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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-52810100-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 21 de Mayo de 2024

Referencia: SALA C VOCALIA 8 (HUENTEMIL SA - EX-2019-75952070- -APN-SGAI#TFN) SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación), para resolver el **EX-2019-75952070- -APN-SGAI#TFN**, caratulado: **"HUENTEMIL S.A." s/ recurso de apelación"**:

El Dr. Luis dijo:

I. Que mediante el IF-2019-75951386-APN-SGAI#TFN se interpuso recurso de apelación contra la **Res. 221/2019** que determinó de oficio el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- (en adelante ISND) por los períodos 02 a 09/2016, e intimó su pago con más intereses resarcitorios e hizo reserva de aplicar una eventual sanción de acuerdo al art. 20 de la ley 24.769, entonces vigente.

La actora planteó la nulidad del acto apelado por el rechazo de la prueba que ofreció al contestar la vista otorgada en los términos del art. 17 de la ley 11.683. Alegó que se afectó su garantía al debido proceso adjetivo lo cual no puede subsanarse ante este Tribunal, ya que implicaría convalidar el ejercicio de una actividad ilegítima y arbitraria por parte del fisco.

Relató que su actividad es la de contratista de obras de comunicación y energía; y que se desarrolló al servicio de "Telecom S.A." en el área de la Cdad. de Mar del Plata y sudeste de la Pcia. de Bs. As. Agregó que ejecutó para esa firma obras de construcción de redes de comunicación con cable coaxial o fibra óptica en tendidos aéreos y subterráneos, como así también en edificios. Manifestó que también realiza la actividad accesoria de logística y control de inventario de los materiales utilizados en obras, los que son provistos por el cliente o por ella, según el caso.

Destacó que el fisco atribuyó el carácter de apócrifos a los proveedores Servicios Distribuciones y Logísticas Neocomercial S.R.L., Supernova Publicidad y Marketing S.R.L., Proyecto y Construcción 26 S.R.L., P. y C. 26 S.R.L., Megatrom S.R.L., Roberto Núñez, Damián Toscano, Haydee Galucci, Silvana Lorena Bravo, Transporte y Logística Pampa 84 S.R.L., y José Luis Prieto; basándose en inspecciones a estas firmas previas a la suya, que finalizaron dentro del marco de informes finales de inspección, pero no

por el dictado de actos administrativos que así lo dispusieran, ante lo cual aseveró que carecen de presunción de legitimidad.

Respecto de los proveedores Fernando Palermo y Alfredo Forciniti, que desconocieron haber operado con ella, sostuvo que sus manifestaciones no son prueba determinante para restar eficacia probatoria a los comprobantes. Agregó que son subjetivas e interesadas y que carecen de todo valor, debido a que no fueron vertidas en un testimonio o bajo juramento de decir verdad y señaló que no surge de los cuerpos de inspección que hayan sido fiscalizados a fin de ratificar la veracidad de sus dichos.

Alegó que cuando las operaciones se perfeccionaron, los proveedores no integraban la base e-Apoc y objetó el hecho de que el fisco los calificara de apócrifos y luego aplicara sus efectos en forma retroactiva a hechos imponibles concluidos.

Hizo hincapié en la confianza legítima que cada proveedor poseía por estar inscripto ante el fisco, poseer su CUIT, tener el alta en los impuestos, renovar sucesivamente su CAI y por la información que el fisco exteriorizó de ellos en su página de internet oficial, única fuente donde se debía y podía consultar al momento de contratar.

Destacó que la aplicación retroactiva de la calificación de "apócrifo" provoca la violación de principios constitucionales, especialmente los derechos adquiridos y vulnera la legalidad, igualdad, razonabilidad y seguridad pública.

Indicó que no tenía obligación legal de acreditar la veracidad de las operaciones, por lo que no es válida la inversión de la carga de la prueba.

Puntualizó que las facturas fueron emitidas de acuerdo a las formas, requisitos y condiciones exigidas por el fisco, con CAI vigente al momento de concertarse las operaciones y que los proveedores poseían sus CUIT autorizadas.

Por su parte, afirmó que los intereses resarcitorios calculados no le son imputables por no ser responsable de la mora en su pago.

Finalmente, citó jurisprudencia en apoyo de su postura y peticionó que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Que a través del IF-2019-111704032-APN-DTD#JGM el fisco contestó el traslado conferido, acompañó los antecedentes administrativos de la causa (en adelante aa) y solicitó que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando la determinación de oficio, con costas.

III. Que mediante la PV-2024-36304550-APN-VOCVIII#TFN se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a conocimiento de la Sala "C". Mediante IF-2024-36874888-APN-VOCVIII#TFN se pusieron los autos para alegar. El fisco presentó su alegato mediante el IF-2024-42565214-APN-DTD#JGM, sin hacer uso de su derecho la actora. Finalmente, se pusieron los autos para dictar sentencia mediante el IF-2024-49234185-APN-VOCVIII#TFN.

IV. Que primeramente corresponde señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfme. Fallos 258:304; 262:222; 265:301;

272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros); ni tampoco a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

V. Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que en primer lugar me pronuncie sobre los agravios de nulidad articulados por la actora, toda vez que los mismos, de ser acogidos favorablemente, derivarían en la nulidad de la resolución recurrida. En este sentido, la actora sostuvo que al contestar la vista conferida (cfme. art. 17, ley 11.683) ofreció prueba que fue rechazada en su totalidad, lo cual afectó su garantía a un debido proceso adjetivo.

Al respecto, cabe tener presente lo dicho por la Corte en cuanto a que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o 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 la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Por su parte, es doctrina pacífica de este Tribunal que la prueba no admitida en sede administrativa, puede ser nuevamente ofrecida ante esta instancia, lo que ocurrió en la presente causa, ya que la recurrente tuvo ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes para esclarecer los hechos controvertidos, sin que se advierta en qué medida vio afectada la garantía del debido proceso adjetivo, puesto que para ello es preciso que el vicio coloque a la parte en estado de indefensión, lo que no ocurrió en atención a que -tal como surge del propio acto apelado- el fisco expuso las razones por las que denegó las pruebas propuestas (v. fs. 126/127, aa), y, como ya se expuso, la recurrente tuvo oportunidad de ofrecer nuevamente en sede de este Tribunal las que fueron anteriormente rechazada.

Como lo tiene dicho reiteradamente la CSJN *"cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior"* (Fallos 202:549, 247:52, 267:393, entre otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio *"...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (Fallos 205:249, entre otros).

Por ello, corresponde **rechazar el agravio de nulidad**.

Con relación a las costas, si bien el agravio fue tratado previamente, lo cierto es que no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más contra los actos apelados y con la finalidad de obtener su revocación, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas alguna a su respecto.

VI. Que con relación al fondo del asunto, luego de advertir que en autos sólo se discute el ajuste referido al ISND –ya que los ajustes de IVA y GS fueron regularizados por la actora-, corresponde dilucidar si se encuentran individualizados los verdaderos beneficiarios de los pagos realizados por la actora a los proveedores impugnados.

De la resolución apelada y del informe final de inspección (v. Cpo. Verificación SND, fs. 42/67, aa) surge

que la recurrente se encuentra inscripta en las siguientes actividades: “Construcción, reforma y reparación de redes, distribución de electricidad, gas, agua, telecomunicaciones y de otros servicios públicos” y “Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales”, y que cierra sus ejercicios comerciales el 30/09 de cada año.

El cargo se originó cuando la División de Investigación observó que a partir de 08/2015, la firma Giaconi y Martínez S.A. dejó de presentar DDJJ de IVA y desde ese mismo período su personal en relación de dependencia comenzó a ser declarado por Huentemil S.A. Además, esta última era informada por retenciones sufridas por prestaciones de servicios, que habían sido practicadas por los mismos clientes a quienes prestaba servicios Giaconi y Martínez S.A.; lo cual implicó que se trataba de la continuidad de la misma explotación. Dado el comportamiento fiscal de la firma antecesora y la vinculación entre ambas, se generó una fiscalización preventiva a Huentemil S.A. (OI 1521430). Una vez analizados los registros de IVA compras aportados por la sociedad, se analizaron los proveedores en los sistemas del fisco, detectándose que varios de ellos estaban incluidos en la base e-Apoc. y, otros, en proceso de fiscalización por Inst. 748/2005.

La actividad de Giaconi y Martínez S.A. era la prestación de servicios de mano de obra técnica, instalaciones, tendido de redes aéreas, principalmente a Cablevisión S.A. y a La Capital Cable S.A., misma actividad que Huentemil S.A. y mismos principales clientes. La última ddjj de IVA fue presentada por Giaconi y Martínez S.A. en 08/2015 y Huentemil S.A. inició su actividad en 04/2015; y a partir de 08/2015 comenzó a declarar personal en relación de dependencia que hasta ese momento declaraba Giaconi y Martínez S.A. El Sr. Gabriel Giaconi fue presidente del directorio de esta última y es actualmente el apoderado de la cuenta corriente que la actora –Huentemil S.A.- posee en el Banco ICBC Argentina S.A.

Durante la fiscalización, Huentemil S.A. presentó copia de estados contables, DDJJ, libros IVA Compras y Ventas, pero no exhibió ni aportó la totalidad de las facturas de compras y gastos realizados con los proveedores cuestionados que se encuentran incluidos en la base e-Apoc. Tampoco exhibió los libros contables que le fueron solicitados (diario general e inventario y balances).

A su vez, aquellos cheques que se pudieron identificar y verificar su efectivo débito en la cuenta corriente de la actora, corresponden al período fiscal 2016; de la vista del dorso de cada cheque pudo observarse que aproximadamente el 90% o más, fueron cobrados por Móvil Carga S.A. Esta firma fue circularizada para que informe el origen del cobro de esos cheques, a lo que respondió que no tuvo relación con Huentemil S.A.; que su actividad es la de distribución de tarjetas telefónicas electrónicas y que los valores fueron depositados por sus mayoristas Card Line S.R.L. y Acentel S.R.L., que según se desprende de la lectura que los inspectores hicieron de su libro IVA Compras, tampoco tienen relación con la actora.

Finalmente, el fisco calculó el ISND con base en los cheques emitidos a la orden de los proveedores observados y que fueron efectivamente debitados en la cuenta corriente de la actora en el Banco ICBC Argentina S.A. por el período 2016.

A continuación, se detallan las observaciones efectuadas por el fisco a los supuestos proveedores de la actora (v. planillas de fs. 34/37, Cpo. Verificación SND, aa):

1. Servicios, Distribuciones y Logística Neocomercial S.R.L.: Fue incluido en base e-APOC a partir de 05/2014 bajo la condición "sin capacidad económica" y "con resistencia a la fiscalización"; no pudo ser localizado en su domicilio fiscal; no dio cumplimiento a lo requerido por la fiscalización; no se logró

identificar los domicilios donde desarrolló y/o desarrolla su actividad comercial; no fue posible constatar la adquisición de la mercadería que facturó; no presentó DDJJ con regularidad en el IVA o en el IG; no posee bienes registrables; el domicilio fiscal y comercial así como los integrantes y apoderados coinciden con los de otras sociedades cargadas en la base e-Apoc; declaró sólo un empleado en 11/2014 y 02/2015; informó acreditaciones bancarias en los períodos 2015 y 2016, aunque no fue posible determinar su origen.

Durante la inspección, se circularizó al domicilio fiscal con resultado "cerrado – ausente, se dejó aviso de visita" (v. Cpo. Aux. N° 3, fs. 53, aa); en el transcurso de la fiscalización la recurrente aportó fotocopias de algunas facturas y recibos a nombre de este proveedor, donde detalló los cheques con que se habrían cancelado las operaciones (v. fs. 205/208 y 343/351, aa); adjuntó como papel de trabajo (v. fs. 94, aa) la fecha y número de factura, concepto, importe neto, IVA facturado e importe total, datos que son extraídos de su libro IVA compras.

2. Supernova Publicidad y Marketing S.R.L.: Fue incluido en base e-Apoc a partir de 10/2014 bajo la condición: "usina - única actividad venta de facturas", "sin capacidad económica" y "con resistencia a la fiscalización"; no fue posible localizarlo en su domicilio fiscal en CABA (v. Cpo. Aux. N° 3, fs. 54, aa) ni en su anterior de la Cdad. de Mar del Plata; no dio cumplimiento con lo requerido por la fiscalización; no se pudieron identificar los domicilios donde desarrolló su actividad comercial; no posee bienes registrables; no declaró empleados en relación de dependencia; las DDJJ de IVA arrojaron una relación débito/crédito cercana a 1 y en algunos períodos algo menor.

Durante la verificación, la actora aportó fotocopias de algunas facturas y recibos a nombre de esta proveedora, donde detalla los cheques con que se habrían cancelado las operaciones (v. fs. 187/204 y 360/365, aa); adjuntó papeles de trabajo (v. fs.95/96, aa) conformados por la fecha y el número de facturas, concepto, importe neto, IVA facturado e importe total, datos que son extraídos de su libro IVA compras; los conceptos facturados extraídos de los comprobantes aportados comprenden asesoramiento comercial.

3. Proyecto y Construcción 26 S.R.L. (CUIT 30-71464883-3): Fue incluido en base e-Apoc a partir de 10/2014 bajo la condición “sin capacidad económica" y "con resistencia a la fiscalización"; no fue posible localizarlo en el domicilio fiscal en Mar de Ajó, ni en su anterior de la Cdad. de Mar del Plata; no dio cumplimiento a lo requerido por la fiscalización; no se pudieron identificar los domicilios donde desarrolló la actividad comercial; no se pudo constatar la adquisición de mercadería que supuestamente facturó, generadora del crédito fiscal declarado en el IVA; no posee bienes registrables; las DDJJ de IVA arrojaron una relación débito/crédito cercana a 1 y en algunos períodos algo menor; los empleados declarados fueron consignados con remuneraci6n cero o por importes mínimos. Durante la verificación se circularizó a su domicilio fiscal en Mar de Ajó y se obtuvo como resultado: "se mudó" (v. Cpo. Aux. N° 3, fs. 55, aa); en el transcurso de la fiscalización la recurrente aportó fotocopias de algunos recibos a nombre de la proveedora, donde detalló los cheques con que se habrían cancelado las operaciones (v. fs. 138/161, aa); adjuntó como papeles de trabajo (v. fs. 97/98, aa) las fechas y números de factura, el importe neto, el IVA facturado y el importe total, datos que son extraídos de su libro IVA compras; los inspectores no pudieron determinar los conceptos facturados atento a no contar con la documentaci6n de respaldo.

4. P. y C. 26 S.R.L. (CUIT 30-71502365-9): Fue incluido en base e-Apoc a partir de 09/2015 bajo la condición "sin capacidad económica" y "con resistencia a la fiscalización"; se encuentra inscripta bajo la actividad "Construcción, reparación y reforma de edificios no residenciales", pero no registra bienes que permita desarrollar la actividad; no aportó documentación que respalde la actividad que desempeña, el domicilio donde la realiza, ni el detalle de los bienes afectados; no registra empleados en relación de

dependencia en 2015 y sólo 1 en 2016; registra cuenta bancaria en el Banco Río, cerrada en 04/2017; emitió facturas electrónicas desde 05 a 08/2017; presentó DDJJ en el IG por el período 2015 sin datos y no registra presentación de estados contables; los socios no poseen bienes que permitan el desarrollo de la actividad de la firma.

Durante la fiscalización se circularizó a su domicilio fiscal. Se recibió el aviso de retorno firmado, y atento a la falta de cumplimiento, se reiteró la solicitud de información, esta vez recibiendo el sobre de vuelta con la leyenda "se mudó" (v. Cpo. Aux. N° 3, fs. 56 y 74); en el transcurso de la fiscalización la actora aportó fotocopias de algunos recibos a nombre de este proveedor, donde detalla los cheques con que se habrían cancelado las operaciones (v. fs. 162/171, aa); adjuntó como papel de trabajo la fecha y el número de factura, importe neto, IVA facturado e importe total, datos que son extraídos de su libro IVA compras; los inspectores no pudieron determinar los conceptos facturados por no contar con la documentación de respaldo.

5. Megatrom S.R.L.: Fue incluido en base e-Apoc a partir de 10/12/2015 bajo la condición "usina única actividad venta de facturas", "sin capacidad económica" y "con resistencia a la fiscalización"; no fue posible localizarlo en su domicilio fiscal y tampoco en su domicilio legal y comercial ubicado en CABA; no dio cumplimiento a lo requerido por la fiscalización; no fue posible identificar su actividad real, ni los domicilios en los que la desarrolló; no se pudo constatar la adquisición de mercadería facturada ni contratación de servicios generadores del crédito fiscal computado en las DDJJ de IVA; no posee bienes registrables; no posee empleados declarados; desde 12/2016 incrementó notoriamente sus operaciones declarando débitos fiscales que superaron los $500.000 e incrementó en similar proporción los créditos fiscales que representaron el 93,5% de los débitos fiscales, sin registrarse el pago de los saldos resultantes. Durante la verificación se circularizó a su domicilio fiscal que arrojó como resultado “cerrado- ausente, se dejó aviso de visita” (v. Cpo. Aux. N° 3, fs. 57, aa); en el transcurso de la fiscalización la actora aportó fotocopias de algunos recibos a nombre de este proveedor donde detalló los cheques con que se habrían cancelado las operaciones (v. fs.209/234, aa); adjuntó papeles de trabajo (v. fs. 101, aa) donde detalló fecha y número de factura, el importe neto, el IVA facturado e importe total, datos que fueron extraídos de su libro IVA compras; pero se desconocen los conceptos facturados atento no contar con la documentación de respaldo.

6. Roberto Núñez: Fue incluido en base e-Apoc a partir de 01/2015 bajo la condición “sin capacidad económica"*;* no posee bienes registrables, excepto por 2 automóviles; no declara empleados y no pudo constatarse el empleo de mano de obra de terceros; no posee cuentas bancarias; no se observaron proveedores en las consultas a las bases; se observaron pago de impuestos poco significativos; no dio cumplimiento a lo requerido por la fiscalización; se circularizó al domicilio fiscal de este proveedor recibiendo el sobre de vuelta con la leyenda “se mudó" (v. Cpo. Aux. N° 3, fs. 60, aa).

En el transcurso de la fiscalización la actora aportó fotocopias de algunas facturas y recibos a nombre de este proveedor donde detalla los cheques con que se habrían cancelado las operaciones (v. fs. 252/259 y 327/342, aa); adjuntó como papeles de trabajo listado (v. fs.104, aa) de fecha y número de factura, concepto, importe neto, IVA facturado e importe total, datos que son extraídos de su libro IVA; los conceptos facturados comprenden reparaciones de automóviles (motor, electricidad, chapa pintura, etc.).

7. Damián Luis Toscano**:** Fue incluido en base e-Apoc bajo la condición “sin capacidad económica"; posee bienes registrables y cuentas bancarias; no declara personal en relación de dependencia; presentó DDJJ del IG hasta el período 2016 y de IVA hasta 4/2018; no dio cumplimiento a los requerimientos labrados por los

inspectores ni posee domicilio comercial donde desarrolle las actividades que declara.

Durante la verificación se circularizó a su domicilio fiscal y respondió **que no realizó operaciones con la actora** (v. Cpo. Aux. N° 3, fs. 62/64, aa); en el transcurso de la fiscalización la recurrente aportó fotocopias de algunos recibos a nombre de este proveedor, donde detalla los cheques con que se habrían cancelado las operaciones (v. fs. 240/241, aa); en papel de trabajo adjunto (v. fs.105, aa) se detallan fecha y número de factura, importe neto, IVA facturado e importe total, datos que son extraídos de su libro IVA compras y se desconocen los conceptos facturados, atento no contar con la documentación de respaldo.

8. Silvio Javier Aguilera**:** Fue incluido en base e-Apoc bajo la condición “sin capacidad económica"; según surge del correo electrónico cuya copia se agregó a fs. 116/118, Cpo. Aux. N° 5, aa; dejó de emitir facturas electrónicas el 22/01/2018; este proveedor es empleado en relación de dependencia de Diseños Jery S.R.L.; no dio cumplimiento a los requerimientos notificados durante su fiscalización; se circularizó a su domicilio fiscal en 2 oportunidades durante la inspección a la actora, de los que se recibió los avisos de retorno con firma de “recibido” pero no dio cumplimiento a los requerimientos que se le efectuaron (v. Cpo. Aux. N° 3, fs. 61 y 73); en el transcurso de la fiscalización la recurrente aportó fotocopias de facturas y recibos presuntamente emitidos por el proveedor donde detalla los cheques con que se habrían cancelado las operaciones (v. fs.235/239, aa); adjuntó como papeles de trabajo (v. fs.107, aa) detalle de la fecha y el número de factura, concepto, importe neto, IVA facturado e importe total, datos que son extraídos de su libro IVA compras; y los conceptos facturados comprenden mano de obra y productos de limpieza por ahumamiento, estudio de mercado y asesoramiento en marketing, honorarios por gestión comercial.

Por otra parte, la fiscalización también calificó de salidas no documentadas a las operaciones con los siguientes contribuyentes debido a que desconocieron las operaciones que la actora declaró con éstos:

9. Fernando Palermo**:** En respuesta a la solicitud de información que le realizó la División de Investigación, presentó multinota donde manifestó que no realizó operaciones con la recurrente. Por otro lado, desde la División de Investigación se recibió copia de actuaciones previas del fisco provenientes de la agencia de la Ciudad de Tandil de las cuales se observa que este proveedor realizó una denuncia ante el Ministerio Público Fiscal mediante la cual desconoció los comprobantes emitidos a su nombre (v. Cpo. Aux. N° 4, fs. 69/80, aa). Dentro de las actuaciones se incluye el listado de comprobantes que habrían sido emitidos a la apelante en 09 y 11/2015. Por su parte, durante el transcurso de la fiscalización, la actora aportó fotocopias de recibos a nombre de éste donde detalló los cheques con que se habrían cancelado las operaciones (v. fs.262/264, aa); adjuntó como papel de trabajo (v. fs. 109, aa) con fecha y número de factura, importe neto, IVA facturado e importe total, datos que son extraídos de su libro IVA compras; los inspectores no pudieron determinar los conceptos facturados por no contar con la documentación de respaldo.

10. Alfredo Forciniti: En respuesta a la solicitud de información que le realizó la División de Investigación, presentó multinota donde manifestó que no realizó operaciones con la actora. Desde la División de Investigación se recibió copia de actuaciones practicadas, de las cuales se observó que el talonario de facturas tipo "A" con numeración desde el 0001-00010501 al 11500 había sido duplicado (v. Cpo. Aux. N° 4, fs. 121/125, aa). Este proveedor remitió por correo electrónico copia de las facturas originales en las que se observó que fueron emitidas a otras personas y por importes diferentes a los registrados por la actora en su libro IVA compras (v. Cpo. Aux. N° 4, fs. 104/116, aa); de la consulta a base e-FISCO-Padrón se halló pendiente una fiscalización para incluir al proveedor en la base e-APOC, bajo la condición “desconocido por sus titulares y/o responsables” (v. Cpo. N° 4, fs. 117/120, aa); adjuntó como papel de trabajo la fecha y

numero de factura, importe neto, IVA facturado e importe total, datos que son extraídos de su libro IVA compras (v. fs. 112, aa); los inspectores no pudieron establecer los conceptos facturados al no contar con la documentación de respaldo.

Con relación a todos los proveedores enunciados en los puntos 1 a 10, el ente fiscal efectuó -para todos ellos- las siguientes observaciones: a) de acuerdo a las planillas tituladas "libro diario" aportadas por la recurrente se observó que registró contablemente sus operaciones en forma mensual y de manera global, no siendo posible para los inspectores identificar a simple vista a qué cuenta de gastos fueron imputadas las operaciones. De la respuesta recibida del Banco ICBC S.A. respecto al frente y dorso de los cheques con que se habrían cancelado las operaciones y que constan en los recibos aportados por la recurrente, se informaron cheques emitidos a la orden de ésta que efectivamente fueron debitados de la cuenta corriente (v. Cpo. SND, fs. 25/32 aa). Ninguno de los cheques fue cobrado por los proveedores enumerados, ni por otros proveedores habituales de la actora.

Por su parte, al dictar el acto determinativo el juez administrativo hizo hincapié en que los cheques utilizados por la actora para cancelar las facturas observadas fueron efectivamente debitados de su cuenta corriente, ante lo cual entendió que implicaron salidas respecto de las cuales se desconoce la real identidad de los verdaderos perceptores, debiendo considerárselas como no documentadas. Resaltó que la actora declaró facturas de compra formalmente válidas que fueron registradas en sus subdiarios de compras, supuestamente abonadas con medios de pago autorizados, no obstante, todo ello fue un mero escenario para dar apariencia de reales a operaciones de compra ficticias. Afirmó que la recurrente no pudo identificar ni demostrar quién fue el verdadero receptor de las erogaciones, por lo que entendió que las operaciones cuestionadas son a todas luces apócrifas.

VII. Que con la finalidad de asegurar la íntegra percepción de la renta pública, la LIG crea una ficción al establecer un *impuesto especial a las salidas no documentadas* o con documentación apócrifa, consistente en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el IG, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar ese presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación, a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto del cobro. Tal como lo señaló la CSJN al referirse a la figura "*…debe partirse de la base de que no grava las ganancias obtenidas por el obligado a su pago, …en realidad lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones no documentadas; es decir que, 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"* (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987).

VIII. Que en el caso –recordemos- se discute si se encuentran individualizados los verdaderos beneficiarios de las operaciones celebradas con los presuntos proveedores detallados en el Considerando VI durante los períodos 02 a 09/2016 a los fines del ISND. Debe aclararse que si bien la actora citó -además de dichos proveedores- a Haydee Galucci, Silvana Bravo, José Luis Prieto y Transporte y Logística Pampa S.R.L., lo cierto es que estos últimos no fueron objeto de impugnación por parte del fisco, tal como surge de las planillas anexas a la resolución apelada.

Efectuada la aclaración, debe recordarse que en la etapa de revisión del acto determinativo de oficio, le correspondía a la recurrente acreditar fehacientemente —cfme. art. 377 del CPCCN— que fue con esos

proveedores con quienes operó y no con terceros desconocidos, motivo por el cual se analizará la prueba producida en autos.

Mediante el IF-2021-118383718-APN-SGAI#TFN Telecom Argentina S.A. informó que la actora fue su proveedora y que en algunas ocasiones efectuó tareas de mantenimiento y obras relacionadas al tendido de conexiones en las municipalidades de Gral. Pueyrredón y Tandil. Acompañó listados con los servicios que prestó durante 04 y 05/2017 para Cablevisión S.A. en las ciudades de Mar del Plata y Tandil. A través del IF-2021-119593508-APN-DTD#JGM, La Capital Cable S.A. informó las tereas que la recurrente le efectuó en 08 y 09/2016 en la ciudad de Mar del Plata, Pinamar, Ostende, Valeria del Mar y en Cariló. Esta prueba resulta inocua en la resolución de estos autos, toda vez que lo único que demuestra es la prestación de servicios por parte de la actora, pero nada aporta en relación a las operaciones de compra impugnadas y sobre los verdaderos beneficiarios de los pagos.

Mediante el IF-2022-15855178-APN-DTD#JGM, los peritos contadores presentaron su informe conjunto. Al respecto, cabe analizar con mayor énfasis el punto 6 de dicha pericia, toda vez que los restantes sólo se refieren a la impugnación del gasto efectuada por el fisco, aspecto que no se encuentra controvertido en autos, ya que el ajuste aquí discutido sólo se limita al ISND. En efecto, tal como surge de los EX-2019-75813756- -APN-SGAI#TFN y EX-2019-75862624- -APN-SGAI#TFN, si bien la recurrente apeló las determinaciones de oficio practicadas en el IVA y el IG por los períodos fiscales 2015 y 2016, lo cierto es que este Tribunal, con fechas 30/04/2021 y 09/04/2021, respectivamente, dictó sentencia teniendo a la actora por desistida de los recursos interpuestos, por haber regularizado la actora dichos ajustes en los términos de la ley 27.541 y sus modif., decisorios que se encuentran firmes.

Respecto a quiénes recibieron los cheques, el perito propuesto por la actora señaló que según obra en el informe final de inspección y de lo informado por el Banco ICBC Argentina S.A., en el caso de Servicios y Logística Neocomercial S.R.L. se aportaron facturas y recibos (v. 205/208 y 343/351, aa). Del total de operaciones por $530.184,95 realizado con este proveedor, se cobraron $204.840,20 dentro del período de la fiscalización. En el caso de Supernova Publicidad y Marketing S.R.L. a la fecha de la fiscalización se cobraron efectivamente mediante cheques $211.750. En cuanto a Proyecto y Construcción 26 S.R.L., a la fecha de la inspección fueron cobrados $424.448,55. En relación a la firma P. y C. 26 S.R.L. fueron informados pagos mediante la entrega de los correspondientes recibos. A la fecha de la fiscalización, fueron cobrados parte de los cheques por $1.732.419,96. En lo tocante al proveedor Megatrom S.R.L. surge que de los pagos informados fueron cobrados $795.176,36. El proveedor Roberto Núñez, cuya facturación ascendió a $235.803,36; tiene pagos imputados mediante cheques pagados por $116.461,06. Damián Toscano, tiene imputado varios cheques, de los cuales uno por $21.780 fue cobrado efectivamente por él y otro emitido a él cobrado por el contador de la actora Gonzalo Gelado. Silvio Javier Aguilera registra pagos a la fecha de confección del informe por $86.636. En cuanto al proveedor Fernando Palermo, a la fecha del informe final de inspección no se cobraron cheques. Por su parte, el perito designado a propuesta del fisco, afirmó que dado que los proveedores que habrían recibido los cheques fueron cuestionados, no puede acreditarse de manera fehaciente que los receptores hayan sido los verdaderos beneficiarios de los pagos.

Respecto a quiénes cobraron los cartulares, el perito propuesto por la actora expuso que si bien todos los cheques no fueron cobrados por los proveedores, tampoco fueron cobrados por otros proveedores, ni por allegados a la recurrente, con la sola excepción de un cheque cobrado por el Cdor. Gonzalo Gelado -contador de la firma- y de quien se observaron comprobantes registrados en el libro de IVA Compras de la apelante. Los demás cheques fueron cobrados por entidades financieras. Por su parte, señaló que conforme

surge de los antecedentes de la causa, el 90% de los cheques librados fueron cobrados por un tercero distinto de los proveedores cuestionados, no pudiendo acreditarse que éste hubiese recibido los valores por parte de los proveedores cuestionados, desconociendo a la actora e informando que fueron entregados por mayoristas distintos de los proveedores impugnados.

Mediante IF-2022-21501596-APN-DTD#JGM el fisco impugnó -entre otros aspectos- los puntos 5 y 6, por entender que el perito de la actora se limitó a exponer las fechas en que los presuntos proveedores fueron incluidos en la base Apoc; que Megatron S.R.L. está erróneamente incluido en la base Apoc; que el importe del proveedor Damián Toscano no debe ser incluido, siendo estas respuestas sesgadas, parciales y carentes de objetividad, pero lo cierto es que no pudo probarse que los cheques identificados hayan ingresado a la esfera patrimonial de los proveedores cuestionados, ni que hubieren sido destinados al pago de proveedores. También impugnó el punto 6.2 del informe, en el que se pretende concluir que los cheques imputados a los presuntos proveedores fueron cobrados por éstos, siendo ello nuevamente una respuesta sesgada y carente de objetividad. Señaló que dado que los proveedores que habrían recibido los cheques fueron cuestionados, ello impide acreditar que los receptores hayan sido los verdaderos beneficiarios.

IX. Que a criterio del suscripto, la prueba producida que fue detallada en el considerando anterior no resulta hábil para demostrar fehacientemente que fueron los proveedores cuestionados quienes *efectivamente* cobraron los cheques supuestamente originados en las operaciones cuestionadas, esto es, no se logró establecer ni con la pericia contable, ni mucho menos con los oficios diligenciados, que hayan sido esas personas humanas y jurídicas quienes realizaron las operaciones declaradas por Huentemil S.A. y cobrado la contraprestación correspondiente. Nótese que en la prueba pericial contable el perito contador designado a propuesta de la actora alude a que “se cobraron”, “fueron informados pagos”, pero no identifica con precisión quién recibió los pagos. No pudo dilucidarse quiénes fueron los verdaderos beneficiarios de las operaciones impugnadas o elementos que permitan una clara comprensión del circuito material de pagos. En relación a esto último, de los antecedentes de la causa surge que Móvil Carga S.A. fue quien cobró la gran mayoría de los cheques emitidos a nombre de los proveedores observados y, en especial, Alberto Forciniti y Fernando Palermo desconocieron —como ya se dijo— las operaciones con la actora. A su vez, corresponde destacar que en el caso de Damián Toscano, de los aa de la causa, surge que los dos cheques a su nombre también fueron cobrados por Móvil Carga S.A. (v. Cpo. Verificación SND, fs. 25/33, aa), contrariando lo dicho por el perito de la actora en su informe.

En este sentido, quiero decir que si bien no existe prohibición alguna de emitir cheques al portador o que puedan ser endosados los emitidos; una sana costumbre comercial –no ejercida por la actora en el caso- es la emisión de cheques *cruzados* y con la leyenda *no a la orden*; o efectuar los pagos mediante transferencia bancaria –más aún en el caso de autos que se trata del período 2016 en el que ya era común esta forma de pago-; ya que otorga plena *trazabilidad* del circuito de pagos, colocando en mejor posición a los contribuyentes ante ajustes como el aquí tratado y resuelto; tal como fue valorado por la Corte en el precedente de Fallos 346:1039. Por su parte, de la prueba informativa producida se desprende que la misma fue dirigida a clientes de la actora y no a sus proveedores, y uno de ellos informó operaciones que no se corresponden con períodos discutidos en autos. Además, sólo uno de los proveedores -Fernando Palermo- fue objeto de prueba informativa, que fue dado por decaído el derecho a su producción por no haber sido instada por la propia actora. Ello así, de lo expuesto se desprende que el ente fiscal ponderó adecuadamente los elementos colectados durante la inspección, mientras que la actora no aportó elementos probatorios hábiles que desvirtúen la posición fiscal. En este sentido, ante los fundados indicios del fisco, era necesario que la actora demuestre con precisión y acabadamente, quienes fueron los verdaderos

beneficiarios de los pagos a fin de derribar el ajuste del ISND, lo que no ocurrió.

En cuanto a la existencia de CAI vigente de los supuestos proveedores, sólo permite afirmar que éstos se encuentran inscriptos y que solicitaron impresión de facturas, cuestiones que sólo otorgan "formalidad" a la operación, pero no le aportan certeza en cuanto a su verdadera realización ni trazabilidad al circuito de pagos.

Asimismo, es de destacar que tampoco resulta válido el agravio referido a la fecha en que los proveedores fueron incorporados a la base Apoc, puesto que este dato no fue el único elemento en que se basó el ajuste, sino que fue utilizado por el fisco como uno más de los indicios comprobados, precisos, graves y concordantes respecto de cada supuesto proveedor que presentan serios reparos respecto de la validez de las operaciones y facturas impugnadas.

Además, debe agregarse que, al desistir la actora del recurso de apelación interpuesto respecto de la determinación del IVA por los períodos objeto de las presentes actuaciones, quedó fuera de discusión que las salidas de fondos lo fueron con documentación carente de aptitud para individualizar a los verdaderos beneficiarios de los cobros y –presume la ley- alcanzados por el IG. Es este caso, la aplicación de la doctrina de los actos propios resulta de la conducta asumida por la propia recurrente, que rectificó sus DDJJ en el IVA luego de que el fisco impugnara el cómputo del crédito fiscal sobre la base de que los proveedores de las facturas no fueron quienes realmente prestaron los supuestos servicios –ahora demostrados inexistentes en esta causa-. Luego, contrariamente a esa conducta, no puede ahora sostener que tales proveedores fueron los verdaderos beneficiarios de los pagos realizados. Si bien puede suponerse que la actora conformó el ajuste de IVA –y por ende el criterio fiscal- rectificando las DDJJ, a fin de beneficiarse con el régimen dispuesto por la ley 27.541; no puede ahora asumir una conducta en franco desconocimiento de la anterior porque sostener la primera la perjudica. En efecto, si quienes figuran en las facturas no fueron los que efectivamente prestaron los servicios, pues debe concluirse que tampoco fueron los verdaderos beneficiarios de los pagos y, por ende, no son los reales titulares de la capacidad contributiva que el IG –mediante el art. 40 de la ley- quiere alcanzar. En este sentido, debe estarse "a las duras y a las maduras" (frase de uso popular utilizada en términos parecidos por el juez Petracchi en su considerando 35 del precedente de Fallos 318:676). En consecuencia, resulta correcto el criterio fiscal en cuanto aplicó sobre cada una de las erogaciones efectuadas a favor de los supuestos proveedores, la tasa del 35% (cfme. última parte del art. 37 de la LIG, s/ texto vigente al momento de los hechos) (v. anexo adjunto a la vista corrida en sede administrativa obrante a fs. 10/12, Cpo. Ganancias-Sal No Documentadas y el relativo a la determinación de oficio apelada obrante a fs. 100/102 de dichas actuaciones); por lo que **corresponde confirmar el ajuste practicado en el ISND, con costas.**

X. Que con relación a los intereses resarcitorios liquidados, la actora planteó su improcedencia basándose en que no concurrió el elemento subjetivo que autorizan su aplicación, y aseveró que no existe culpa que se le pueda imputar sino por el contrario al fisco.

Al respecto, cabe señalar que los intereses constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en la que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. En este sentido, la CSJN, ha revisado la doctrina de Fallos 304:203 en donde expuso que: "*si bien en el precedente de Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario…que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 308:283, 316:42 y 321:2093),*

llevan a concluir 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 apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente, entonces, que la conducta de la contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello, es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley lo puntualizó la Corte en otros precedentes…se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas" (cfrme. CSJN, Fallos 323:1315).

Ello así, procede **confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en los actos recurridos, toda vez que se ajustan lo dispuesto por art. 37 de 11.683, con costas.**

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, SE RESUELVE:

1) Confirmar en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

2) Se deja constancia de que suscriben este pronunciamiento dos Vocales de la Sala "C" conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683 por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos de la causa y oportunamente archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.17 15:52:46 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.21 17:01:29 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.21 17:01:30 -03:00