República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-31823826-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 27 de Marzo de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 27.913-I; "Recupac S.A. s/recurso de apelación"

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente N° 27.913-I caratulado "**Recupac S.A**. s/recurso de apelación"

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Recupac S.A. interpone el recurso de apelación que establece el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N°258/2006, dictada en la División y Recursos de la Dirección Regional Sur de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se impugnaron las declaraciones juradas presentadas en el impuesto al valor agregado en los períodos fiscales 4/2001 a 11/2004, y se lo intima a pagar $1.920.699,90 más intereses resarcitorios (art. 37, ley). Además, se dispone la disminución del saldo a favor en los periodos fiscales 10/2004 y 11/2004 por $5.466,40.

En el mismo acto, se aplicó a Recupac S.A. una multa de defraudación de $334.101,88 (arts. 46, 47 incs. a) y b), ley t.v.) por los ajustes efectuados en los periodos fiscales 4/2001 a 10/2001, 12/2001, 01/2004 a 03/2004, 05/2004, 06/2004 y 09/2004, mientras que por los restantes se hizo la reserva prevista en el art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

En su presentación ante este Tribunal, Recupac S.A. opone la excepción de nulidad por incumplimiento a las formas esenciales, la violación a las normas al debido proceso y la garantía de defensa en juicio. También por falta de motivación en la imputación del ilícito de defraudación fiscal.

Explica que es una reconocida empresa dedicada a la recuperación y reciclaje de papel y cartón para el abastecimiento de materia prima a las principales papeleras del mercado.

Informa que para el ejercicio de su actividad requiere comprar insumos en toneladas necesarias para abastecer la producción y posterior venta y que las compras se realizan a través de lo que se conoce como "depositeros". Agrega que se trata de intermediarios en la compra a los "cartoneros", que tienen una estructura mayor a éstos, cuentan con depósitos, camiones, personal, pero fundamentalmente, conocen donde pueden ir a buscar el "recorte" y donde están los "cartoneros", por lo que pueden manejar un tonelaje importante.

Sostiene que el mercado de compra y venta de papel y cartón reposa sobre un pilar esencial: la negociación ágil y que para ello es necesario operar a través de los intermediarios, que hacen que los "cartoneros" casi no tengan contacto con las

empresas de reciclaje.

Resalta que controla las cantidades y calidades de las mercaderías adquiridas y que cumple las normas de facturación, registración y pago.

Sigue diciendo que la empresa siempre canceló las compras con cheques a nombre de los emisores de las facturas, Patacones o lecop –en los años 2002 a 2004 cuando su utilización no sólo era legítima, sino que estaba incorporado masivamente en la economía argentina-; también pagó con cheques emitidos por sus clientes, pero a la orden de los proveedores.

Aclara, además, que en el circuito de pago, retenía el impuesto a las ganancias correspondiente.

Destaca a continuación que las únicas pruebas del juez administrativo para impugnar los créditos fiscales son las manifestaciones de los proveedores Olli y Ponce, que con respuestas idénticas, firmaron algo que ya estaba transcripto. Entiende que no son suficientes para fundar los ajustes.

Se agravia, asimismo, de los intereses resarcitorios intimados en la Resolución y de la multa aplicada.

Dice que la multa es nula ya que el juez administrativo debió abstenerse de iniciar sumario en forma íntegra –esto es para todos los periodos fiscales involucrados- o bien debió sancionarla en forma total, pero nunca sancionar parcialmente cuando por esos mismos hechos se la denunció penalmente. Considera que con este proceder se afectó la garantía constitucional de prohibición de múltiple persecución penal.

Agrega que no cometió ninguna maniobra tipificada en el art. 46 de la ley 11.683, que no existió en su obrar una conducta defraudatoria, ya que durante el transcurso de la inspección presentó de muy buena fe todos sus papeles y obró conforme a derecho facilitando el desempeño de las funciones fiscalizadoras.

Aporta prueba documental y ofrece la producción de prueba informativa, testimonial y pericial contable y solicita, por último, que se revoque la Resolución, con costas.

II. A fs .73/81 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso de apelación, en el que solicita que se confirme su acto, también con costas.

A fs. 93 obra el auto de prueba en el que se hizo lugar a las pruebas ofrecidas. Entre ellas, la informativa dirigida al Banco de la Provincia de Buenos Aires, al Banco Galicia, a Artes Gráficas Barberi S.R.L, a Maricel M. Buhajczuk, a Papelera Berazategui S.A.I.C.F, a Papelera Don Torcuato S.A.C.I. Allí, se intimó a Recupac S.A. a que individualice a las personas a oficiar y se rechazó la prueba informativa dirigida a la Administración Federal de Ingresos Públicos, puesto que la información que se pretendía versaba sobre la situación y conducta tributaria de terceros.

Sobre la prueba testimonial ofrecida, se intimó a Recupac S.A. a adjuntar los interrogatorios salvo respecto de los inspectores actuantes que se rechazó por improcedente, atento que lo que pudieran declarar en relación a la labor llevada a cabo durante la fiscalización estaba asentado en las actuaciones administrativas.

Finalmente, la entonces Vocal Instructora hizo lugar a la prueba pericial contable que obra producida en el informe de fs. 1249/1271 y su impugnación por parte de la representación fiscal a fs. 1273/1277 y sus contestaciones por ambas partes a fs. 1280/1282 y 1304 y 1306/1308.

A fs. 1159 se hizo lugar a la prueba informativa a las personas que figuran en los informes de dominio automotor como propietarias de los vehículos utilizados por los proveedores objetados durante los años 2001 a 2004 -fs. 107, Ricardo Manuel Álvarez, Alberto Ángel Bartolomeo, Expreso Diagonal S.R.L., Eduardo Lucas Pena, Abel Lizardo Monti, Hugo Benito Moldes y a la Empresa Bartolome Mitre S.A.C.I.F -. Allí también se hizo lugar a la prueba testimonial.

A fs. 1161 Recupac S.A. desiste de la prueba informativa dirigida a una de los testigos, por lo que a fs. 1162 se lo tiene por desistido de dicha prueba.

A fs. 1319 se clausura el período probatorio. A través de la PV-2024-102036490-APN-VOCXI#TFN se requirió a las partes que informen el estado procesal de la causa N°15.403/2006 “Recupac S.A. s/ Infracción ley 24.769” en trámite en el Juzgado Federal N°1, Secretaria N°3 de la Ciudad de La Plata, Provincia de Buenos Aires. La representación fiscal informó su conclusión por extinción de la acción penal por prescripción.

El 30 de septiembre de 2024, a fs. 1334, se pusieron los autos para alegar, ejerciendo el derecho únicamente la representación fiscal. A continuación, se ponen a consideración de los Vocales de esta Sala y a fs. 1343 quedan en estado para dictar sentencia.

III. Corresponde resolver sobre la validez y legitimidad de la Resolución recurrida, para lo cual cabe recordar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen, sino tan sólo aquéllas que sea conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. *Fallos* 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970 y en el mismo sentido la Cámara *in re* “Agropecuaria Huinca SRL”, sentencia del 2/9/2014 y sus citas, entre muchas otras.

En primer término, corresponde analizar el planteo de nulidad, el que, cabe ya adelantarlo, no puede prosperar, por cuanto la Resolución se encuentra debidamente fundada en los hechos comprobados a partir de las tareas de fiscalización reseñadas en las actas obrantes en las actuaciones administrativas, por lo que no se advierte violación alguna a las disposiciones de la ley 19.549, ni tampoco media afectación a la garantía constitucional de defensa en juicio invocada por no haberse admitido la producción de las pruebas que Recupac S.A. ofreciera en la instancia previa.

El juez administrativo fundó adecuadamente el rechazo, por lo que sin perjuicio del desacuerdo con dicha decisión no puede sostenerse que haya sido un acto viciado de nulidad, ni que haya afectado garantías constitucionales, toda vez que el juez administrativo dio las razones de su negativa.

En definitiva, no se advierte que el Fisco Nacional haya incurrido en ningún vicio que justifique que este Tribunal declare la nulidad del acto dictado en su sede.

Sin perjuicio de lo señalado, cabe recordar que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido. Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Cámara que ejerce como tribunal de alzada de este tribunal al decir que “…cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa “Cooperativa de Trabajo AEI “Colonia Barraquero” LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)”, pronunciamiento del 3 de febrero de 2012). También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa “EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI”, “Cachape SRL c/ DGI” y “Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI”, pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)” -conf. ”Bringas Raul”, sentencia del 1.10.2020, entre otros-.

Por ello, corresponde rechazar el planteo de nulidad, sin costas (“Bolland”, Fallos 336:70).

En cuanto a la legitimidad de la pretensión fiscal notificada en la Resolución recurrida, debe analizarse a la luz de los agravios y las pruebas rendidas tendientes a desvirtuarla.

Surge de sus Considerandos y de los antecedentes administrativos sustanciados previamente, que el Fisco Nacional impugnó los créditos fiscales computados por Recupac S.A. en los comprobantes fiscales emitidos por los Sres. Juan

Carlos Lolli y Armando Amadeo Ponce que fueron calificados de apócrifos. Se concluyó para ello que ellos mismos declararon a la fiscalización que carecían de la capacidad económica necesaria para hacer las ventas de papel y cartón a Recupac S.A. y, además, que no tenían documentación respaldatoria de dichas compras.

Más aun, en ocasión de fiscalizarlos, explicaron que su única función había sido la de confeccionar las facturas de venta, los recibos de cobro y concurrir al banco a cobrar los cheques emitidos por la empresa. Asimismo, los proveedores fueron consultados respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a los periodos verificados, manifestándose en idéntico sentido. Agregaron que los cheques eran descontados en financieras, como la Cooperativa de Crédito Cuenca, y que cobraran por ello una comisión.

La fiscalización constató, además, que a pesar del volumen de operaciones facturadas, los proveedores no tenían movimientos bancarios en sus cuentas, ni tampoco declaraban personal en relación de dependencia, constituyendo éstos los indicios para fundar la inexistencia de tales operaciones.

Dicho lo anterior, lo que la recurrente tenía que demostrar era la efectiva existencia de las operaciones con los proveedores, por lo que debe analizarse la prueba rendida con dicho propósito, tanto en la instancia administrativa previa como en la presente instancia.

Ello así, toda vez que ante ajustes como el que aquí se analiza resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del gravamen en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI”, del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras, al sostener: *"Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya 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 así claro que el art. 12 de la ley del gravamen subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que es el que corresponde analizar aquí, en orden a determinar si fueron realmente los proveedores impugnado los que efectivamente hicieron las ventas y, por ende, si le asiste a la recurrente el derecho a computar el crédito fiscal, a pesar de las serias irregularidades invocadas por el juez administrativo para su desconocimiento a partir de las tareas de fiscalización llevadas a cabo en forma previa.

Recupac S.A. sostiene que los proveedores, los Sres. Lolli y Ponce, eran depositeros, es decir que eran ellos los que se relacionaban con los cartoneros por tener una mejor estructura y capacidad para la comercialización de dicho material. Sin embargo, cuando los Sres. Lolli y Ponce, fueron circularizados no dieron cuenta de dicho rol, sino de haber sido meros emisores de facturas y facilitadores del cobro y descuento de los cheques recibidos de Recupac S.A.

Dijeron, además, que por esa tarea recibieron comisiones.

Desde esta perspectiva, aún cuando se admitiera la interrelación entre recolectores (cartoneros) y los acopiadores (depositeros) en el proceso productivo de comercialización de este tipo de insumos, lo cierto es que Recupac S.A. no demostró que quienes emitieron los comprobantes fueran realmente depositeros, y éstos, a su vez, declararon haber sido solo un instrumento en la compraventa generando créditos fiscales sin respaldo en bienes ni servicios prestados.

Por otro lado, la prueba pericial contable obrante a fs. 1263/1271 da cuenta que en algunos períodos la facturación con ambos proveedores alcanzó más del 26% del total de las compras del mismo ejercicio, sin tener personal ni utilización de cuentas bancarias.

Cabe decir también que los testimonios rendidos en este Expediente dan cuenta que Recupac S.A. compraba directamente

a los cartoneros. Asi lo declara el Sr. Perez en la testimonial obrante a fs. 1193 en donde dijo que entregaba el cartón directamente a dicha firma. Dijo allí, asimismo, que los Sres. Lolli y Ponce eran vendedores de materia prima e insumos a Recupac S.A.

Respecto de las restantes pruebas rendidas en este Tribunal, en respuesta a los oficios que se les cursaran, Papelera Berazategui S.A.I Y F. a fs.108, informó que realizó compras de papel de rezago a los Sres. Lolli y Ponce; en el mismo sentido respondió Papelera Don Torcuato S.A. –a fs.109-. Por su parte, el Banco Galicia adjuntó copia de los movimientos de la cuenta corriente N°…0, cuenta Lecop N°……..5 y Patacones N°…….-7, aclarando que los cheques detallados por Recupac S.A. en el oficio no correspondían a esa entidad; posteriormente, adjuntó copia de los cheques pertenecientes a la cuenta corriente de Recupac S.A. en dicha entidad -fs.784, fs.931, fs.997, fs.1037, fs.1065 y fs.1158-.

A fs. 1165 contesta el oficio el Sr. Ricardo Manuel Álvarez quien informa que fue propietario del camión dominio RVP 790 hasta el 21/12/1999, fecha en que lo vendió, es decir que nada aporta a la decisión de la controversia por tratarse de períodos fiscales posteriores a dicha fecha.

A fs. 1192 obran las actas labradas por la inasistencia de los 4 testigos citados a declarar. A fs. 1193 y fs.1194, obran las actas de las testimoniales del Sr. Pérez y de la Sra. Tokumori. Al primero de ellos ya se hizo referencia; por su parte, la Sra. Tokumori declaró que realizaba viajes con un camión desde la fábrica a una papelera que no recuerda el nombre y que su camión se usaba exclusivamente para Recupac S.A. en el transporte de cartón, papel corrugado y que su marido era el encargado del cobro de las facturas que le emitían. Agregó que no conocía al Sr. Lolli.

Tampoco esta prueba sirve para validar las compras que Recupac S.A. dice haber hecho a los Sres. Lolli y Ponce que es concretamente lo que Recupac S.A. debía probar.

A fs. 1263 obra el informe pericial contable que da cuenta que los Sres. Lolli y Ponce figuraban en la base de datos de facturas apócrifas desde el 5/10/2005. Los peritos dicen que no pueden constatar los reales beneficiarios cobradores de los cheques por no contar con la información bancaria necesaria para tal fin.

En definitiva, con la prueba producida Recupac S.A. no logró demostrar la efectiva realización de operaciones con los proveedores –depositeros- Lolli y Ponce, y no lo hizo, ni en la instancia administrativa previa, ni ante este Tribunal. Ello, sumado a las declaraciones de los propios emisores de las facturas que dijeron ante la fiscalización que cobraron comisiones por emitirlas, cobrar los cheques y luego entregar el dinero a Recupac S.A., es más que suficiente para confirmar la pretensión fiscal notificada en la Res. N°258/2006., tanto en cuanto al capital como los intereses notificados en ella que se devengan en forma automática por la demora (art. 37, ley 11.683).

IV. Por último, respecto de la sanción de defraudación aplicada en la Resolución con sustento en el art. 46 y valiéndose de las presunciones de dolo establecidas en el art. 47, incs. a) y b) de la ley 11.683, no existe duda que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta de Recupac S.A. en dicha figura infraccional. Las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado periodos fiscales 4/2001 a 10/2001, 12/2001, 01/2004 a 03/2004, 05/2004, 06/2004 y 09/2004 fueron presentadas en forma inexacta ya que se incluyeron en ellas créditos fiscales de operaciones que no fueron acreditadas, es decir falsos, mediante el uso de personas ajenas a la actividad comercial que intervinieron al solo efectos de generar los créditos fiscales y asi disminuir la obligación debida en su justa medida, conforme se expuso en los Considerandos precedentes, configurándose de esta manera el elemento objetivo.

Respecto al elemento subjetivo, recaía sobre la recurrente probar en contra de su culpabilidad que el juez administrativo presumió por aplicación de los incs. a) y b) del art. 47 de la ley 11.683, es decir, sobre la falta de dolo en su conducta, esto es demostrar la efectiva realización de las operaciones con los proveedores objetados para de ese modo justificar el cómputo de los créditos fiscales, lo que no hizo, por lo que corresponde tener este elemento por configurado también, ya que no existe ningún elemento que así lo acredite.

En resumen, tanto el aspecto objetivo como el subjetivo respaldan el encuadramiento de la conducta de Recupac S.A. en la figura infraccional de defraudación. La falta de pruebas en contra de su culpabilidad refuerza esta conclusión.

En cuanto a la presunción de dolo escogida, la conducta de la recurrente tuvo una incidencia grave en la determinación de la materia imponible, dado que no se encuentra controvertido que incluyó en la liquidación de su obligación facturas cuya existencia no pudo probar, que habría pasado inadvertida si el organismo recaudador no hubiese ejercido sus facultades de verificación – conf. “Comercialización San Luis SRL”, sentencia del 17/8/2023-.

Por lo expresado, no existe razón para dejar sin efecto la pena que según la ley es la que corresponde a dicha conducta que es la prevista en el art. 46 de la ley 11.683, sin que se hayan invocado razones que justifiquen la eximición que solicita.

V. Por lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución N°258/2006 en todas sus partes, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que comparto el relato efectuado en el voto de la Dra. O’ Donnell, como así también los argumentos desarrollados en el mismo para confirmar el acto venido en recurso, con costas.

Que en lo que hace a la defensa de nulidad articulada por la apelante, considero que, por los motivos expuestos en el Considerando III.-, la misma debe ser rechazada, con costas atento que se difirió su tratamiento para esta oportunidad por el pto. 2) de fs. 93.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que adhiero a la solución propiciada por la Dra. O´Donnell al rechazar el planteo de nulidad articulado por la actora (punto V.1 del recurso), compartiendo el criterio del Dr. Martin de imponer las costas a la parte actora, en razón del diferimiento resuelto en el punto 2° de la providencia obrante a fs. 93.

II. Que comparto en lo sustancial los argumentos expuestos por la Vocal Instructora para confirmar el ajuste practicado en el acto apelado, como también la procedencia de la liquidación de accesorios y la sanción impuesta. Con costas a la vencida.

III. Por lo expuesto, voto por : i) Rechazar el planteo de nulidad articulado por la actora, con costas, ii) Confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1°) Rechazar la nulidad planteada por la recurrente, con costas.

2°) Confirmar la Resolución N°258/2006, con costas.

3°) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de Recupac S.A. en la siguiente forma:

a) Por su actuación en la primera y segunda etapa procesal, en las sumas de $12.218 por la representación procesal y $30.546 por el patrocinio letrado en relación a la defensa de nulidad, y en las sumas de $122.184 por la representación procesal y $305.460 por el patrocinio letrado en relación a la cuestión de fondo, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b) Por su actuación en la tercera etapa procesal, en las sumas de $33.521, equivalente a 0,54 UMA por la representación procesal y $83.803 equivalente a 1,35 UMA por el patrocinio letrado en relación a la defensa de nulidad, y en las sumas

de $335.212 equivalente a 5,41 UMA por la representación procesal y de $838.031, equivalente a 13,52 UMA por el patrocinio letrado en relación a la cuestión de fondo, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, conforme lo dispuesto por la ley 27.423.

4°) Regular los honorarios del Contador Público Ángel Carlos Giannattasio en la suma de $166.614, por su actuación como perito designado a propuesta del Fisco Nacional, teniendo en consideración las pautas establecidas por el decreto-ley Nº 16.638/57.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos, y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.26 13:39:40 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.27 08:42:58 -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: 2025.03.27 11:06:28 -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: 2025.03.27 11:06:29 -03:00