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

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-55290060-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Mayo de 2024

Referencia: EX-2023-15557501- -APN-SGAI#TFN -M Y M ANDAMIOS SRL- SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2023-15557501- -APN-SGAI#TFN, caratulado “M Y M ANDAMIOS SRL s/recuso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2023-15556815-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra tres resoluciones de fecha 19 de diciembre de 2022 dictadas por la Dirección Regional Oeste de la AFIP-DGI obrantes en el RE-2023-15557319-APN-SGAI#TFN. Por la primera, se determinó de oficio el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales 3 a 6/2016; 8, 9 y 11/2016; 1 a 3/2017; 5/2017 a 4/2018; 7 a 11/2018; y 2 a 6/2019 con más intereses resarcitorios; por la segunda, se ajustó el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2016 a 2019 con más accesorios; y finalmente, se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias en concepto de Salidas No Documentadas por los periodos fiscales 03/2016 a 06/2019 con más intereses resarcitorios. En los tres actos, el organismo impuso una multa equivalente a dos (2) veces el monto de los gravámenes atribuidos como evadidos con sustento en lo dispuesto por los artículos 46 y 47 inc. a), b) y c) de la Ley N° 11.683 (t.o vigente).

En primer término, la recurrente sostiene que los ajustes practicados carecen de fundamento fáctico y lógico, al no haberse realizado una correcta valoración de los elementos probatorios aportados a lo largo del procedimiento fiscalizador, puntualizando que no le resultó sencillo ver cuáles serían las falencias de cada proveedor en relación a las ventas expuestas en los actos apelado. Pone de manifiesto que el Fisco no objetó el circuito económico por el que se perfeccionaron las operaciones comerciales, y dice que no fue especificado cómo se materializaron las transacciones sin el accionar de los proveedores involucrados, destacando que éstas fueron indispensables para la actividad gravada. Manifiesta que los precios y condiciones pactados se condicen con los mercado, que se cumplieron con las leyes, disposiciones y reglamentaciones vigentes al momento de su concreción, además de haber verificado que los proveedores no se encontraran incluidos en la base APOC.

Se agravia del método arbitrario utilizado por el Juez Administrativo en tanto se sustenta en la conducta

incumplidora de los proveedores, refutando que se le endilgue responsabilidad jurídica por que esos terceros no cumplieran con sus deberes tributarios, como así también la imposibilidad de ubicarlos en los domicilios fiscales o la falta de capacidad operativa de los mismos para comercializar, tareas que -entiende la recurrente- le competen únicamente a AFIP.

Cuestiona puntulamente la determinación de oficio del Impuesto sobre Salidas No Documentadas, en tanto y en cuanto estaría acreditada la autenticidad de los bienes que le fueron facturados y que los mismos han sido cancelados conforme normas de pago vigentes a los proveedores en cuestión. Advierte que el Fisco no ha logrado demostrar la falsedad de los comprobantes que respaldan las operaciones tal como lo indica, aduciendo que los beneficiarios de los pagos están formal y sustancialmente individualizados y que las adquisiciones fueron incorporadas a la actividad desarrollada.

Pone de relieve la improcedencia de los ajustes fiscales en el Impuesto a las Ganancias por tratarse de genuinos gastos tendientes a mantener y conservar la fuente de ganancias. Ello así, fundamenta que se han cumplido con las disposiciones del (entonces vigente) artículo 80 de la Ley N° 20.628 y estas pautas fueron las atendidas por esta parte para la deducibilidad de los mismos, puesto que indica que el solo hecho de haber incurrido en el gasto para desarrollar sus actividades, es suficiente para admitir la deducción.

Plantea la improcedencia de los intereses resarcitorios, toda vez que considera la inexistencia de mora culposa atribuible. Asimismo, hace hincapié en la nulidad de la respectiva liquidación, por cuanto remarca que la misma no ha sido acompañada y/o notificada conjuntamente a los actos en crisis, vulnerando el derecho de defensa respecto a su cuantía, indicando la obligatoriedad de su presentación en cada acto determinativo de forma inescindible.

Respecto a las sanciones, cabe señalar que la actora sostiene la atipicidad del hecho en cuanto a la aplicación de la multa respecto a la figura de Salidas No Documentadas. Por su parte, expone que no se configuró la acción atribuida por los tres actos apelados, toda vez que, de los propios términos de las resoluciones administrativas se desprende la existencia de los proveedores y la capacidad de éstos para brindar los servicios en discusión.

Finalmente acompaña prueba documental y ofrece prueba informativa y pericial contable. Plantea reserva de caso federal. Solicita se revoquen los actos apelados, con costas.

II- En el IF-2023-47140263-APN-DTD#JGM, obra escrito de contestación del Fisco Nacional.

Sostiene que la impugnación de la operatoria con los proveedores cuestionados, no deriva de su inclusión en la base APOC, sino que esto es sólo una consecuencia derivada de diversas tareas de verificación y fiscalización que permitieron establecer la inexistencia de las operaciones analizadas. En tal sentido, subraya que si los sujetos que constan como emisores de las facturas no resultan ser los verdaderos vendedores de la mercadería o prestadores de servicios, no es suficiente que las facturas existan para considerar verdadero el negocio jurídico que el documento pretende respaldar, las facturas emitidas en sustitución del vendedor para ocultar su verdadera identidad, resulta un comprobante apócrifo que adolece de falta de sinceridad y, por lo tanto, corresponde su impugnación con los efectos impositivos correspondientes.

Aduce que la actora contaba con amplias posibilidades para demostrar sus dichos, pero se limitó a expresar su discrepancia con los actos apelados, sin aportar probanzas concretas y suficientes que permitieran demostrar que las operaciones de compra invocadas fueron realizadas por los proveedores en cuestión.

En cuanto a la supuesta falta de notificación de la liquidación de los intereses resarcitorios, se señala que se aplicó

la normativa vigente, por lo que no puede atribuirse incumplimiento alguno que pudiera justificar lo que la actora invoca como nulidad, no existiendo afectación alguna a su derecho. Además, remarca que procede la imposición de los accesorios por la mora incurrida en el ingreso de obligaciones tributarias, no vislumbrándose una circunstancia extraordinaria que permita la eximición del pago de los accesorios resarcitorios previstos en la ley de rito fiscal. Por último, expresa en cuanto a la tasa aplicada que se receptaron las normas vigentes, lo que desestima cualquier planteo de confiscatoriedad.

Finalmente y luego de sostener la procedencia de la aplicación de sanción en Salidas no documentadas según la interpretación dada a las Resoluciones Generales AFIP 893/00 y 4433/2019, puntualiza que las multas impuestas en los actos apelados encuentran sustento en la claridad de las circunstancias fácticas y jurídicas del caso planteado, resultando inescindible al análisis de la conducta aquellos aspectos vinculados a la naturaleza de los ajustes practicados, esto es la utilización de facturación apócrifa para documentar las operaciones observadas..

Acompaña antecedentes administrativos. Se opone a la producción de prueba. Hace reserva de caso federal. Solicita se confirme el acto apelado, con costas.

III- Que mediante PV-2023-105079224-APN-VOCX#TFN, se abrió la causa a prueba, admitiéndose la producción de pericial contable e informativa y requiriendo al Fisco Nacional el aporte de determinada información relativa a los proveedores cuyas operaciones se cuestionan en los actos apelados.

Que por PV-2024-17402141-APN-VOCX#TFN se dio por decaido el derecho a producir la pericial contable y la informativa dirigida a la Imprenta Navarro, disponiéndose por PV-2024-28906426-APN-VOCX#TFN la clausura del período probatorio. Por PV-2024-3156995-APN-VOCX#TFN se elevó el expediente a conocimiento de la Sala “D”.

En el IF-2024-33652424-APN-VOCX#TFN obra el proveído que dispuso poner la causa para alegar, ejerciendo su derecho la parte actora en el archivo adjunto al IF-2024-38634317-APN-DTD#JGM y el Fisco a través del IF-2024-38749367-APN-DTD#JGM.

Finalmente, a través del IF-2024-53645623-APN-VOCX#TFN se dispuso poner autos para dictar sentencia.

IV- Que según surge de los actos apelados, la recurrente es una sociedad de responsabilidad limitada cuya actividad principal es “Fabricación de productos metálicos para uso estructural” y como secundaria “Actividades especializadas en de construcción N.C.P.” Que como consecuencia de las tareas de fiscalización, que consistieron en el relevamiento de los libros aportados por la contribuyente y los datos de base del Organismo (Cruce CITI vs. E- Apoc; Cruce SICORE — E-apoc; Cruce Fact. Elec. vs. Apoc), se consideró que la actora había utilizado facturas de contribuyentes incluidos en la base e-Apoc para respaldar compras y gastos, impugnándole en consecuenciala declaración de gastos improcedentes y cómputo de crédito fiscal indebido durante los años 2016 a 2019; además de establecer el impuesto en concepto de salidas no documentadas por considerar que las erogaciones tenían como respaldo comprobantes carentes de sinceridad, (vide Informe Final de Inspección, obrante en el archivo adjunto al IF-2023-88881621-APN-DTD#JGM).

V- Que las operaciones supuestamente celebradas y cuestionadas con el organismo recaudador se atribuyen a los proveedores: Edelmira Beatriz Alzueta, Juan Crisóstomo Canaveri, Juan Manuel Condori, Constobras SA; Diatritodosb SRL; El Ferretero Global SRL; Roberto Adolfo Gómez; Granjor; Darío Ezequiel Hidalgo; Claudia Noemí Landriel; Lup Construcciones S.R.L.; Mater Depot S.A; Model Latin Sport S.A; Multiconstrucciones S.A.S.; Pib Provisión Industrial Belgrano; Texhoy S.A.; Wp Construcciones S.A.S; Zandvoort S.A (vide anexo de proveedores impugnados obrante en el archivo adjunto al IF-2023-88881621-APN-DTD#JGM).

Que de las constancias administrativas como de los actos apelados surge cuáles han sido las inconsistencias detectadas por el Fisco y que lo llevaron a poner en duda la real existencia de las operaciones impugnadas, lo que será motivo de examen seguidamente, debiendo descartarse que hubieran existido dificultades en la lectura que impidieran ejercer al recurrente el derecho de defensa.

Sentado ello, cabe poner de relieve que la existencia de facturas cuya apariencia extrínseca no ofreciera reparos y el mero cumplimiento de los requisitos exigidos por las resoluciones aplicables, no resultan suficientes para que proceda el computo del crédito fiscal sino que para ello debe exigirse además que tales instrumentos se encuentren avalados por la existencia real y comprobable de las operaciones efectuadas, máxime cuando como sucede en el caso concreto existen fundadas dudas sobre la veracidad de las transacciones objetadas (conf. criterio de la CNACAF, Sala III, causa ‘‘Calimboy S.A.” sentencia del 20 de mayo de 2010 y Sala IV, causa “Cargill S.A.C.I.” pronunciamiento del 7 de abril de 2011). En tal sentido, uno de los requisitos para tener por acreditada la veracidad de las operaciones comerciales y con ello la viabilidad del cómputo de créditos fiscales o gastos deducibles es acreditar la capacidad económica de los proveedores (cfr. Sala IV de la CNACAF in re “SA Tala Viejo”, sentencia del 6 de octubre de 2022).

Ello así, puede advertirse de los actos recurridos ponen como rasgo común de los proveedores impugnados la falta de capacidad económica, operativa y/o financiera. Que tal situación no puede calificarse como meros incumplimientos formales de terceros (cfr. Sala I de la CNACAF, in re “Las Tres Mulitas”, sentencia del 9 de diciembre de 2015)., además de señalar que. tal incapacidad fáctica para desarrollar las actividades facturadas impide considerarlos como generadores genuinos del crédito fiscal (cfr. criterio de la CSJN in re: “Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI Resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 25 de septiembre de 2015).

Las anomalías expuestas no se limitan a la situación fiscal de los proveedores, sino que tienen que ver con la forma en que éstos supuestamente desarrollaban su actividad comercial con la aquí recurrente (cfr. Sala I de la Alzada in re “Tropini y Salcedo S.A.”, sentencia del 19 de agosto de 2021) tales como carecer de una mínima infraestructura exteriorizado ello en la ausencia de empleados, inexistencia de acreditaciones bancarias, bienes registrables; o en su caso, en los domicilios verificados no observarse elementos que indiquen que en los mismos se desarrollan las actividades declaradas.

Que en lo que hace, específicamente a WP Construcciones; Granjor S.A.; Zandvoort S.A .; Diatritodosb SRL; Texhoy S.A.; Landriel, Claudia Noemí; Condori Juan Manuel; Model Latin Sport S.A.; se detectó que estaban inscriptos en numerosas y diversas actividades disímiles entre sí (vide IF-2023-888744436-APN-DTD#JGM, IF-2023-88870891-APN-DTD#JGM, IF-2023-88874815-APN-DTD#JGM, IF-2023-88870326-APN-DTD#JGM, IF-2023-88872614-APN-DTD#JGM, IF-2023-88871470-APN-DTD#JGM, IF-2023-88869027-APN-DTD#JGM, IF-2023-88873633-APN-DTD#JGM), lo cual -en el contexto planteado- constituye un indicio contrario a la materialidad de las operaciones impugnadas (criterio de esta juzgadora in re “DT Logística S.A.”, sentencia del 25 de febrero de 2022, con base en lo expuesto por la Corte Suprema de Justicia in re “Stop Car SA (TF 26815-I) c/DGI”, sentencia del 21 de agosto de 2013).

A su vez, respecto a las facturas emitidas, se constató que se utilizaron los mismos números de IP de Gómez, Juan Carlos Iaccarino (contador de Texhoy), Hidalgo y Oscar Ramón Ayala (que figura como accionista de Constobras SA), sujeto este último calificado como usina de facturas apócrifas. A su vez, Gómez y Texhoy SA comparten domicilio fiscal, siendo todo ello un indicio representativo de la apocrificidad de las operaciones invocadas.

Que también, se verificó que ninguno de los cheques propios de la aquí actora ni de terceros, se encontraban “a la

orden” de alguno de los proveedores cuestionados; ningún valor fue endosado por los proveedores objetados ni tampoco depositado en cuentas propias de estos; así puede verse que la firma Baires Distribuciones Sur S.A. figuraba como depositante de cheques emitidos por la recurrente que ésta dijo haber entregado a seis de los proveedores cuestionados. Esto también ocurrió con los depositantes Logística Echevarría S.A. (respecto a presuntos pagos a Canaveri, Hidalgo y Landriel), Ripa Andrea Verónica (Hidalgo y Condori), Instituto Dr. Nicolás Avellaneda, Enrique Iriarte Villanueva S.A. y Paymentech S.A. (vg. vide Informe Final de Inspección, obrante en el archivo adjunto al IF-2023-88881621-APN-DTD#JGM y fs. 352 RE-2023-15557319-APN-SGAI#TFN).

Además, el Fisco puso de relieve que no existían en el Sistema E- Fisco la existencia de retenciones del Impuesto a las Ganancias efectuadas a los Proveedores Usinas de Facturas apócrifas, ello en cumplimiento a lo dispuesto a la RG 830 (AFIP) y sus modificatorias, siendo que en muchos de los casos los importes abonados dentro de un mismo periodo mensual, superaban los mínimos no imponibles, por lo que correspondían ser objeto de la mentada detracción.

Debe señalarse como corolario a las impugnaciones, que el organismo constató la presencia de facturas, que correspondían en su gran mayoría a la adquisición de materiales y el resto a comprobantes vinculados a la prestación de servicios. En tal sentido, el Fisco destacó que la actividad informada durante la inspección “Alquiler de estructuras”, tendría una larga vida útil, por lo que no resultaría lógico la adquisición de tantos materiales como los que se exteriorizaron.

VI- Frente a este panorama, resulta evidente que la demandante, en ejercicio de su derecho de contradicción y de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 377 del C.P.C.C.N. , acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar de la sustantividad de las operaciones rechazadas por la inspección actuante dado que las inconsistencias detectadas tienen entidad suficiente para poner seriamente en duda su real existencia (cfr. la Sala II de la CNACAF in re “Nigueiroa S.A.”, sentencia de fecha 21 de octubre de 2022 confirmando lo decidido por esta Sala “D” el 21 de diciembre de 2021).

Ello así, cabe analizar el informe contable obrante en el IF-2024-23971951-APN-DTD#JGM y la impugnación efectuada por la parte actora en el en el archivo anexo al IF-2024-26029925-APN-DTD#JGM a las respuestas del perito propuesto por la contraria -términos que son reproducidos en el alegato presentado por dicha parte mediante el IF-2024-38634317-APN-DTD#JGM-. Al respecto cabe puntualizarse que de la pericia se extraen notorias diferencias entre los expertos en relación a la materialidad de las operaciones impugnadas, sin perjuicio de advertirse exceso en las atribuciones conferidas a ambos profesionales para confeccionar el citado informe refiriéndose a cuestiones reservadas a este Tribunal (vg. la interpretación del artículo 12 de la ley de IVA propiciada por el perito de la parte actora en la segunda respuesta efectuada y las conclusiones del experto propuesto por el Fisco Nacional en torno a la real existencia de las operaciones incluyendo argumentos propios del los actos apelados).

Primeramente, cabe consignar que existe una discordancia respecto a la documentación tenida a la vista. Mientras que el profesional propuesto por la parte actora expresa que los libros exhibidos son llevados en legal forma, el perito del organismo recaudador señala haber observado los Libros IVA Compras e IVA Ventas “predatados”, a la vez que precisa la falta de exhibición del Libro Diario, en pugna ello con el artículo 322 del Código Civil y Comercial, siendo esto remarcado por la representación fiscal al formular su alegato (vide IF-2024-38749367-APN-DTD#JGM).

En cuanto a esto último, la actora al impugnar lo señalado por el perito propuesto por la demandada, alega que “la

no exhibición del libro diario no puede dar por invalido el resto de los libros". Al respecto, es dable subrayar que la prueba de libros tiene particular fuerza de convicción por virtud del art. 330 del Código Civil y Comercial de la Nación; y, aun cuando no sea una prueba legal absoluta, no podría sentenciarse un pleito entre contra el resultado de este elemento de juicio, considerado indispensable por el artículo 322 del citado cuerpo normativo. Además, tal falta de exhibición no puede ser pasada por alto máxime cuando la prueba de libros fue propuesta y aceptada, y como presupuesto del informe la misma recurrente invocó el examen de "todos los libros, papeles, documentos y demás información contable, económica e impositiva del contribuyente, que será puesta íntegramente a su disposición" (sic., punto VII D del recurso).

Como punto de partida con relación a las operaciones cuestionadas, surge de las constancias de autos que se verificó que gran parte de los pagos atribuidos a esas operaciones fueron realizados en efectivo, con el siguiente detalle: Pagos en efectivo 71%; Pagos con cheques propios y de terceros 23%; el 6% restante corresponde a montos informados por la contribuyente como deuda al 30 de junio de 2019 con los proveedores Zandvoort S.A. y Granjor S.A.

Se advierte de lo señalado por el perito de la actora, que sus aseveraciones en torno a formas de pagos, disponibilidad de fondos y necesariedad del gasto se basan en lo asentado en los libros y los registros de la recurrente que no han sido cuestionados por la fiscalización en cuanto a su forma sino con relación a la materia declarada, sin aportar elementos que permitieran vislumbrar cómo se dieron las operaciones en la realidad de los hechos. En lo que aquí interesa, el perito propuesto por el Fisco Nacional trae a colación diversas inconsistencias en torno al respaldo de las operaciones cuestionadas: falta de remito, seguros y/o guías de carga relativos a bienes supuestamente adquiridos de un importante tamaño y peso como chapas galvanizadas de 4 metros de largo por 1 metro de ancho y en cantidad de 200 unidades, caños redondos de 6,40 metros de largo (300 unidades), hierros redondos de 6 metros (1000 unidades), placas de fenólicos en largos de 2,44 metros (900 unidades). Asimismo, respecto a las órdenes de pago observadas, el profesional citado destacó que las mismas fueron confeccionadas por la recurrente, por procesador de texto, sin registros de las mismas y sin intervención de los proveedores o beneficiarios de los pagos. Que en este punto, no se advierte que lo expuesto por el perito del Fisco sobre esta cuestión puntual sea ajeno a la cuestión planteada en torno a la materialidad de las operaciones cuestionadas, dado que bien pueden existir documentos adicionales que otorgan una visión acabada sobre una determinada operatoria.

A su vez, necesariamente corresponde referirse a los pagos en efectivo. Cabe hacer notar que el experto del organismo recaudador expuso primeramente que la recurrente no poseía registro auxiliar –Libro Caja y Bancos-, además de exponer que no existía documentación respaldatoria que permitiera aparear eventuales retiros en efectivo con cancelación de facturas. Al respecto, cabe señalar que la modalidad de pago efectivo utilizada y la falta de documentación existente al respecto impide determinar su trazabilidad y, por ende, su concreción a los sujetos invocados. Ello así la recurrente debió dejar rastros ostensibles de su operatoria, puesto que estos son "... hechos exteriores pero de directa relevancia y su control concomitante evita que el contribuyente llegue a la fecha de presentar su declaración con libertad para manejar a su antojo las cifras de todo el período" (cfr. García Mullin, Roque: "DF" - T.XXXVIII- pág.495).

En cuanto al pago con cheques, propios y de terceros en este caso, el profesional propuesto por el Fisco Nacional se refirió a las imágenes de frente y dorso de los cheques observados obrantes en las constancias administrativas, siendo que no le correspondía dar una respuesta a otros elementos que no ha tenido a la vista y sobre los que no fue llamado a responder. No obstante ello, lo expuesto por el perito propuesto por la parte actora y lo dicho por la recurrente al impugnar la pericia no conmueven lo objetado por el organismo recaudador desde la inspección y que fuera señalado en el punto V del presente. Asimismo, se ha dicho que el hecho del libramiento de cheques a

favor de los proveedores y la constatación de un débito al respecto, no enerva el criterio del organismo fiscal, ya que ello no es apto para determinar cuál fue la contraprestación que la firma actora recibió por ellos, ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quien recibió los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y presentado documentación carente de sinceridad se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella (cfr. Sala II de la CNACAF in re "Lo Bruno Estructuras S.A.", sentencia del 3 de noviembre de 2023).

En esta línea, no se ha dilucidado debidamente el circuito de pagos, atento las resultas del informe contable analizado, con lo cual de ningún modo han quedado acreditadas las operaciones cuestionadas (cfr. Sala IV de la Alzada in re "Tecnobra S.A.", sentencia del 15 de abril de 2014, que confirma el criterio de esta juzgadora plasmado en el decisorio de fecha 17 de septiembre de 2012).

A mayor abundamiento, llama la atención que respecto a las facturas impagas que surgen del análisis del perito propuesto por la parte actora (proveedores Alzueta, Condori, Canaveri, Mater Depot, Gómez, Hidalgo, Zandvoort, WP Construcciones y Granjor) la parte apelante no ofreciera pruebas que versaren sobre las consecuencias de los incumplimientos incurridos (vg. intimaciones de pago) y que bien podrían haber sido un indicio de prueba sobre la materialidad de las operaciones.

Que se ha sostenido que el juez tiene la plena facultad de establecer el valor probatorio de la pericia, y estimar la fuerza probatoria no es otra cosa que verificar los juicios del experto mediante un análisis lógicognoselógico de este fenómeno que se denomina peritaje y del seno del cual surgen los juicios que constituyen el dictamen (conf. CNEsp. Civil y Com., sala IV, agosto 31-1983, ED, 107-356). La fuerza probatoria del dictamen pericial debe ser apreciada por el juez en concordancia con las leyes de la sana lógica y demás pruebas.

En tal sentido, el informe pericial ordenado en autos no aporta mayores elementos a la causa, no resultando hábil para demostrar fehacientemente que los sujetos objetados por el Fisco Nacional hayan sido quienes intervinieron en las operaciones cuestionadas. En otras palabras, la prueba producida no es conducente para rebatir las conclusiones a las que arribaron los actos cuestionados, en tanto la administración fiscal desplegó una minuciosa tarea que le permitió acreditar la falta de vinculación de la documentación aportada por la recurrente con la proveedora que figura en ellas (cfr. CNACAF, Sala I in re "Smurfit Kappa de Argentina SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 17 de mayo de 2016).

Por su parte, de la información requerida y aportada por el Fisco Nacional en autos (vide archivo anexo al IF-2024-11751796-APN-DTD#JGM más documentación acompañada), más allá de surgir alguna de las inconsistencias que fueran motivo de las impugnaciones practicadas en los actos apelados, tampoco se desprenden indicios que resulten favorables para la recurrente a fin de demostrar la pretendida relación comercial entablada y correlativamente la materialidad de las operaciones cuestionadas. En tal sentido, la mera consulta que dice la recurrente haber realizado a los datos que surgen de la página web del organismo, esto es si estaban incluidos pretendidos proveedores en la Base Apoc, no valida por sí solo que los conceptos facturados hayan existido en realidad.

Corresponde destacar que la impugnación del Fisco Nacional no se sustentó en hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos detectados respecto de aquéllos -tal como se plantea en el recurso de apelación-, sino que ante las circunstancias constatadas por la fiscalización, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (cfr. CNACAF, Sala II, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", sentencia del 29/11/2012). En esta línea, no se requiere del contribuyente la demostración

del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de sus proveedores, sino la constatación de la efectiva realización de las operaciones por él denunciadas (cfr. CNACAF, Sala IV, in re “Pillado Cereales S.R.L.”, sentencia del 5 de marzo de 2024).

A su vez, también cabe remarcar que se dio por decaído el derecho a la actora a producir prueba respecto a Imprenta Navarro, ofrecida en el apartado VII. C. 2) del recurso incoado (vide PV-2024-17402141-APN-VOCX#TFN).

En conclusión, no se encuentran presentes en autos, pruebas y/o argumentos concretos contra las inconsistencias detectadas por el Fisco Nacional respecto a cada uno de los proveedores impugnados. Ni se logró acreditar la veracidad de las negociaciones de manera concreta con relación a los proveedores objetados y, tampoco, la existencia de éstos o su capacidad operativa para llevar a cabo las transacciones atribuidas; ello contrastado con fundamentos expuestos en los actos cuestionados, respecto cada uno de los proveedores mencionados, donde se exhiben concretos y puntuales extremos de hecho que, en definitiva, no fueron debidamente desvirtuados (cfr. Sala II de la Alzada in re “JBS Argentina SA”, sentencia del 26 de noviembre de 2021).

Que, resulta pertinente recordar que, en lo que aquí interesa, el Cimero Tribunal al resolver la causa "Ferretti, Félix Eduardo" (sentencia del 10 de marzo de 2015) respecto a la procedencia del cómputo del crédito fiscal, expresó -en lo que aquí interesa- : "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles ...". Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que aquí no se cumple, pues la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta adjudicadas.

En esta línea, atento no haberse demostrado en autos la efectivización de las operaciones invocadas y tampoco probado debidamente los costos incurridos, no corresponde la deducción de gastos efectuada por la apelante en el Impuesto a las Ganancias.

Ello así, corresponde confirmar el ajuste sobre el cómputo del crédito fiscal de IVA como también admitir el criterio seguido por el ente fiscal para impugnar el gasto declarado por la actora en el Impuesto a las Ganancias.

VII- Respecto a Salidas no documentadas, el lugar el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias t.o. 1997 ha establecido 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”. Con la reforma operada por la ley 27.430 (B.O. 29 de diciembre de 2017), ha quedado redactado de la siguiente manera “Cuando una erogación carezca de documentación o ésta encuadre como apócrifa, 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 en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación”.

Que la Sala IV de la Alzada sentenció en “Barragan Imaz SRL” y más recientemente en Blue Films S.R.L (sentencias del 25 de marzo de 2014 y 27 de septiembre de 2022, respectivamente): “Que, 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 percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (fallos: 323:3376).”

“Los elementos necesarios para la configuración del aludido instituto son los siguientes:

a) La necesaria existencia de una erogación, es decir una salida de dinero concreta.

b) La carencia de documentación de la erogación o que se encuentre documentada con elementos falsos.

c) La presunción iuris tantum: ante el indicio de una comprobación de una erogación efectivamente realizada y la ausencia de documentación que la respalde, o que, de existir, se verifiquen en torno a ella vicios insanables se presume la configuración del instituto de salidas no documentadas, la que admite prueba en contrario”.

En tal sentido, el Cimero Tribunal al resolver la causa “Red Hotelera Iberoamericana”, sentencia del 26 de agosto de 2003 (en especial Considerandos 18, 19, 20, 21 y 23 de dicho decisorio), pronunciándose en igual sentido dicho Tribunal con fecha 27 de septiembre de 2011 in re “Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI” donde se remite al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, Laura M. Monti, en su parte pertinente, dice que “.... ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado)....”. Ello fue sostenido por el Máximo Tribunal en “Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA (TF 20958-I)”, del 31 de julio de 2012; “Bolland y Cía. S.A. (TF 21122-I) c/ DGI”, del 21 de febrero de 2013 y “Epelco S.A. IECSA S.A. UTE (TF 21554-I)”, del 17 de septiembre de 2013.

En este orden de ideas, habiéndose en autos cuestionado la aptitud de las facturas para demostrar la causa de las operaciones –y erogaciones–, e individualizar a los verdaderos beneficiarios, se activa la pauta hermenéutica fijada por la Corte Suprema expuesta precedentemente (conf. Sala III de la CNACAF in re “Germaíz S.A. (TF 26512-I), sentencia del 11 de junio de 2019). Ello así, esta juzgadora considera que en virtud de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la falencia de la documentación que respalda la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar Salidas no Documentadas.

De la actividad probatoria reseñada demostró que no fue posible establecer una vinculación entre quienes facturaron los servicios y las operaciones descriptas en los comprobantes exhibidos como tampoco pudo establecerse con certeza el circuito económico de los pagos a esos proveedores.

Desde esa perspectiva, cabe concluir en que no se pudo establecer quienes fueron los verdaderos el verdadera beneficiaros de dichas erogaciones (cfr. Sala I de la Alzada in re “Automotores Fispa S.A.”, sentencia del 9 de noviembre de 2023).

Por lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste en Salidas no Documentadas

VIII- Que cabe referirse a la liquidación de intereses en los actos apelados.

En primer lugar, corresponde puntualizar que la nulidad articulada por la actora con fundamento en que no fueron

acompañadas las planillas de liquidación no puede prosperar; ello en virtud de que el cálculo de los mismos responde al artículo 37 de la ley de rito fiscal y el monto intimado por tal concepto se encuentra expresado claramente en las resoluciones recurridas, además de encontrarse publicadas las tasas utilizadas, las que se devengan desde el vencimiento de la obligación hasta el dictado de los actos cuestionados. Ello así, la actora contaba con todos los datos para verificar los cálculos efectuados, no advirtiéndose menoscabo a su derecho de defensa.

A tenor de lo expresado, procede desestimar el planteo articulado.

Por lo demás, los intereses resarcitorios 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. En tal sentido cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver con fecha 1/6/2000 la causa “Citibank NA c/DGI” expuso que: “si bien en el precedente de Fallos: 304:203 el tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del artículo 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…”; en efecto, en el caso no se verifican elementos de ningún tipo que permitan exonerar a la recurrente del cálculo de accesorios.

Además, debe precisarse que los mentados intereses previstos en la ley de rito fiscal trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. "Arcana Orazio" del 3/7/84 y "Marthay, Jorge" del 6/6/1995, entre otras). Asimismo no puede olvidarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda" (Fallos: 308:283)..

Que ello así, procede confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en los actos recurridos, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

IX- Por último, corresponde analizar la procedencia de las multas aplicadas en los actos apelados.

En primer lugar, en cuanto a la facultad para imponer multas en concepto de Salidas No Documentadas, esta juzgadora considera que en virtud de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (vg. entre otros Radio Emisora Cultural SA c/DGI”, del 9 de noviembre de 2000, “Red Hotelera Iberoamericana SA c/DGI”, del 26 de agosto de 2003; “Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI”, del 27 de septiembre de 2011; “Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA (TF 20958-I) c/DGI”, sentencia del 31 de julio de 2012) que 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 octubre 2016 hasta febrero 2019 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.

Como bien señala la representación fiscal, para las erogaciones producidas a partir del 1 de marzo de 2019, se sustituye la Resolución General AFIP 893/00 por la Resolución General AFIP 4433/2019. En tal sentido, el artículo 2 de esta norma indica que la determinación correspondiente se efectuará sobre la base de una declaración jurada confeccionada a través del servicio denominado “Salidas no Documentadas” disponible en el sitio Web institucional, debiendo informarse la fecha y el importe de cada erogación, entre otros. Asimismo el artículo 3 indica que la presentación de la declaración jurada e ingreso del saldo resultante, se efectuará por períodos mensuales y deberá cumplirse hasta el día 15 del mes inmediato siguiente, al período que se informa.

En virtud de los considerandos precedentes, se resolvió que la actora efectuó erogaciones de dinero, correspondientes a operaciones cuya autenticidad no probó. Por lo tanto, en relación a las mismas, el ingreso de Salidas no Documentadas debió efectuarse siguiendo las pautas temporales consagradas en sendas resoluciones generales, lo que no sucedió. En efecto y conforme lo ha señalado la Sala III de la CNACAF in re “Mueblería Torca S.A.”, sentencia del 14 de diciembre de 2023, cabe concluir que los elementos tipificantes exigidos en la faz infraccional de la ley 11.683 se han cumplido en autos; esto es “la omisión del pago de un impuesto” (en lo que aquí interesa el de las salidas no documentadas) mediante la falta de presentación de una declaración jurada” (la boleta de depósito y comunicación de pago exigidas, por aplicación del art. 15 de la ley de procedimiento tributario).

Sentado ello y teniendo en cuenta la imputación formulada en los actos apelados, 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 –en este caso las previstas en los incisos a) y b), c)- 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. CNACAF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”).

En este punto, estimo pertinente traer a colación lo expuesto por la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al resolver la causa “Italiano, Antonio Alberto”, con fecha 12/02/2008, donde (voto del Dr. Alemany) se expuso que “En el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314... En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Asimismo, en dicho precedente se expuso (voto del Dr. Morán) que “En lo que respecta a la causa "Montenegro", si bien al momento de acaecer el hecho imponible ya habían sido reincorporadas al texto de la ley 11683 las presunciones del citado artículo (conf. art. 19, L. 23314 - ADLA XLVI-B-1124-), no corresponde efectuar una aplicación mecánica del criterio allí expuesto. Siendo ésta una cuestión relacionada con el ámbito de la prueba, no puede ser ordenada con el carácter de un mandato ineludible. La fuerza vinculante de una presunción queda siempre al buen juicio del órgano que se encuentra en situación de aplicarla; de modo que podría optar por hacerlo siempre que entienda preservados los derechos fundamentales involucrados en el proceso” , para luego agregar que “...ello no puede interpretarse como una prohibición absoluta de aplicar las presunciones de dolo previstas en el citado artículo 47, en la medida en que éstas resulten intrínsecamente razonables, y se encuentren acreditados los hechos que determinan su aplicación. Que, en un sentido acorde, esta Sala tiene dicho que la intención defraudatoria -indemostrable en cuanto estado psicológico condicionante de la voluntad del sujeto- "sólo puede evidenciarse mediante datos objetivos o manifestaciones externas que la pongan de manifiesto, que resultan ser aquellas a las que la ley atribuye ese significado..." ["Las Pirguas SRL (TF 24.592-I) c/DGI" – 31/8/2007]”. En igual sentido la Sala IV de la Alzada in re "Yuviet SA c/Dirección Gral. Impositiva" – 9/6/2005

No obstante ello, corresponde dejar precisar que el Fisco tuvo en consideración los datos brindados por la propia actora sobre las supuestas operaciones celebradas los proveedores cuestionados y luego, a través de las atribuciones conferidas por los arts. 33 y 35 de la ley de rito, colectó la información necesaria de dicha empresa para sustentar la evaluación de la situación de la recurrente en cuanto al cumplimiento de sus deberes fiscales, no advirtiéndose irregularidad o arbitrariedad alguna en tal labor, ni sustentándose el ajuste sobre presunciones que impliquen aplican la jurisprudencia invocada en el recurso.

En este caso concreto y en contraposición a lo sostenido por la recurrente, el Fisco ha demostrado a través de elementos de prueba asertivos y contundentes que M Y M Andamios SRL ha realizado maniobras tendientes a engañar y falsear la realidad de los hechos, intentando hacer valer tributariamente operaciones ficticias, ello en notoria contradicción con lo dispuesto con las leyes de los gravámenes determinados y con el propósito de perjudicar al organismo recaudador, lo cual sin la actividad fiscalizadora desarrollada no hubieran sido descubierto, no existiendo prueba en contrario de la cual pueda inferirse que haya existido error excusable.

En definitiva, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa a las sanciones tratadas en este punto como así tampoco para modificar la graduación dispuesta en los actos recurridos, corresponde disponer su confirmación.

X- Por lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE_

1°) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $3.868.313 (pesos tres millones ochocientos sesenta y ocho mil trescientos trece) equivalente a 78,82 (setenta y ocho con 82/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $9.670.783 (pesos nueve millones seiscientos setenta mil setecientos ochenta y tres) equivalente a 197,06 (ciento noventa y siete con 06/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas en autos, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N°925/2024 (30/04/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Regular los honorarios del contador Guillermo Horacio García Fuster por su desempeño en autos como perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional en la suma de $3.262.185 (pesos tres millones doscientos sesenta y dos mil ciento ochenta y cinco) equivalente a 66,47 (sesenta y seis con 47/100) UMA la que queda a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la labor pericial realizada conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Resolución SGA N°925/2024 (30/04/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.24 13:37:11 -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: 2024.05.28 08:11:24 -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: 2024.05.28 08:11:25 -03:00