República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-52651428-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 21 de Mayo de 2024

Referencia: SENTENCIA "VERDE INTEGRAL S.A."Expediente Electrónico EX-2021-122405561- -APN-SGAI#TFN

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EE-2021-122405561-APNSGAI#TFN (y acumul. Nros. EE-2021-122424783-APNSGAI#TFN y EE-2021-122418912-APNSGAI#TFN) caratulado "VERDE INTEGRAL S.A. s/ Recurso de Apelación – Impuesto a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Salidas no Documentadas.”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que RE-2021-122400699-APN-SGAI#TFN, RE-2021-12241774-APN-SGAI#TFN y RE-2021-122423132-APN-SGAI#TFN Verde Integral S.A. interpone recurso de apelación contra las Resoluciones Nros. 146/21 (DV RR1P), 147/21 (DV RR1P) y 148/21 (DV RR1P), de fecha 25 de noviembre de 2021, dictadas por la Jefa (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional I de Palermo de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva por medio de las cuales:

a) se impugnaron las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los periodos fiscales 2015 a 2018. Respecto de los períodos fiscales 2015, 2017 y 2018 surgió saldo a su favor, mientras que por el período fiscal 2016 se determinó el monto a ingresar con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente a tres veces el monto del tributo evadido en los términos de los arts. 46 y 47 inc. d) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

b) se determinó el monto a ingresar por el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 01/2015 a 04/2015, 08/2015 a 11/2015, 01/2016, 06/2016 a 09/2016, 05/2017, 06/2017, 09/2017, 11/2017 y 07/2018 a 11/2018 con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente a tres tantos del monto del tributo evadido por dichos períodos fiscales en los términos de los arts. 46 y 47 inc. d) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

c) se determinó el monto a ingresar en concepto del Impuesto por Salidas No Documentadas por los meses de

03/2015 a 07/2015, 09/2015 a 12/2015, 02/2016, 3/2016, 7/2016 a 11/2016, 06/2017, 07/2017, 9/2017, 12/2017, 08/2018 a 11/2018 con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente a tres veces el monto del tributo evadido por dichos períodos fiscales según los arts. 46 y 47 inc. d) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Expone que durante el curso de la inspección cumplió con todos los requerimientos formulados y que la fiscalización detectó operaciones supuestamente realizadas con los proveedores apócrifos, Important S.A., Constructora Kaux S.A., Vida Verde de Diego Vasquez S.R.L. y Coronel Villarruel Vida Verde S.R.L., y presumió la inexistencia de las operaciones concertadas con los mismos.

Aclara que en el Impuesto al Valor Agregado respecto de los proveedores Constructora Kaux S.A. e Important S.A. conformó el ajuste propuesto, y presentó las declaraciones juradas rectificativas e ingresó el capital más los intereses correspondientes. Asimismo, informa que canceló bajo protesto las multas aplicadas en relación a los períodos regularizados de dicho impuesto.

En primer lugar plantea que las facultades y acciones del Fisco Nacional para determinar los Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Salidas no Documentadas y aplicar sanción por el período fiscal 2015 se encuentran prescriptas ya que por aplicación de los arts. 56, 57 y 58 de la ley de procedimiento fiscal su término ocurrió el 1/1/2021 sin ser aplicables las causales de suspensión previstas en el art. 65 y art. a continuación del 65 de la Ley Nº 11.683, ni aquellas causales introducidas por la Ley 27.430, y tampoco las reguladas en las leyes Nros. 27.562 y/o 27.260 y/o 27.653 (sic) porque del texto de las mismas surge que las suspensiones de dichos regímenes no alcanzan a todos los contribuyentes, sino sólo a aquellos que se hayan adherido a la regularización de deudas tributarias allí establecidas.

Aduce que los actos dictados están afectados de nulidad por falta de causa y motivación al sostener que se prescindió de la información obrante en las actuaciones administrativas y de la correcta valoración de la prueba aportada, debido a que la misma fue rechazada, lo que afecta su derecho de defensa. A lo que agrega que se tuvieron en cuenta circunstancias de terceros proveedores sindicados como presuntamente apócrifos para impugnar las operaciones existentes, mientras que efectivamente fueron realizadas.

Sostiene que al momento de efectuar las operaciones constató que los proveedores no figuraban en la Base Apoc del organismo, ya que fueron incluidos con posterioridad y advierte que no existieron incumplimientos que puedan ser imputados a su parte en razón de no existir norma alguna que le exiga el control de veracidad de los domicilios fiscal y legal denunciados por el proveedor, la presentación de las declaraciones juradas, la comprobación de empleados en relación de dependencia, o cualquier otra cuestión ajena al control formal.

Se agravia de que el Fisco se limitó a deslindarse de responsabilidad, para hacerla cargo de la supuesta inexistencia de los proveedores involucrados y por ende de las transacciones, cuando por su parte cumplió con todas sus obligaciones fiscales, exigió la documentación que resulta menester para el alta de los proveedores y consultó los padrones de AFIP, registró las operaciones, utilizó los medios de pago autorizados e hizó las consultas a las páginas del organismo fiscal que daban cuenta de la situación normal de los contribuyentes que intervinieron.

Destaca que el Fisco Nacional cuestiona la materialidad de las operaciones cuando comprobó que se cumplió acabadamente con sus aspectos formales, sin objetar la documentación y los registros verificados y que el incumplimiento fiscal de los proveedores fue lo único considerado para determinar los gravámenes.
Indica que durante la inspección aportó los elementos probatorios que permitían comprobar la realidad de dichas operaciones, los que son reiterados ante esta instancia, para demostrar su efectiva realización, su pago y su

instrumentación, registración y declaración conforme a derecho.

Enumera el cumplimiento de los recaudos formales y hace hincapié en que los proveedores estaban inscriptos, no estaban en la base Apoc al momento de la contratación, la impresión de las facturas estaba autorizada con CAI y CAE vigentes y los pagos se realizaron de conformidad con lo establecido por la Ley N° 25.345, por lo que las operaciones están debidamente respaldadas a través de los documentos exigidos por la ley, de conformidad con lo establecido por las normas reglamentarias vigentes sobre facturación. Insiste en que las sumas ingresaron al patrimonio de los proveedores, los cuales a su vez habían cumplido con todos los requisitos necesarios para operar, quedando individualizados quienes participaron en las operaciones cuestionadas, y por ende quienes recibieron los pagos.

Señala en que quedó debidamente acreditado que los servicios facturados fueron efectivamente prestados, lo que evidencia no sólo su capacidad operativa, sino también la existencia de las operaciones. A tales fines, acompaña la documentación pertinente (facturas, órdenes de pago, detalle del medio de pago utilizado y constancias sobre las retenciones efectuadas).

Concluye en que el ente fiscal no reunió indicios suficientes para poder fundamentar la impugnación pretendida, al no contar con prueba directa para sustentar las imputaciones, siendo también una suposición la falta de capacidad operativa de los proveedores que no le resulta oponible y sin que se le puedan imputar los incumplimientos en los que incurrieron terceros.

Añade en apoyo de sus dichos que al efectuar los pagos practicó las retenciones correspondientes, las que fueron debidamente informadas al propio Fisco con identificación del beneficiario del pago, y declaradas y depositadas en tiempo y forma.

Por las razones expuestas, y dado que los ajustes tienen origen en meras presunciones pide que se declare la improcedencia de los intereses resarcitorios reclamados.

Sobre las multas aplicadas, afirma que no se acreditaron los presupuestos que hacen a su procedencia ya que el Fisco se limitó a aplicar la presunción del inc. d) del art. 47 de la ley 11.683 con el más absoluto desprecio de los principios rectores del derecho penal sancionatorio, de raíz innegablemente constitucional en razón de que no se encuentran acreditados ni razonablemente explicados los hechos expresos y concretos que permitieron inferir la conducta dolosa, engañosa y maliciosa de su parte. Por lo cual, en subsidio, pide el reencuadre en los términos del art. 45 de la ley de procedimiento fiscal.

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

II.- Que por IF-2022-26266054-APN-DTD#JGM, IF-2022-28592898-APN-DTD#JGM y IF-2022-26912416-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos deducidos en autos.

Expone que se detectó que la recurrente utilizó facturación de los proveedores apócrifos Important S.A., Constructora Kaux S.A., Vida Verde de Diego Vasquez S.R.L. y Coronel Villarruel Vida Verde S.R.L. y detalla las irregularidades detectadas con relación a cada uno de ellos, las que permitieron concluir que no poseían capacidad económica ni financiera, por lo que fueron incluidos en la Base Apoc.

Aclara que la recurrente convalidó el ajuste con relación al IVA de dos de los proveedores cuestionados: Important S.A. y Constructora Kaux S.A pero no el ajuste con relación al Impuesto a las Ganancias y a las Salidas

no Documentadas.

Rechaza el planteo de nulidad en razón de que de los antecedentes administrativos, las tareas de fiscalización y el procedimiento determinativo se ajustaron a la normativa en vigor y a parámetros de razonabilidad y legalidad, respetándose acabadamente el derecho de defensa de la recurrente, quien en todo momento tuvo acceso a las actuaciones y oportunidad de ser escuchada y de efectuar las aclaraciones y descargos que estimase convenientes. Agrega que las resoluciones contienen una clara y amplia descripción de los hechos y circunstancias tenidas en cuenta para su dictado, sin que se esté en presencia de actos carentes de causa por no existir o ser falsos los hechos invocados en los mismos, sino por el contrario, el reclamo operó con fundamento en los hechos verificados luego de una correcta valoración de las pruebas.

Sobre la prescripción, enuncia que para el cómputo de los plazos involucrados debe tenerse en cuenta la suspensión prevista en el art. agregado a continuación del art. 65 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) y en el art. 17 de la ley Nº 27.562, lo que hace que el término del plazo de prescripción no se encontraba cumplido al momento del dictado de las resoluciones apeladas. Cita jurisprudencia para refutar los razonamientos de la apelante.

Apunta que los argumentos vertidos en los escritos recursivos fueron también introducidos al contestar diversos requerimientos y aportar documentación, por lo que se encuentran debidamente refutados en los actos recurridos.

Hace saber que se constató que las facturas emitidas por los proveedores cuestionados no merecen fe alguna, toda vez que la "realidad" indica que no realizaron operación alguna con la actora debido a que ella realizó operaciones marginales y generó facturación apócrifa, intentando luego volcar las registraciones al circuito formal.

Remarca que no aportó ni exhibió pruebas fehacientes que demuestren que los gastos que fueron deducidos del resultado impositivo de los períodos fiscales del 2015 al 2018 en el Impuesto a las Ganancias hayan tenido por finalidad, obtener, mantener, conservar las ganancias gravadas, por lo que corresponde ajustar los gastos computados en exceso, y al no estar identificados los beneficiarios se determinó también el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas, ya que la actora no probó quienes fueron los verdaderos destinatarios de las erogaciones que figuran en la facturación impugnada. Mientras que en el Impuesto al Valor Agregado no se pudo verificar el nexo que debe existir entre las ventas gravadas y los créditos fiscales computados.

Expresa que la apelante no acompañó la documentación necesaria que permita establecer la autenticidad de las operaciones discutidas y de su realidad económica, lo que hubiera permitido establecer que los gastos y las compras que se dedujeron o los débitos fiscales computados surgieron de efectivas adquisiciones de bienes y/servicios.

Distingue que la falsedad de las facturas no proviene de sus formas sino de la ausencia de las operaciones, que se debían justificar, a lo que añade que tampoco proviene de la incapacidad económica y financiera de los proveedores, porque la incapacidad prueba la inexistencia de las operaciones facturadas debido a que la actora ideó una maniobra consistente en el uso de facturas que cumplen con las formalidades exigidas para respaldar operaciones inexistentes, tratando de trasladar la culpabilidad de la invalidez de la documentación, manifestando que no tiene responsabilidad de los pagos o declaraciones de los proveedores.

Alega que la actuación del organismo fiscal parte de hechos y circunstancias que se desprendieron de los registros y documental glosados por la apelante, que permitieron inducir en el caso particular, la existencia de grave omisión de los tributos en las declaraciones Juradas del Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado

presentadas, lo que configuró el punto de referencia inicial para las determinaciones de oficio practicadas.

Rechaza la pretensión de la actora de eximirse del pago de los intereses resarcitorios en virtud de que no acreditó la imposibilidad de abonarlos ni las razones por las cuales debe exceptuarse de su cumplimiento, cuando los mismos fueron calculados según el art. 37 de la ley de procedimiento fiscal con fundamento en la mora incurrida.

Sobre las multas, pone de resalto que no fueron el resultado de determinaciones efectuadas sobre presunciones legales establecidas por la ley 11.683, para la determinación de impuestos, sino que se actuó sobre la base de la existencia de aquella contradicción en las declaraciones juradas presentadas por la propia recurrente, por los hechos y pruebas colectadas en los autos. Ello así, las mismas fueron el resultado de una auditoría efectuada que determinó ajustes debido a las declaraciones juradas inexactas presentadas por la contribuyente.

Por lo expuesto, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia que cita, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que en las presentes actuaciones se encuentran acumulados al EE-2021-122405561-APNSGAI#TFN las causas Nros. EE-2021-122424783-APN-SGAI#TFN y EE-2021-122418912-APN-SGAI#TFN. Por PV-2023-117456109-APN-VOCXII#TFN se rechazó la prueba informativa y se admitió la prueba pericial contable, cuyo informe es agregado por IF-2023-151245909-APN-DTD#JGM. Por PV-2024-14971488-APN-VOCXII#TFN se declaró cerrado el período de instrucción y se elevaron los autos a conocimiento de la Sala "D".

Por IF-2024-26652560-APN-DTD#JGM e IF-2024-30888469-APN-DTD#JGM se agregaron los alegatos presentados por las partes y con IF-2024-51221589-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos para sentencia.

IV.- Que en primer lugar cabe abordar el planteo de prescripción esgrimido por la recurrente con relación a las potestades del ente fiscal para determinar y exigir los conceptos reclamados con relación a los Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Salidas no Documentadas del período fiscal 2015.

Que la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella prevista, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen o al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible (cfr. artículos 56, 57 y 58 de la ley citada).

Que el plazo de prescripción para determinar el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2015 comenzó a correr el 1° de enero de 2017 y su término se cumplió recién el 1/1/2022, por lo que, en este caso al momento del dictado de la resolución determinativa, esto es el 25/11/2021, el Fisco Nacional se encontraba habilitado a determinar el tributo, intereses y aplicar sanción, por lo que cabe rechazar la excepción intentada.

Mientras que para los últimos períodos determinados en el IVA (11/2015) y el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas (12/2015) el plazo de prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2016 con término el 1° de enero de 2021, debiendo considerarse si se aplica alguna causal de suspensión y/o interrupción de su cómputo.

Que a contrario de lo sostenido por la recurrente resulta de aplicación lo dispuesto por el art. 17 de la ley N° 27.562 (B.O. 26/08/2020) que estableció: “Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso

de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales".

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

Que cabe agregar, que el artículo 4 de la ley de rito fiscal dispone que para todos los términos establecidos en dicha norma se computaran únicamente los días hábiles administrativos.

Que ello así, conforme lo normado por la ley 11.683 y la suspensión establecida en la ley N° 27.562 las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar los Impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias – Salidas no Documentadas, sus accesorios y para aplicar sanciones por el período fiscal 2015 no se encontraban prescriptos al momento de emitir las resoluciones recurridas, debiendo también en este caso rechazarse la excepción de prescripción articulada.

V.- Que a continuación corresponde referirse al planteo de nulidad, el que debe ser desestimado en razón de que de los términos de las resoluciones recurridas se desprende que fueron emitidas en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, observándose las normas que hacen a su dictado, sin que se haya afectado el derecho de defensa de Verde Integral S.A., advirtiéndose que las pruebas fueron debidamente valoradas para propender a su rechazo, por lo que los motivos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo debatida en autos.

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

Que la firma Verde Integral S.A. se dedica a la actividad de "servicios de saneamiento público n.c.p." y fue creada en el año 2013, y según se indica en las resoluciones recurridas con la finalidad de presentarse y ganar licitaciones para efectuar servicios urbanos, especialmente los relacionados con el mantenimiento de los espacios verdes y el raleo y poda del espacio público. Se encuentra integrada por Urbase Argentina S.A., Seob S.A. y por Verde y Urbano S.A., en un 50%, 40% y 10%, respectivamente. Posee una nómina de personal que utilizan las UTES formadas por los mismos accionistas y factura los servicios de prestación de personal de jardinería y en menor medida posee licitaciones menores.

Se indica que el cargo objeto de autos se generó para investigar la utilización de facturas apócrifas debido a los cruces de información obrante en las bases del organismo fiscal. En el marco de la fiscalización Verde Integral S.A. aportó fotocopias de las facturas, órdenes de pago, solicitudes de compra, recibos, copias del Libro IVA

Compras, papel de trabajo con los pagos y los extractos bancarios. Asimismo, se circularizó al Banco Itau Argentina S.A. para que aporte copia del frente y dorso de los cheques con los que se cancelaron las operaciones.

Que corresponde mencionar las inconsistencias advertidas con relación a los proveedores:

a) **IMPORTANT S.A:** incluido en la Base Apoc bajo la condición "Sin Capacidad económica" y se constató la falta de estructura organizativa para prestar los presuntos servicios. Declara la actividad de construcción, reforma y reparación de edificios residenciales. No contestó los requerimientos, no fue localizado en el domicilio fiscal y no posee alternativos, no tiene empleados en relación de dependencia ni bienes registrables, automotores, maquinarias, por ello no puede justificar sus actividades comerciales y los servicios declarados. Posee baja definitiva en el Impuesto a las Ganancias desde el 12/2016; y en el Régimen de Información, presentó las DDJJ del Iva hasta el 12/2016; y las DDJJ del Impuesto a las Ganancias hasta el 2015. No presenta las DDJJ de SICORE. No posee acreditaciones bancarias, sufrió retenciones y aparece informado como vendedor según lo declarado por terceros. Se constató que emitió facturas electrónicas por importes superiores a lo informado por terceros.

b) **CONSTRUCTORA KAUX S.A**: Fue incluido en la Base Apoc con condición "Sin Capacidad económica". No fue ubicado en su domicilio fiscal y tampoco respondió los requerimientos. Posee como actividades declaradas la de construcción, reforma y reparación de edificios residenciales. Se encuentra activo en los Impuestos a las Ganancias e IVA desde el 20/12/2016. Presentó las DDJJ del IVA hasta el 04/2017, sin presentaciones en el Impuesto a las Ganancias. No existen retenciones de IVA y para el Impuesto a las Ganancias únicamente por el período del 2017. No posee bienes registrables ni cuentas bancarias y solo registró un empleado en el período del 01/2017 al 05/2017.

c) **VIDA VERDE DE DIEGO VASQUEZ S.R.L.:** Incluido en la Base Apoc con fecha de detección el 19-06-2017 y con carga del 19-06-2017, con la condición "Sin Capacidad económica". No contestó los requerimientos y no pudo ser localizado. Se inscribió en el Impuesto a las Ganancias en el 2013 y sus presentaciones fueron en cero y tiene baja definitiva desde el 05/2017. En el IVA se inscribió el 02/2013 y la última presentación fue en el 05/2017 también en cero. No posee bienes registrables, ni cuentas bancarias operativas, posee acreditaciones hasta el 2015. No posee consumos relevantes y tiene personal registrado hasta el 10/2016. No registra pagos desde 2016 y todos los planes figuran caducos, sin hacer pago alguno en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado.

d) **CORONEL VILLARRUEL VIDA VERDE S.R.L.:** Incorporado a la Base Apoc con fecha 01-08-2016 bajo la condición de "Sin Capacidad económica". Los servicios facturados fueron servicios de poda y extracción. No contestó los requerimientos enviados a su domicilio fiscal y no posee domicilios alternativos. Se inscribió en el Impuesto a las Ganancias el 08/2016, la declaración jurada referida al período fiscal 2016 arrojó resultado negativo y la del período del 2017 se presentó en cero, no coincidiendo con las DDJJ del IVA presentadas para el mismo período, ni con los montos facturados. Se inscribió en el IVA en el 08/2016, y se verificó que en las presentaciones efectuadas en los períodos 03/2017 a 11/2017, la relación entre débito/crédito es igual o cercana a 1. No realizó presentaciones desde el 10/2018, pero facturó por montos importantes con posterioridad. No posee bienes registrables. De la documentación colectada se observó que las órdenes de pago, los recibos de pago y los certificados fueron firmados por el Sr. Vásquez, Diego, quien no integra la sociedad. El Sr. Vásquez, proveedor de CORONEL VILLARRUEL VIDA VERDE S.RL., no contestó los requerimientos y además integra otras sociedades: Vida Verde Espacios Verdes S.R.L.; Vida Verde de Diego Vásquez S.R.L., todos con el mismo domicilio.

Se aclara que la recurrente convalidó el ajuste con relación al IVA por los proveedores Important S.A. y Constructora Kaux S.A. pero no el ajuste por estos proveedores con relación al Impuesto a las Ganancias ni Salidas no Documentadas.

Que con fundamento en los elementos colectados por la inspección y atento a no verificarse el nexo necesario que debe existir entre las ganancias/ventas gravadas obtenidas por Verde Integral S.A. y los gastos/créditos fiscales deducidos y/o computados se presumió la inexistencia de las operaciones supuestamente realizadas con los proveedores mencionados.

Que en lo que hace a los pagos se observó que la totalidad de los cheques emitidos a Vida Verde de Diego Vasquez S.R.L. fueron cobrados por cooperativas de crédito, asociaciones mutuales, sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, ninguno fue depositado por el proveedor en su cuenta bancaria, mientras que lo mismo sucedió con los cheques emitidos a Coronel Villarruel Vida Verde S.R.L.

Por ello, se concluyó que la actora no pudo demostrar en forma fehaciente la real existencia de las operaciones y la vinculación de los proveedores con los gastos/compras y créditos fiscales, por lo que dichos conceptos fueron impugnados en el Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado y las erogaciones efectuadas consideradas como salidas no documentadas.

VI.- Que cabe considerar los agravios de la apelante junto con las constancias documentales agregadas y el informe pericial contable obrante a IF-2023-151245909-APN-DTD#JGM.

Que en primer lugar cabe señalar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones sino tan sólo pronunciarse en aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (CSJN, Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970).

Que la recurrente aduce en su defensa que los proveedores al momento de prestar los servicios no estaban incluidos en la Base Apoc, que contaban con autorización de la AFIP para operar con facturas válidas, que los pagos se hicieron en conformidad a la normativa vigente, que practicó las retenciones pertinentes y enfatiza que no se le pueden atribuir incumplimientos de un tercero, a lo que agrega que las operaciones se encuentraban debidamente documentadas en sus registros contables.

Que por cada uno de los proveedores involucrados la firma acompañó las facturas, las órdenes de pago, el detalle del medio de pago utilizado para su cancelación y las constancias sobre las retenciones efectuadas en el Impuesto a las Ganancias (RE-2021-122403740-APN-SGAI#TFN, RE-2021-122403119-APN-SGAI#TFN, RE-2021-122402921-APN-SGAI#TFN, RE-2021-122403548-APN-SGAI#TFN, RE-2021-122402524-APN-SGAI#TFN, RE-2021-122402267-APN-SGAI#TFN, RE-2021-122402228-APN-SGAI#TFN, RE-2021-122402180-APN-SGAI#TFN, RE-2021-122403024-APN-SGAI#TFN y RE-2021-122402304-APN-SGAI#TFN del EE-2021-122405561-APNSGAI#TFN).

En el caso de los proveedores Vida Verde de Diego Vasquez S.R.L. y Coronel Villarruel Vida Verde S.R.L., los que supuestamente prestaron servicios de poda y extracciones y mantenimiento de arbolado público y raleo de árboles, además agregó el detalle de las Licitaciones y Obras en las cuales prestaron tales servicios y el detalle de como facturó al Municipio de Vicente López las Obras realizadas en cada una de las Licitaciones en las cuales dice haber contratado a los proveedores.

Mientras que con relación a los proveedores Important S.A. y Constructora Kaux S.A. (respecto de los cuales convalidó el ajuste propuesto en el Impuesto al Valor Agregado) acompaña las facturas y expone que prestaron

sus servicios en las gestiones de los trámites para la obtención/renovación de los Certificados de Capacidad de Contratación Anual para Licitación expedidos por el Registro Nacional de Constructores de Obra Pública y firmas consultoras de obras públicas.

Ello así, afirma que los servicios prestados por los mismos se vinculaban con obras públicas, las cuales le fueron adjudicadas mediante licitación pública, pero no aporta elementos contundentes que respalden sus manifestaciones y que brinden indicios serios de que hayan sido los proveedores que emitieron las facturas quienes prestaron tales servicios, sin que tampoco se observe correspondencia entre el servicio facturado y el monto del mismo con el servicio efectivamente prestado.

Que sin embargo, no sólo se deben cumplir los recaudos formales sino que además es necesaria la consumación del aspecto material de la operación, debido a que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c/ DGI”, del 21 de agosto de 2013).

Que en autos no se ventilan las obras contratadas por el Estado Nacional, el Municipio de Vicente López o la Ciudad A. de Buenos Aires a Verde Integral S.A. sino que los proveedores que facturaron los servicios de poda y extracción o aquellos encargados de las gestiones sobre las autorizaciones administrativas ya mencionadas no fueron quienes los prestaron, por lo que carece de relevancia que la actora insista en que dichos servicios se encuentran vinculados con las obras públicas como refiere en sus escritos recursivos, en razón de que los elementos colectados por el ente fiscal y las inconsistencias advertidas con relación a cada uno de los proveedores resultan contundentes para sostener la tesis fiscal sobre la inexistencia de las transacciones debido a la capacidad operativa de los proveedores y la falta de pruebas enderezadas a demostrar la necesariedad del gasto y la pertinencia en cuanto a la deducción efectuada y el crédito fiscal computado. Por este motivo no se hizo lugar a la prueba informativa ofrecida al versar la misma sobre una cuestión no controvertida, como es la contratación de Verde Integral S.A. por parte de los organismos estatales y/o empresas a oficiar.

Que con relación al agravio referido a la falta de inclusión en la Base Apoc al momento de las contrataciones, cabe remarcar que dicha circunstancia no implica que posean capacidad operativa para contratar debido a que la sola inclusión no constituye por sí misma el motivo del cuestionamiento de la validez de su facturación, sino que a ello se agregan las restantes constataciones efectuadas, las que deben ser rebatidas mediante prueba categórica.

Que de las resoluciones apeladas y de las actuaciones administrativas glosadas a los distintos expedientes se desprenden las tareas desarrolladas por el personal actuante en orden a constatar la situación particular de cada uno de los proveedores, los que no pudieron ser ubicados, no respondieron los requerimientos e incluso sucede que algunos de ellos presentan integrantes en común.

VII.- Que mediante el informe contable obrante en el IF-2023-151245909-APN-DTD#JGM, los profesionales manifestaron que las operaciones estaban respaldadas por facturas, órdenes de pago y recibos, a lo que el experto por parte del ente fiscal aclaró que la tarea desarrollada se refiere al cumplimiento formal de la cuestión planteada. Sobre los pagos respondieron que se encontraban asentados en los Libros Diarios correspondientes y agregaron que los receptores de los fondos entregados (cheques emitidos) en dichas operaciones, son los allí indicados. Identificaron los débitos de los cheques entregados a dichos proveedores como pago de las obligaciones contraídas, en los extractos bancarios del Banco ITAU cuenta corriente en pesos N° 06974751008 de los meses de marzo de 2015, abril de 2015, junio de 2015, agosto de 2015, septiembre de 2015, octubre de 2015, noviembre de 2015, diciembre de 2015, enero de 2016, marzo de 2016, julio de 2016, agosto de 2016,

septiembre de 2016, octubre de 2016, diciembre de 2016, julio de 2017, septiembre de 2017, diciembre de 2017, junio de 2018 y noviembre de 2018. Acompañaron el Anexo II con el detalle de los cheques entregados para la cancelación de las operaciones, junto con la fecha de débito.

Por último, con relación a la pregunta sí se realizaron las retenciones de IVA, Ganancias e Ingresos Brutos, contestaron que tuvieron a la vista los comprobantes de las retenciones que fueron efectuadas en cada pago y su posterior depósito al Fisco. Respecto al depósito se visualizaron las declaraciones juradas de Sicore y de Ingresos Brutos, con sus respectivos papeles de trabajo de detalle de las retenciones incluidas y los comprobantes de pago. Prepararon el Anexo III sobre los números de los comprobantes verificados con sus respectivas fechas, donde también se indicó el mes de la declaración jurada que los contiene y finalmente la fecha de depósito de dichas retenciones al Fisco.

VIII.- Que las tareas desplegadas por la fiscalización, el análisis de las constancias documentales y la prueba pericial contable producida, permiten inferir que los supuestos proveedores no fueron los prestadores de los conceptos expuestos en las facturas computadas en virtud de las irregularidades que los descalifican como tales, lo que descarta su capacidad operativa para brindar servicios de la entidad de los facturados, cuando no cuentan siquiera con empleados en relación de dependencia ni tampoco se pudo constatar la posesión de maquinarias y/o herramientas cuando se facturó servicios de poda, raleo o mantenimiento de espacios públicos.

Que los argumentos de la apelante se refieren a aspectos formales, al hacer referencia a la documentación de respaldo de las operaciones y a sus libros y registros, aspectos sobre los que también se pronunció la pericia presentada, extremos que por sí solos no logran demostrar la realidad de las operaciones negociables contenidas en dicha facturación ni su materialidad, al no acreditar que las prestaciones de servicios hayan sido reales y efectuadas por los proveedores cuestionados en autos, no resultando un dato menor que con relación a Important S.A. y Constructora Kaux S.A. conformó el ajuste en el Impuesto al Valor Agregado. Sin que ante este Tribunal se hayan incorporado elementos que rebatan la postura fiscal, en razón de que el informe pericial, ya se dijo, no aportó señales sobre la efectiva intervención de los proveedores como prestadores de los servicios facturados o reconstruir el circuito de pagos, al versar solo sobre aspectos documentales.

Que ello así, resultan insuficientes o ausentes los elementos probatorios reunidos en la instancia administrativa y ante este Tribunal para demostrar la existencia de las operaciones.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del C.P.C.C.N. deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 218:312, 294:69 y 328:53).

Que en ese sentido deviene aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que por lo tanto, al no demostrarse la materialidad de las operaciones debido a que la facturación no refleja la realidad económica de las operaciones, no se puede tener por acreditada la veracidad del vínculo comercial con los proveedores ni su pertinencia como gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, por lo que se deben confirmar los ajustes practicados en el Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado.

IX.- Que cabe considerar la procedencia de las sanciones aplicadas en el Impuesto al Valor Agregado y a las

Ganancias según los arts. 46 y 47 inc. d) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que el art. 46 dispone que “El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido”, mientras que el art. 47 inc d.) en su parte pertinente establece que “Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación”.

Que al analizar la figura del art. 46 y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio.

Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, “Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI” del 12/12/2013 y “Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI” del 08/04/2014).

Que las presunciones previstas en el art. 47 de la norma fiscal admiten prueba en contrario, correspondiendo al recurrente probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Que el análisis de las circunstancias de hecho y prueba efectuado en los Considerandos precedentes, ponen de resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta de la aquí recurrente en dicha figura infraccional, consistentes en la presentación de declaraciones juradas engañosas, sin que corresponda hacer merito sobre un posible reencuadre.

X.- Que resta referirse al ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentada.

Que el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias -t.o. en 1997 y mod., ley vigente al momento de los hechos- establece que “cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo”; mientras que el art. 38 de dicha ley dispone que "no se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, b) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos -por su monto, etc,- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario”.

Que con relación a la jurisprudencia, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver la causa “Red Hotelera Iberoamericana” del 26/8/2003 señaló: “18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya 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.

19) Que lo aseverado se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 254:362; 256:277) o, dicho en otras palabras, 'las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación' (Fallos: 243:204 y su cita, entre otros).

20) Que, en ese mismo sentido, debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la ley 11.683 (artículos 1 y 2 en el t.o. 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica.

21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta –en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las "salidas no documentadas" ha sido 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 al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente).

23) Que, por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos: 323:3376 lleva a descartar que el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria…"

Que en igual sentido se pronunció dicho Tribunal con fecha 27 de septiembre de 2011 in re "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI" donde al remitirse al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, sostuvo en su parte pertinente 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)....", reiterando dicho criterio en la causa "Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. - TF 20958-I c/ DGI" de fecha 31 de julio de 2012.

XI.- Que ello así, a tenor de lo apuntado corresponde valorar los elementos de prueba colectados durante la fiscalización y ante esta instancia, debiendo evaluarse si se ha logrado la efectiva individualización de los beneficiarios.

Que al respecto la recurrente alega que los pagos se hicieron en conformidad con los lineamientos de la ley N° 25.345 y que del análisis del circuito financiero de la cancelación de las operaciones facturadas no se encuentra indicio alguno que permita inferir la inexistencia de tales pagos y tampoco que los mismos no hayan sido percibidos por el los proveedores cuestionados.

Sin perjuicio de lo cual, la fiscalización corroboró que los cheques fueron cobrados por cooperativas de crédito, asociaciones mutuales, sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, ninguno fue depositado por el proveedor en su cuenta bancaria.

Que para aplicar el instituto de las salidas no documentadas, el Fisco Nacional cuestiona que las sumas no fueron percibidas por los proveedores, en atención a que no se probó la existencia de las operaciones ni se acreditó que éstos hayan sido los prestadores de los conceptos descriptos en las facturas computadas, y si bien se logró individualizar quien resultó perceptor de los montos involucrados, éstos no resultan ser los sujetos que facturaron las operaciones aquí cuestionadas. Por lo que, de esta manera el beneficiario del pago de la operación reflejada en ese comprobante permanece oculto, generando una salida de fondos no documentada al carecer dicho instrumento de aptitud para individualizar –al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.

Que a ello cabe agregar, que de admitirse que el beneficiario se encuentra identificado por el hecho de que una persona física o jurídica -distinta a la que emitió la factura- figure como perceptor en el cheque endosado, llevaría a neutralizar la aplicación de la figura de la salida no documentada.

Que por lo tanto, al verificarse el presupuesto que hace a la aplicación del impuesto previsto en el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias, es decir un beneficiario oculto, procede la confirmación de este ajuste.

XII.- Que corresponde analizar la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas según los arts. 46 y 47 inc. d) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que si bien como sostiene el ente fiscal los argumentos de la actora con remisión a la causa “D´Ingianti” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación han sido desvirtuados por jurisprudencia posterior del Máximo Tribunal, lo cierto es que ha quedado demostrado que la recurrente incorporó en la contabilidad fiscal comprobantes con dos tipos de vicios; recaen sobre operaciones de compras-gastos **inexistentes** y además no se ha podido establecer, quiénes han sido los **verdaderos destinatarios** de las erogaciones que se cancelan.

Ese único accionar, calificado como maniobra en contra del Fisco Nacional, generó dos impactos perfectamente diferenciados pero con idéntico resultado -menor impuesto a favor del Fisco-. Técnicamente en primer lugar procedió la impugnación del gasto en la determinación del Impuesto a las Ganancias y en forma simultánea se dispuso la aplicación del Impuesto que prevé el artículo 37 de la LIG.

Si bien pueden existir supuestos en que se consagre el uno sin el otro lo real es que la erogación se realizó en favor de quien emitió el comprobante. Entonces la erogación es la consecuencia de un comprobante sin motivación, tanto desde el punto de vista de la naturaleza del gasto como del perceptor del pago. No hay un segundo comportamiento independiente que haga nacer el gravamen del artículo 37, es un desprendimiento de la única operación plasmada en el comprobante viciado, que se concreta en un momento posterior -con el pago- pero el origen es uno solo. El único comprobante incorporado en la determinación del Impuesto a las Ganancias que pretende sustentar una operación inexistente y mediante el cual se reconozca un beneficiario también inexistente es el que resulta motivo de impugnación.

Por ello entiendo que cuando se intenta relacionar este hecho con el encuadre realizado por el Juez Administrativo a los efectos de aplicar la multa sobre salidas no documentadas, no cabe ninguna duda que las declaraciones juradas inexactas y engañosas u ocultaciones maliciosas, necesarias para tipificar la conducta están concretadas con la incorporación de comprobantes en la determinación del gravamen ajenos a la realidad, en cuanto a su motivación y a su beneficiario. En base a lo expuesto considero que las declaraciones juradas para el pago del impuesto especial del artículo 37, son sólo un requisito formal ajeno a la conducta que se está evaluando a los efectos de la aplicación de sanciones.

Según lo expresado y atento que concurren los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configuren los presupuestos requeridos por la figura aplicada, voto por confirmar la multa sobre la determinación de salidas

no documentadas.

XIII.- Que con relación a los intereses resarcitorios reclamados en la Resolución N° 35/2017, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), los que además fueron calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998), sin que se presenten como confiscatorios, por lo que cabe disponer la confirmación de los mismos.

XIV.- Por todo lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones que determinaron el Impuesto a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Ganancias - Salidas no Documentadas, en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que respecto al planteo de prescripción formulado por la actora la suscripta comparte lo expuesto en el voto del Dr. Martín en cuanto a que al momento de los actos apelados no se encontraban vedadas las facultades del organismo recaudador para determinar tales gravámenes, ello en virtud de la aplicación de las normas de la ley de rito fiscal y la suspensión con carácter general de la prescripción dispuesta por el artículo 17 de la Ley 27.562 (B.O. 26/08/2020).

Asimismo, corresponde precisar que no se advierte en el caso que las resoluciones cuestionadas carezcan de fundamentación ni que las decisiones adoptadas sean arbitrarias o que procedimiento se haya visto viciado, con lo cual corresponde el rechazo de la defensa de nulidad articulada.

Por lo expuesto, corresponde rechazar sendos planteos, debiendo señalar que no procede la imposición de costas toda vez que los mismos no fueron formuladas como de previo y especial pronunciamiento, ni tampoco se le otorgó tal carácter (conf. Criterio CSJN, in re “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

II.- En primer lugar considero pertinente hacer referencia a la operatoria entre la actora y los proveedores Coronel Villarruel Vida Verde SRL y Vida Verde de Diego Vázquez SRL para luego adentrarme en el análisis de las operaciones con los restantes proveedores.

Que el detalle de cada las obras, adjudicaciones, contrataciones, certificados de obra e informes, pedidos de compras, facturas, remitos, extractos bancarios y comprobantes de retenciones practicadas se encuentran incorporados tanto en las actuaciones administrativas como en la documental acompañada por la aquí recurrente y a los que corresponde remitirse en razón de brevedad (RE-2021-122403024-APN-SGAI#TFN, RE-2021-122402180-APN-SGAI#TFN, RE-2021-122402921-APN-SGAI#TFN, RE-2021-122403548-APN-SGAI#TFN, RE-2021-122403740-APN-SGAI#TFN, RE-2022-26231898-APN-DTD#JGM, RE-2022-26231615-APN-DTD#JGM).

En efecto, el caso bajo análisis es una cuestión de hecho y prueba, resultando aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos (conf. Art. 377, C.P.C.C.N.), cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su posición jurídica. En este sentido, y en virtud de que se ha ofrecido pruebas en autos respecto de las operaciones con los proveedores indicados -y que pretende hacer valer- corresponde abocarse al análisis de las mismas.

En el informe agregado a través del IF-2023-151245909-APN-DTD#JGM, los expertos indican que requeridos para que detallen si las operaciones impugnadas se encuentran respaldadas con las correspondientes facturas y

constancias de pagos, las operaciones impugnadas se encuentran respaldadas por facturas, ordenes de pagos y recibos de acuerdo a lo establecido en el Anexo I (punto A).

Consultados sobre si los pagos se encuentran registrados por las operaciones impugnadas y su forma de cancelación, indican que se han visto las órdenes de pago, recibos y registro contable en los libros correspondientes. Los receptores de los fondos entregados (cheques emitidos) en dichas operaciones son los allí indicados. Que el perito del Fisco Nacional no emite opinión sobre los sujetos involucrados en el cobro de los cheques que cancelaron las operaciones. Asimismo, se identificaron los débitos de los cheques entregados a dichos proveedores como pago de las obligaciones contraídas en los extractos bancarios del Banco Itaú Argentina SA. Todo registro de las operaciones y cancelaciones de operaciones figura detallado en el Anexo II adjunto a dicho informe (punto b). Por último sobre si se realizaron retenciones en los Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado e Ingresos Brutos, los expertos sostienen que fueron tenidos a la vista los comprobantes de las retenciones efectuadas y su depósito al Fisco Nacional, todo ello obrante en el Anexo III (punto c).

Que en cuanto al circuito de pagos, la recurrente manifiesta que los comprobantes emitidos por Coronel Villaruel Vida Verde SRL y Vida Verde de Diego Vazquez SRL fueron cancelados mediante cheques propios. Ello así, surge de la documentación acompañada por la actora ya reseñada, la individualización de las facturas por las obras y servicios prestados emitidas los proveedores, copias de los valores y las retenciones practicadas. Al respecto, cabe indicar que la información que surge de las citadas actuaciones se condice con la que resulta del informe ordenado en autos. Que ello se ve complementado con la respuesta brindada por el Banco Itaú Argentina SA a la circularización realizada por la fiscalización, oportunidad en la que aporta copia de los cheques con los que fueron canceladas las facturas emitidas por los proveedores. De ello se desprende que no solo los montos en los mismos coinciden con el de las facturas emitidas por Coronel Villaruel Vida Verde SRL y Vida Verde de Diego Vázquez SRL a la recurrente sino que los mismos fueron emitidos a nombre de los proveedores y endosados por éstos (vide antecedente administrativos anexos al IF-2022-26229498-APN-DTD#JGM, IF-2022-26229699-APN-DTD#JGM).

Que como corolario de lo expuesto,, entiendo que las operaciones invocadas por la aquí recurrente con los proveedores Coronel Villarruel Vida Verde SRL y Vida Verde de Diego Vázquez SRL existieron, encontrándose comprobado el circuito financiero de las operaciones objetadas y los destinatarios de los pagos realizados, por lo que las circunstancias apuntadas por el organismo fiscal no pueden ser atribuidas a la recurrente, quien obró con la diligencia debida al verificar la situación de los proveedores para operar en el mercado. Ello así, de acuerdo con el análisis efectuado, carece de sustento fáctico que el Fisco Nacional cuestione las operaciones con fundamento en presunciones vinculadas con situaciones atribuidas a un proveedor y que por vía indirecta se le endilgan a la recurrente (cfr. criterio de esta juzgadora in re “Enrique Martín Rossi S.A. s/recurso de apelación”, sentencia del 26 de febrero de 2015, confirmada por la Sala III de la Alzada, el 30 de agosto de 2016).

En esta línea, no se vislumbran que reglamentaciones que se habrían transgredido al emitirse los cheques como tampoco existen cuestionamientos sobre la corrección de los valores empleados para individualizar al beneficiario de sus pagos, con lo cual las apreciaciones que se puedan realizar sobre hechos posteriores y ajenos a la voluntad del actor, resultan carentes de aptitud jurídica para obligarlo a cancelar el impuesto a las ganancias que corresponde a sus proveedores (cfr. dictamen de la Procuración General de la Nación in re “La Segunda Aseguradora de Riesgos de Trabajo SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, de fecha 7 de septiembre de 2020, cuyos fundamentos compartiera el Máximo Tribunal en sentencia del 12 de septiembre del 2023).

En consonancia con ello, “Ha de tenerse presente que el principio de la realidad económica, en tanto elemento

jurídico de captación de la verdadera entidad sustantiva de esa realidad, de manera alguna importa consagrar institutos que funcionen unilateralmente a favor exclusivo de uno de los sujetos de la relación tributaria, ya que de lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea esta favorable al Fisco o al contribuyente (v. ib. en "Christensen Roder Argentina SA c/EN - Ministerio de Economía - AFIP - Ley 24073 - Decreto 214/2002 s/proceso de conocimiento", 26/9/2008 y sus citas de doctrina y de CSJN, Fallos: 307:118)" (Gómez, Erardo E. , Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. , Sala III, de fecha 3/09/2009).

Por todo lo expuesto, voto por revocar los ajustes practicados respecto de las operaciones realizadas entre la actora los proveedores Coronel Villarruel Vida Verde SRL y Vida Verde de Diego Vázquez SRL, con costas.

III.- Que respecto a la impugnación de la operatoria entre la recurrente y los proveedores Constructora Kaux e Important SA., corresponde adherir a las conclusiones del Vocal Instructor, siendo que a tenor de la reseña efectuada en su voto y las declaraciones juradas de IVA de la aquí apelante consintiendo el cómputo indebido de crédito fiscal por tales operaciones, considero que el criterio aplicado por el organismo recaudador para objetar las deducciones computadas en el Impuesto a las Ganancias, y determinar el tributo en concepto de salidas no documentadas, resulta acertado correspondiendo su confirmación.

IV.- Que sobre los intereses resarcitorios, cabe recordar que éstos 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.

Que 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 este tipo de intereses. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma -art. 37 de la ley de rito- permite descartar sin más los agravios expuestos por los recurrentes. (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005). Que en esta línea, 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, ajenas al deudor que deben ser restrictivamente resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

Que ello así procede la aplicación de intereses resarcitorios, los que deberán reliquidarse de acuerdo en la proporción de ajustes confirmados.

V.- Que por último, corresponde dar tratamiento a las sanciones aplicadas, ello con sustento en los artículos 46 y 47 inc. d) de la ley de rito.

Puntualmente, en cuanto a la facultad para imponer multas en concepto de Salidas No Documentadas, en virtud de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (vg. entre otros Red Hotelera Iberoamericana", sentencia del 26/8/2003 e Interbaires S.A., del 27/09/2011, decisorio donde se compartieron los fundamentos expuestos por el dictamen de la procuradora fiscal) la falencia de la documentación que respalda 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, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las

sanciones previstas en la ley N° 11.683.

Que para el pago del tributo en concepto de Salidas no Documentadas para los períodos determinados debe tomarse en consideración lo establecido por la Resolución General N° 893/00 (B.O. 13/10/2000), que prevé la forma y plazo para el pago de este gravamen. Que ello así, en el caso de autos no se ingresó el impuesto correspondiente, como tampoco se presentó el volante de pago, el que según la Nota Externa (AFIP) 8/2007 constituye la comunicación de pago a que hace referencia el art. 15 de la ley 11.683. 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, pudiendo aplicar el Fisco sanciones en concepto de Salidas no Documentadas, tal como surge de los correspondientes actos apelados.

En virtud del Considerando VII “in fine”, se concluyó que la actora efectuó erogaciones de dinero correspondientes a operaciones cuya autenticidad no probó, en relación a las mismas, el ingreso del tributo debió efectuarse siguiendo la pauta temporal consagrada en la RG 893, lo que no sucedió. Ello se traduce en la omisión de ingreso del impuesto, y justifica la aplicación de sanción (cfr. Sala III de la Alzada in re “La Fuente Combustible SRL”, sentencia del 28 de abril de 2021).

Sentado ello, cabe recordar que sobre el art. 46 de la ley de rito, la Sala IV de la Alzada in re “MG Promociones SRL” (sentencia del 9/09/2014) ha dicho que: “... la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.83 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos: a- la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b- un error de la víctima del ilícito; y c- la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. De manera tal que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 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. Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por comisión o por omisión y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño”.

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”).

El Fisco utilizó la presunción prevista en el inciso d) del artículo 47 esto es: “En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación”.

Ello así, en el caso concreto las circunstancias reseñadas en los actos apelados respecto a las inconsistencias en el desarrollo de la relación comercial con Constructora Kaux SA e Important S.A., tornan evidente que no sólo el giro comercial desarrollado por la actora no tenía el respaldo documental suficiente sino que los comprobantes impugnados se utilizaban a los fines de evadir el pago de tributos.

Por lo expuesto, tanto las sanciones aplicadas como su graduación lucen conforme a derecho, correspondiendo confirmarse en la proporción de los ajustes admitidos.

VI.- Que ello así, voto por 1- Revocar las determinaciones efectuadas del impuesto a las Ganancias, IVA y Salidas no documentadas respecto de las operaciones impugnadas por el Fisco Nacional entre la actora y el proveedor Coronel Villarruel Vida Verde SRL y Vida Verde de Diego Vázquez SRL; 2) Confirmar los ajustes practicados respecto de Constructora Kaux SA e Important S.A. en lo que hace a los impuestos determinados con relación a éstos proveedores, con más intereses y multas aplicadas.

Las costas se imponen en proporción a sus respectivos vencimientos.

Atento la forma en que se resuelve, corresponde ordenar al Fisco Nacional que en el plazo de treinta (30) días practique la liquidación correspondiente a fin de establecer el monto de impuestos adeudados con más los intereses resarcitorios y multas en la proporción correspondiente.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

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

1°) Confirmar las resoluciones que determinaron el Impuesto a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Ganancias - Salidas no Documentadas, en todas sus partes, con costas.

2°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 3.396.707 (Pesos tres millones trescientos noventa y seis mil setecientos siete) equivalente a 69,21 (sesenta y nueve con 21/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 8.491.768 (Pesos ocho millones cuatrocientos noventa y un mil setecientos sesenta y ocho) equivalente a 173,04 (ciento setenta y tres con 04/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 14/24 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.21 11:08:49 -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: 2024.05.21 12:03:47 -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: 2024.05.21 13:24:20 -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: 2024.05.21 13:24:21 -03:00