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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-55144924-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 15 de Mayo de 2023

Referencia: Sentencia - Expediente N° 31.909-I - "CONEY S.A. s/ recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente N° 31.909-I caratulado "CONEY S.A. s/ recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado", a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la 4° Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la 5° Nominación), y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Titular de la 6° Nominación);

I. Que, a fs. 29/249 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 13/2008 de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, de fecha 26 de Mayo de 2008, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo, mediante la cual se determina de oficio la obligación impositiva del recurrente en el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales enero, marzo, abril, junio, julio y agosto de 2003, imponiéndole la obligación de ingresar en concepto de impuesto la suma de $ 4.249.747,99, con más la suma de $ 4.898.654,03 en concepto de intereses resarcitorios.

De forma sintética, manifiesta la recurrente que es una sociedad cuya actividad principal consiste en la preparación, presentación y gestión ante las autoridades del Estado Nacional, de los reintegros impositivos especiales que corresponde al régimen regulado por las leyes N° 17.574 (modificada por las leyes N° 17.803 y N° 17.866), N° 20.050, N° 20.852 y N° 23.411 y normativa concordante a todas ellas, prestando sus servicios a los beneficiarios de los reintegros que son las contratistas adjudicatarias de las obras de los complejos hidroeléctricos licitados por Hidronor (cfr. fs. 30).

A su vez, sostiene que en el desarrollo de su actividad, no posee personal en relación de dependencia para la consecución de los expedientes por tratarse de mano de obra especializada y específica a cada contrato (cfr. fs. 30).

Por otra parte, expresa que el Estado Nacional, para el pago de reintegros, exige una gran cantidad de

requisitos tendientes a cerciorarse de que a va a pagar estos reintegros sólo en aquellos casos que se encuentren beneficiados por el régimen aplicable. Para ello, es necesaria la intervención de abogados, contadores, licenciados en administración, economistas, actuarios, estadísticos, contratistas, ingenieros, técnicos electricistas, gasistas y plomeros, especialistas en cada uno de los eventos por los cuales se está solicitando el beneficio (cfr. fs. 31).

Apunta que el organismo fiscal practicó una extensa auditoría del Impuesto al Valor Agregado a través de la cual pretendió gravar con el referido tributo los servicios facturados durante los meses de enero, marzo, abril, junio, julio y agosto de 2003, los cuales -a su criterio- se encuentran exentos del gravamen por disposición del art. 9° de la Ley N° 17.574 y sus concordantes, a efectos de lo cual el Fisco Nacional se valió de su propia interpretación normativa en el Dictamen N° 173/05 emitido por la División Jurídica de la Dirección Regional Palermo, y en la Actuación N° 440/05 del Departamento de Asesoría Legal "A" de la Subdirección General Legal y Técnica Impositiva de la AFIP (cfr. fs. 33).

Asimismo, pone de relieve que en la vista oportunamente conferida el ente recaudador asegura que las prestaciones de servicios facturados no guardan una relación de inmediatez con el desarrollo de las obras de las represas hidroeléctricas, sin que en el expediente de la fiscalización practicada medie fundamentación y/o explicación de la argumentación para tal extremo, concluyendo que los servicios brindados no son los que la normativa previó amparar con la finalidad de promover tales obras públicas, encontrándose las operaciones en trato alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado (cfr. fs. 35).

Detalla que los reintegros impositivos previstos en las leyes N° 16.879 y N° 17.574, tienen por objeto posibilitar la participación de la industria nacional en paridad con empresas internacionales en la licitaciones destinadas a ejecutar las obras del Complejo Eléctrico El Chocón (cfr. fs. 44).

Por otro lado, señala que el proceso técnico administrativo para lograr el cobro de los beneficios requiere la obtención de toda la información técnica necesaria para la confección de la solicitud de reintegro, obtener de la adjudicataria la conformidad de la factura y el certificado de necesidad correspondiente y luego presentar, gestionar y obtener la conformidad del Ministerio de Economía de la Nación hasta lograr el cobro del reintegro (cfr. fs. 61).

Expresa que para desempeñar tales tareas, contrata la asistencia y asesoramiento que resulte necesario sobre el empleo de diversos materiales, indicaciones de los planos, especificaciones y cualquier otro elemento de juicio que sirva de sustento para la confección de la factura que estatuye la ley, la que abarcará desde el primer certificado de obra hasta el último, incluyendo las liquidaciones por variaciones de costos. Para ello resulta indispensable acudir al emplazamiento de las obras, tomar la información necesaria para la documentación a presentar y gestionar (cfr. fs. 61).

Desde su punto de vista, la recurrente alega que se encargaba de prestar un servicio accesorio al contratista, por lo cual resulta claro que efectúa una genuina locación de obra, para cuya ejecución generalmente se necesita del asesoramiento de su propio cliente (cfr. fs. 61). A su vez, afirma que para la concreción del cobro de los reintegros por parte de sus clientes comienza en la propia obra y luego continúan hasta el mismo momento en que el Ministerio de Economía emite la orden de pago, momento en el cual la prestación de servicios finaliza y la recurrente procede a emitir su factura (cfr. fs. 62).

En otro orden de ideas, cita el principio de la realidad económica, afirma que no sólo inició cada uno de los expedientes, sino también la participación junto con los proveedores prestadores desde el principio de la

tarea y en cada una de las etapas de la vida de cada expediente, los que también se constituyeron en indicios indubitables de la inmediatez de los servicios realizados y prestados (cfr. fs. 74/75).

Luego de efectuar un detalle de las presentaciones efectuadas a efectos de la tramitación de los reintegros, así como un análisis de la normativa que hace a la cuestión debatida, ofrece prueba documental, pericial contable e informativa, plantea el caso federal y solicita se revoque la resolución apelada.

II. Que, a fs. 257/265 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, desestima los agravios de la recurrente y ratifica en todas sus partes la resolución determinativa de oficio que motiva estos actuados, destacando que la materia imponible ha sido debidamente ponderada por el juez administrativo, solicitando el rechazo del recurso impetrado por las razones de hecho y de derecho que expone, y acompaña las actuaciones administrativas.

Asimismo, solicita se rechace la prueba acompañada u ofrecida producir por la recurrente toda vez que la misma es considerada dilatoria, plantea el caso federal y pide se confirme la resolución recurrida, con costas a la actora.

III. Que, fs. 279 pto. 3° se confirió traslado a la parte actora de la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional, el que no fuera contestado.

A fs. 313 este Tribunal admitió parcialmente la oposición formulada por el Fisco Nacional respecto de la prueba informativa e hizo lugar a la a la restante prueba informativa ofrecida por la recurrente. Asimismo, se intimó a la recurrente para que informara la finalidad de la prueba documental que pretendía acompañar a estos actuados. A fs. 318 se hizo lugar a la prueba pericial contable y se intimó a la recurrente para que impulsara la producción de la prueba informativa e informara lo requerido por este Tribunal respecto de la prueba documental, en ambos casos bajo apercibimiento de tenerla por desistida en la producción de dichas pruebas, intimaciones que fueran reiteradas a fs. 322 y apercibimiento que se efectivizara en ambos casos a fs. 324. Por último, a fs. 326 se efectivizaron los apercibimientos dispuestos a fs. 322 y fs. 324, motivo por el cual se tuvo a la recurrente por desistida de la prueba pericial contable.

IV. Que, a fs. 346 se elevan los autos a consideración de la Sala “B” y seguidamente se ponen los mismos para sentencia (fs. 349).

V. Que, en principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

VI. Que, de forma sintética, la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal Fiscal en el marco de las presentes actuaciones se resume en establecer si resulta procedente el ajuste fiscal en materia del Impuesto al Valor Agregado o si, por el contrario, la recurrente se encuentra exenta del referido gravamen por la prestación de servicios consistente en la determinación, cálculos técnicos, preparación, presentación y gestión ante el Poder Ejecutivo de reintegros impositivos que son otorgados a las empresas que intervienen en la construcción de represas hidroeléctricas en el marco de regímenes especiales de promoción.

En ese sentido, debe advertir este Tribunal que la empresa destinada a la realización de las obras públicas

es Hidronor S.A. -actualmente en liquidación- a quien el Estado Nacional otorgó, mediante las leyes N° 17.574, N° 20.050 y N° 23.411, la concesión para construir y explotar las obras del Complejo El Chocón - Cerro Colorado-, del Complejo Eléctrico Alicopá y del Complejo Hidroeléctrico Limay Medio, respectivamente.

En esa tónica -y en lo que aquí interesa-, el art. 9° de la Ley N° 17.574 establece: “Exímese a 'Hidronor S.A. Hidroeléctrica Norpatagónica, Sociedad Anónima' del pago de derechos de importación, de impuesto a las ventas y de todo otro gravamen, con excepción de los que revistan el carácter de tasas retributivas de servicios, con respecto a los bienes que se introduzcan en el país para ser incorporados a las obras del complejo o para ser utilizados en su ejecución”.

“Las empresas nacionales proveedoras de obras, bienes y/o servicios para la construcción del complejo gozarán, respecto de esos suministros, además de los beneficios otorgados en el párrafo anterior, de la exención del impuesto a las ventas y de los reintegros impositivos que prevé el régimen de la Ley N° 16.879”.

“La determinación de los bienes sujetos a las franquicias indicadas en el presente artículo y las normas de tramitación de las respectivas solicitudes de exención serán establecidas previamente por resolución conjunta de las Secretarías de Estado de Energía y Minería, de Industria y Comercio y de Hacienda”.

Posteriormente, dicho artículo fue sustituido por el artículo 2° de la Ley N° 17.803, el que estableció: “Exímese a Hidronor S.A. Hidroeléctrica Norpatagónica Sociedad Anónima, del pago de derechos de importación, de impuestos a las ventas y de todo otro gravamen, con excepción de los que revistan el carácter de tasas retributivas de servicios, con respecto a los bienes que se introduzcan al país para ser incorporados a las obras del complejo o para ser utilizados en su ejecución”.

“Las empresas proveedoras de obras, bienes y/o servicios para la construcción del complejo gozarán, respecto de esos suministros, además de los beneficios otorgados por el párrafo anterior para los bienes que introduzcan al país, de la exención del impuesto a las ventas, con los alcances que determine la reglamentación, y de los reintegros impositivos que prevé el régimen de la Ley N° 16.879 para los suministros de la producción nacional”.

“La determinación de los bienes sujetos a las franquicias indicadas en el presente artículo y las normas de tramitación de las respectivas solicitudes de exención serán establecidas previamente por el Poder Ejecutivo Nacional”.

Por su parte, la Ley N° 20.050 en su art. 7° dispone: “Declárase extensivo al Complejo Hidroeléctrico 'Alicopá' y a las actividades que Hidronor S.A., Hidroeléctrica Norpatagónica Sociedad Anónima deba cumplir con respecto al mismo, lo dispuesto por los artículos 3°, 4°, 5°, 6°, 8°, 9°, 10, 11, 12 y 15 de la Ley N° 17.574 (modificada por Ley N° 19.955) en cuanto sean de aplicación a los fines de la presente ley”. Por último, a través del artículo 8° de la Ley N° 23.411 se hizo extensivo al Complejo Hidroeléctrico Limay Medio y a las actividades que Hidronor S.A. deba cumplir con respecto al mismo, las disposiciones de los artículos 3°, 4°, 5°, 6°, 8°, 9°, 10, 11, 12 y 15 de la Ley N° 17.574.

Ahora bien, la recurrente entiende que su prestación de servicios a las empresas proveedoras de las distintas obras mencionadas se encuentra exenta conforme a la mención que hace el art. 9° de la Ley N° 17.574 con la modificación introducida por la Ley N° 17.803, en el entendimiento de que su labor está directamente relacionada con las obras que efectúan sus clientes, lo que fue corroborado por el Fisco

Nacional al indicar que de la documentación colectada por la auditoría interviniente surgió que como contraprestación del trabajo ejecutado, la aquí actora facturó a las empresas que la contrataron un porcentaje en concepto de honorarios por los servicios prestados y que dicho importe fue desgravado del Impuesto al Valor Agregado a partir de una leyenda emergente que indicaba “Desgravación Ley 23.411” (cfr. fs. 258 vta./259).

En concreto, dichos servicios consistieron en las gestiones correspondientes ante los organismos estatales a efectos de solicitar los reintegros a que la ley autoriza a los contratistas, subcontratistas y proveedores de bienes que se incorporan a las obras anteriormente referenciadas, en virtud de las disposiciones emergentes de las Leyes N° 17.574, N° 17.866, N° 20.050 y N° 23.411, el Decreto N° 3851/68 y sus modificaciones y la Resolución Conjunta N° 50 de las Secretarías de Industria, Comercio Interior, de Energía y Minería y la de Hacienda.

No obstante lo expuesto, este Tribunal debe poner de resalto que de la legislación anteriormente transcripta y tomando en consideración que el sentido y alcance de las leyes tributarias debe determinarse computando la totalidad de las normas que las integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación (C.S.J.N. “Dellizzotti José M.” del 6/6/1985), debe señalarse -contrariamente a lo sostenido por la apelante- que la exención dispuesta por las normas a las que se hizo referencia, están dirigidas a las empresas proveedoras de bienes y servicios que se incorporen a las obras encomendadas a Hidronor S.A., mientras que en el caso puntual de lo servicios encomendados a la aquí recurrente por algunos de dichos proveedores se trata meramente de gestionar ante las respectivas autoridades los reintegros a que son acreedores dichos proveedores, pero su actividad no tiene vinculación con la realización de las obras en cuestión.

Ello así, por cuanto de la legislación que comprende la realización de las obras Complejo El Chocón – Cerro Colorado, del Complejo Eléctrico Alicopá y del Complejo Hidroeléctrico Limay Medio, se desprende que el legislador siempre tuvo en miras conceder el beneficio de la exención y de reintegros a las empresas que estuvieran involucradas en la realización de dichas obras, por lo que basta citar como ejemplo la Ley N° 17.803 en cuanto dispone: “**Las empresas proveedoras de obras, bienes y/o servicios para la construcción del complejo**, gozarán, respecto de esos suministros...” agregando “**La determinación de los bienes sujetos a las franquicias** indicadas en el presente artículo y las normas de tramitación de las respectivas solicitudes de exención serán establecidas previamente por el Poder Ejecutivo Nacional” (el destacado me pertenece).

En ese aspecto, debe recordarse que el Máximo Tribunal tiene dicho que las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan. Fuera de tales supuestos, corresponde efectuar una interpretación estricta de las cláusulas respectivas, en obvia paridad, por exigencias de justicia, con la impertinencia de la aplicación analógica de las cargas impositivas y con la distribución igualitaria de éstas (C.S.J.N. “Editorial La Razón del 12/5/1983 -entre otras-).

Que en razón de las consideraciones expuestas corresponden confirmar la resolución apelada, con costas.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese a los domicilios electrónicos de las partes -conforme lo dispuesto en Acta del

Acuerdo celebrado el 8 de Septiembre de 2020 IF-2020-60084748--APN-VOCXXI#TFN, anexa a la RESOL-2020-44- -APN-TFN#MEC – B.O. 11/09/2020-: a la actora por oficial notificador, al Fisco Nacional en la CUIT 33-69345023-9 (AFIP) y al Dr. Pablo Daniel González en la CUIT 23-32960725-9. Fecho, procédase a la impresión y agregación de la presente al expediente papel y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2023.05.15 17:08:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2023.05.15 17:16:05 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2023.05.15 17:26:37 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.15 17:27:25 -03:00