de engañar y agrega que “en el caso no se prueba ni intención dolosa de defraudación, toda vez que no se puede probar una conducta inexistente, tampoco se acredita ni prueba la existencia de ardid, maniobra o engaño”.

Entre sus agravios resalta que, la fiscalización lo que pretende es responsabilizarlo *“indebidamente”* y relacionarlo de manera infundada con un tercero y sus resultados fiscales; en consecuencia, opone también la excepción de falta de legitimación activa dispuesta en el art. 171 de la ley 11.683.

Finalmente, plantea la nulidad de ambas Resoluciones por falta de motivación suficiente y coherente y agrega que *“…el texto de la notificación cursada, no se sustenta en una resolución con fundamentos de hecho y derecho que permita el ejercicio del derecho de defensa”*.

Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso. Aporta prueba documental y ofrece la producción de prueba informativa, pericial contable, pericial técnica y testimonial y solicita, por último, que se revoquen las Resoluciones en todas sus partes, con costas.

II. Por su parte, mediante IF-2022-69221125-APN-DTD#JGM y en el IF-2022-71226519-APN-DTD#JGM, el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos, solicitando que se confirmen las Resoluciones, también con costas.

III. El 26.12.2022 se difiere el tratamiento de la excepción de falta de legitimación activa para la sentencia de fondo y del mismo modo se hace el 13.3.2023 con la defensa de nulidad; por PV-2023-27283612-APN-VOCXI#TFN se abre la causa a prueba y se hace lugar a la prueba pericial contable; sin embargo, mediante PV-2023-69100396-APN-VOCXI#TFN, luego de cursarse sendas intimaciones que no fueron cumplidas, se tiene a la recurrente por desistida de la producción de dicha prueba por su inactividad procesal.

IV. Mediante IF-2022-97730894-APN-VOCXI#TFN la Sala resolvió la acumulación de la presente causa al EX2022-37339124-APN-SGAI#TFN. Mediante PV-2023-93695787-APN-VOCXI#TFN se resolvió elevar los autos a consideración de la Sala y por IF-2023-95315408-APN-VOCXI#TFN quedan en estado de dictarse la sentencia.

V. Corresponde referirse, en primer término, a la defensa de nulidad opuesta por la recurrente por supuestos vicios en la motivación de las Resoluciones, que debe ser rechazada en tanto se sustentan en los mismos argumentos con los que critica la pretensión fiscal, es decir que en realidad lo que pretende es atacar los fundamentos de fondo, los que serán analizados en los siguientes párrafos al resolverse sobre la legitimidad de la pretensión fiscal. De cualquier modo, se advierte que en las Resoluciones se han tratado los cargos fiscales con suficiente detalle, por lo que no puede atribuirse al juez administrativo haber incumplido con lo dispuesto por el art. 7° de la ley 19.549 por lo que son válidas desde el punto de vista formal.

Cabe recordar, asimismo, que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han invocado, menos aún acreditados.

Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Cámara que ejerce como tribunal de alzada de este Tribunal al decir que “...cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa “Cooperativa de Trabajo AEI “Colonia Barraquero” LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)”, del 3.2.2021. También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa “EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI”, “Cachape SRL c/ DGI” y “Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI”, pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)” -conf. ”Bringas Raul”, sentencia del 1.10.2020.

En cuanto a la excepción de falta de legitimación activa que también introduce Inteco S.R.L. en su presentación y solicita que se trate bajo el régimen del art. 171 de la ley 11.683, desconoce las facultades que la ley 11.683 concede a la Administración Tributaria para ejercer sus facultades de fiscalización, previstas en especial en los art. 33 y 35, por lo que también debe ser desestimado.

Por ello corresponde desestimar ambas defensas opuestas en el escrito de inicio, sin costas (*Fallos* 336:70, “Bolland”).

VI. Corresponde decidir ahora si las Resoluciones Nros. 40/22 y 41/22 se ajustan a derecho, para lo cual debe analizarse si la prueba aportada y ofrecida por la recurrente es suficiente para dejar sin efecto la pretensión fiscal y punitiva notificada en las mismas.

Surge de sus Considerandos que en el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a Inteco S.R.L. -cuya actividad principal es la construcción de inmuebles, refacción, conservación, iluminación proyectos obras y servicios inherentes a la misma, el alquiler, distribución, venta y consignación de equipos, y productos relacionados con la construcción- se detectaron operaciones con los proveedores Bureau Profesional S.R.L., Alotur S.R.L. y Alejandro Martínez y Cía. S.R.L., que fueron calificados de apócrifos por diferentes razones. Ello llevó a impugnar los gastos computados por los comprobantes extendidos por prestaciones de servicios y el cómputo de la amortización en el caso de un comprobante por adquisición de un bien de uso a dicho proveedor.

Entre ellas, que no coincidía los beneficiarios de los cheques con los proveedores. Además, por la imposibilidad de localizarlos en sus domicilios, la falta de capacidad económica y operativa, la inexistencia de bienes registrables –tanto las sociedades como sus socios- y de empleados en relación de dependencia. En el caso de Bureau Profesional S.R.L. se encuentra inscripta para realizar actividades tan disimiles como “servicios relacionados con la salud humana”, “alquiler de máquinas” e “instalaciones para edificios”.

En Alotur S.R.L. se deja constancia también del estado de abandono en el se encontró la sede del domicilio fiscal, sin relación con el monto facturado por mas de $208.000.000, entre otros muchos indicios que llevaron a la Administración Tributaria a calificarla como una usina cuya actividad exclusiva en la generación de facturas apócrifas. La misma calificación se dio a Alejandro Martinez y Cia S.R.L. en virtud del volumen facturado en un corto período de tiempo, sin empleados ni bienes para respaldar sus prestaciones.

Surge también de las actuaciones que los servicios fueron pagados con cheques, al portador y otros emitidos a nombre de los proveedores (19,15%), y en efectivo (80,85%), más la fiscalización no pudo con la documentación obtenida del contribuyente y de terceros vincular a éstos con los beneficiarios de los cheques y con ello el giro operatorio y el destino de los fondos, a pesar de su a importancia.

En particular, porque de la circularización al Banco BBVA informó cheques rechazados y cheques que no pudo ubicar; de la información obtenida del Banco Macro S.A. surgió que los beneficiarios de los cheques eran personas y empresas distintas a los proveedores cuestionados. Además, estas personas al ser circularizadas contestaron que no tenían relación comercial ni contractual con la actora, salvo una persona que reconoció haber realizado una operación con Inteco S.R.L. Es importante destacar que del total de comprobantes emitidos por $4.312.863 la suma de $2.316.072, fue abonada en efectivo como ya se señaló.

Si bien nada obsta a la cancelación de las operaciones con cheques, lo cierto es cuando se trata de respaldar las operaciones volcadas en las declaraciones juradas de los diferentes gravámenes, en la forma exigida especialmente a los contribuyentes en los arts. 33 y ss. de la ley 11.683, debe rendirse prueba de la efectiva realización de tales operaciones por medios que permitan a la Administración Tributaria comprobar su real beneficiario. Las mismas objeciones pueden decirse de los pagos en dinero en efectivo. En el caso, la falta de identificación de los perceptores de los fondos es un hecho por demás relevante si se tiene en cuenta que algunos de los proveedores, ni tampoco sus socios, pudieron ser localizados por la fiscalización -vgr. Bureau Profesional S.R.L.-, otros no tenían capacidad operativa, ni documentación contable obligatoria con la que ejercieran su actividad a pesar de lo cual emitieron comprobantes a Inteco S.R.L -vgr. Alejadro Martinez y Cia. S.R.L.-, entre otras muchas irregularidades que sumadas y evaluadas en conjunto ponen en seria duda la existencia real de las operaciones y confirman la hipótesis fiscal que, en realidad, se trata de empresas creadas con el objetivo de generar la facturación apócrifa y que funcionan como usinas.

Es así como, ninguna de las pruebas acredita que las erogaciones, que es lo que grava el impuesto del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, dieron lugar a pagos cuyos beneficiarios fueron, efectivamente, los proveedores objetados, ni tampoco Inteco S.R.L. produjo la prueba pericial que ella misma ofreció que, entre otros puntos, solicitaba a los expertos que relacionaran las erogaciones a los proveedores con la ejecución de los proyectos. Resta decir que fue la recurrente la que justificó la importancia del informe pericial contable que ofreció ante este Tribunal (PV-2023-14834145-APN-DTD#JGM), pero no instó su producción, razón por la cual se dio por decaído su derecho a producirla.

Es conocida la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que asimiló el supuesto de falta de documentación con documentación falsa. En efecto, en Fallos 326:2987, dijo que debe interpretarse que una

salida de dinero carece de documentación – a los fines de esa norma tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar –al tratarse de actos carentes de sinceridad a su verdadero beneficiario.

Respecto de los ajustes en el impuesto a las ganancias, lo que Inteco S.R.L. tenía que demostrar en orden a validar el cómputo de los gastos en las declaraciones juradas era la efectiva realización de las operaciones identificadas en los comprobantes fiscales recibidos de los proveedores y su necesariedad, en los términos y con los alcances de los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen.

En definitiva, resulta debidamente fundada la pretensión fiscal notificada en los actos recurridos desde el momento que los proveedores de Inteco S.R.L. que facturaron ventas por montos significativos no pudieron ser localizados por la fiscalización, ni con la información obrante en los sistemas de la Administración Tributaria se pudo corroborar su capacidad económica, financiera y operativa para prestar los servicios que aparecen facturados; todo ello, además, sin empleados en nómina.

Frente a tales objeciones, y contrariamente a lo que la recurrente sostiene en su recurso, era a ella a la que le correspondía probar la real existencia de las operaciones con dichos proveedores porque así se encuentra diseñado el proceso en la ley de procedimiento tributario, corolario del régimen de autodeclaración de la obligación tributaria que rige en el orden nacional, por lo que deben analizarse los agravios y merituarse la prueba ofrecida y/o rendida con tal propósito.

La prueba aportada con dicho propósito es claramente insuficiente. Lo único que probó es la instrumentación formal de las operaciones y su registración, más no su existencia que es lo que interesa a los efectos del cómputo de los gastos en el impuesto a las ganancias.

Debe decirse también, a mayor abundamiento, que por sentencia de esta Sala del 26.4.2022 por mayoría se tuvo a Inteco S.R.L. por desistida del recurso que dedujera contra la determinación de oficio que por las mismas operaciones se le notificara en el impuesto al valor agregado en virtud de haber rectificado las declaraciones juradas en las que consignó los créditos fiscales de las mismas y regularizado el saldo bajo el régimen de la ley 27.653. Dicho reconocimiento de la inexistencia de las operaciones, de los proveedores que le emitieron los comprobantes fiscales, debe también ser considerado un indicio de la falta de prueba sobre los gastos y erogaciones que pretende hacer valer en su recurso.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la pretensión fiscal notificada en ambas Resoluciones, tanto respecto del capital como de los intereses resarcitorios que se devengan en forma automática, según el art. 37 de la ley 11.683 y sobre los cuales no se formularon agravios en particular.

VII. Por último, respecto de las sanciones de defraudación aplicadas en las Resoluciones Nros. 40/22 y 41/22 con sustento en el art. 46 y valiéndose de las presunciones de dolo establecidas en el art. 47, incs. a), b) y c) de la ley 11.683, no existe dudas que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta de Inteco S.R.L. en dicha figura infraccional, consistente en la presentación de declaraciones juradas inexactas a partir de maniobras tendientes a disminuir las obligaciones debidas en ambos gravámenes, conforme se expuso en los Considerandos precedentes.

Además, que no demostró la recurrente la validez de la documentación de respaldo de sus erogaciones, ni haber hecho realmente los pagos ya que no se pudo identificar el destino de los fondos. Estos hechos no pueden calificarse de otra forma que no sea como doloso, del mismo modo que lo hiciera la Cámara al fallar en “Megamodel S.A.”, sentencia del 9.2.2021, entre muchos otros.

Como en más de una oportunidad dijo dicho Tribunal, *"…estas conductas exceden, a todas luces, la tipificación culposa del art. 45 y trascienden al campo defraudatorio del art. 46 en tanto se sustentan en la utilización de facturas apócrifas (cfr. esta Sala, causa Nº 13.068/2010, in re "Ambulancias Privadas Argentinas SA (TF 20638-1) C / DGI", del 23/02/11; esta Cámara, Sala IV, causa Nº 7.094/2011, "Gramont SA (TF 25880-I) c/DGI", del 29/11/11). En particular, este tribunal ha dicho, en fecha reciente, que la percepción de un tercero de los pagos declarados a proveedores cuestionados configura el elemento subjetivo exigido por el art. 46 citado (esta Sala, causa Nº 39074/2014, "Álvaro Raúl Omar c/Dirección General Impositiva", del 3/3/2015)"*.

Y que *"…operada la presunción del art. 47, inc. a) de la Ley 11.683, ya que existieron graves contradicciones en la declaraciones de la sociedad, debe recordarse que "el art. 47 de dicha ley arbitró una serie de hechos que permiten inferir la existencia de una conducta dolosa, sin perjuicio del derecho del contribuyente de desplegar todos los medios de defensa para destruir esa presunción (…) El artículo 47 de la ley 11.683 incorpora presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. La consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo (esta Sala, causa Nº 17.372/08, "Andechaga, Jorge Luis (TF 25.401-I) c/D.G.I.", del 15/04/09)"* –"Cerealera Tres Arroyos", 27/3/2015-, prueba que, ya se dijo, en el caso no fue rendida.

Corresponde entonces confirmar las Resoluciones Nros. 40/22 y 41/22 en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar las Resoluciones Nros. 40/22 y 41/22, con costas.

2. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, de la siguiente manera:

a. Por su actuación en el **EX2022-37339124-APN-SGAI#TFN** en las sumas de $469.554 equivalente a 24,28 UMA para la representación procesal y $1.173.885 equivalente a 60,70 UMA, por el patrocinio letrado, las que quedan a cargo de Inteco S.R.L., teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, las etapas cumplidas y la actividad desarrollada, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, y 51 de la ley 27.423.

b. Por su actuación en el **EX2022-37345222-APN-SGAI#TFN** en las sumas de $532.849 equivalente a 27,55 UMA para la representación procesal y $1.332.122 equivalente a 68,89 UMA, por el patrocinio letrado, las que quedan a cargo de Inteco S.R.L., teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, las etapas cumplidas y la actividad desarrollada, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, y 51 de la ley 27.423.

3. Regular los honorarios del Contador Público Carlos Alberto Louit en la suma de $6.768 por su actuación en el expediente como perito designado a propuesta del Fisco Nacional, a cargo del Sr. Vicente teniendo en consideración las pautas establecidas por el decreto-ley Nº 16.638/57.

Las sumas reguladas no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de esta Sala por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la 12° Nominación (conf. art. 184 de la ley 11.183).

Regístrese, notifíquese, oportunamente y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.18 09:27:17 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.18 09:55:26 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.18 09:55:27 -03:00