Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

CAUSA N° 75673/2014; GRAPE CONSTRUCTORA SA TF 37197-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de junio de 2022.- SE

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 164/168 la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación -en adelante TFN- resolvió confirmar las Resoluciones N° 203/2012 y N° 204/2012 (DV MRR2), dictadas ambas el 12 de diciembre de 2012 por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Microcentro de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), mediante las cuales se determinaron de oficio con carácter parcial, por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones tributarias de Grape Constructora S.A. -en adelante GC- frente al Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 2006 y 2007, y al Impuesto al Valor Agregado, períodos fiscales 01/2006 a 12/2007 -ambos inclusive-, con más intereses resarcitorios, con costas.

Para así decidir, luego de reseñar los argumentos vertidos por la firma y por el organismo fiscal en sus respectivas presentaciones, mencionó que si bien se ordenó la producción de la prueba pericial contable ofrecida por GC se le dio por decaído el derecho a producirla, en virtud del tiempo transcurrido desde el auto de apertura a prueba y de encontrarse vencida la última prórroga fijada a tal fin (v. fs. 145).

A su vez, en relación al fondo del litigio, fundó su decisión en tres puntos:

(i) durante la verificación realizada, la parte actora manifestó no contar con los libros y documentación contable que resultarían necesarios compulsar en orden a los períodos fiscales involucrados, a raíz de la "retención indebida" (sic) de los libros IVA Compras, Diario y su correspondiente documental, en el marco de la causa penal N° 48.589/2010 "*Genoud, Martín (h) por retención indebida*", que tramita ante el Juzgado Nacional en lo Criminal de Instrucción N° 9;

(ii) en relación al Impuesto al Valor Agregado -con base en la integración de la información recabada de las órdenes de intervención anteriores, de los proveedores circularizados en la actual orden de

intervención y la obtenida de la plataforma informática del organismo- se confeccionaron las nuevas planillas con el nuevo crédito fiscal computable, arrojando un monto superior de impuesto a ingresar al declarado por GC en los períodos fiscales 01/2006 a 11/2007. Por consiguiente, se impugnó el crédito fiscal declarado, en virtud de la falta de exhibición de la documentación que sustentara las compras efectuadas;

(iii) en torno al Impuesto a las Ganancias, en razón de haberse impugnado la totalidad de los costos consignados por la contribuyente en sus Estados Contables cerrados al 31/12/2006 y 31/12/2007, se calcularon los nuevos montos de gastos y costos para cada período fiscal. A su vez, fueron objetados los gastos operativos señalados, a excepción de los montos deducidos en concepto de sueldos, cargas sociales y amortizaciones. En punto a los consumos relativos al Impuesto al Cheque, se validaron los montos que surgían de los extractos bancarios, señalando que en relación al período fiscal 2006, resultó ser equiparable a los importes declarados por GC, no así en lo referido al período fiscal 2007, en cuyo caso se computó el monto que se desprendía del extracto bancario. Finalmente, se modificó el ajuste impositivo declarado por la contribuyente en la porción correspondiente a la deducción de honorarios.

A modo de conclusión, teniendo en cuenta que se trataba de una cuestión de hecho y prueba, afirmó que la recurrente no logró desvirtuar las conclusiones a las que arribó el juez administrativo a resulta de los elementos recolectados por la fiscalización en sede administrativa.

II.- Que, contra tal pronunciamiento, la parte actora interpone recurso de apelación a fs. 176 -concedido a fs. 177-, expresa agravios a fs. 181/185, los que fueron replicados por la contraria a fs. 191/197.

Alega que no puede ser responsabilizada de la omisión de las empresas circularizadas de contestar los pedidos de informes del organismo fiscal, ya sea porque dejaron de existir, se mudaron o por otros motivos. Refiere que -dicha conducta- no puede ser asumida por el Fisco Nacional como indicio de la inconsistencia de las facturas emitidas por las firmas proveedoras.

Expone que de un total de más de 400 proveedores para los años 2006 y 2007, 104 proveedores representan el ochenta (80 %) del movimiento económico de GC -tomando como base las facturas con IVA mayor a 4 cifras-, sin embargo, el organismo fiscal solamente consideró al 12% de ese universo.

Manifiesta que las firmas son: Altote SA, Calera Sáenz Peña, Casa Irigoyen SRL, Compañía de Servicios de Construcción SA, E.C.C de Cevin, El Comercio Cía. de Seguros SA, Héctor C. Katulskas, Marcelo Darío Suárez, Sanitarios Aducci, Sanitarios Carosio SA, Strand SA, Tecnostone SA.

Sostiene que la circularización careció de credibilidad, pues se basó sobre un muestreo ínfimo de empresas, muchas de las cuales dejaron de existir o se mudaron.

Afirma que no tiene justificación alguna la inconsistencia alegada por el Fisco Nacional, ya que, si tomamos en cuenta el objeto de las empresas circularizadas observaremos que guardan íntima relación con la actividad de su mandante.

Solicita se revoque la sentencia apelada, con costas.

III.- Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a la recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM*

Disp 1207/11 – Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15, "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN M Interior OPyV DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/18, entre otros).

IV.- Que, desde otro ángulo, cabe recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley N° 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (CSJN, Fallos: 300:985).

En esta tónica, teniendo en vista el contenido de los agravios reseñados, cabe advertir que el análisis de las cuestiones planteadas por la apelante exige la revisión de cuestiones de hecho y prueba ajenos, por regla general, a la jurisdicción de esta Cámara, en razón de lo previsto en el artículo recientemente citado.

En el supuesto previsto en la norma en comentario, los agravios en esta especie de recurso deben formularse teniendo en cuenta que lo que corresponde conocer y decidir a este Tribunal, en principio y como regla general, es: *a)* si existió violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, y *b)* respecto del fondo del asunto, tener por válidas las conclusiones de dicho tribunal sobre los hechos probados. En este sentido, los agravios de la apelante deben estar centrados, como regla general, en cuestiones de derecho (esta Sala, Expte. N° 23.090/2012, *in re*, "*Arusa, Vicente Eduardo (TF 23735-I) c. DGI s/Apelación*", sentencia del 12/11/2013).

En tal orden de exposición, esta Alzada ha tenido ocasión de enfatizar el carácter limitado del citado recurso, razón por la cual cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal de la Nación sobre los hechos probados (CNACAF, Sala I, *in re "Merlino Automotores S.A*.", sentencia del 12/03/2009; Sala II, *in re* "*Frigorífico Marejada S.A*.", sentencia del 29/12/2009; Sala IV, *in re* "*Agropecuaria Laishi S.A*.", sentencia del 15/04/2010; esta Sala, *in rebus*, "*Del Buono, Jorge Luis*",

sentencia del 15/03/2007 y "*Adicción al Deporte SA*", Causa Nº 72746/2017, sentencia del 15/11/18, entre otros).

Ahora bien, sin menosprecio de ello, tal principio cede no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad en la apreciación de aquéllos. Por ello, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (CNACAF, Sala V, *in re*, "*Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c. DGI*", Causa N° 35.379/10, sentencia del 21/03/2011).

En definitiva, si el apelante pretende la *revisión de cuestiones de hecho y prueba* de la sentencia del TFN, constituye un requisito de procedencia que el recurrente demuestre, preliminarmente, que *la valoración efectuada por el mismo fue arbitraria*.

V.- Que de acuerdo con la exposición hasta aquí efectuada se colige que el fondo de la materia sobre la cual esta Alzada está llamada a pronunciarse, versa sobre la procedencia del ajuste practicado en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 01/2006 a 12/2007 y en el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2006 y 2007.

De las piezas que conforman la causa, entre las cuales se incluyen los antecedentes administrativos -en adelante a.a.- que se tienen a la vista, se desprende que, Grape Constructora SA, inscripta en la Inspección General de Justicia -IGJ- bajo el número 1.598.043, tiene por actividad principal declarada la "Construcción, Reforma y Reparación de Obras de Infraestructura del Transporte N.C.P.", Código CIIU N° 452.390 (cfr. fs. 14 de estos autos).

A su vez, de la verificación practicada en relación al Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias surge que:

(i) la rubrada señaló que no contaba -a la fecha de realizarse la fiscalización- con los libros y documentación contable que resultaban necesarios compulsar, en orden a los períodos fiscales involucrados, en atención a la "retención indebida" (sic) de los libros de IVA compras, Diario y su correspondiente sustento documental, según surge de la denuncia penal que se tramita ante el Juzgado Nacional en lo Criminal de Instrucción N° 9, aportando a efectos de probar sus dichos copia del escrito referido a la ampliación de denuncia en la Causa N° 48.589/2010 "*Genoud, Martín (h) por retención indebida*" (cfr., fs. 7 y 16 de estos autos);

(ii) ante la falta de documentación a relevar no entregada por la firma, se procedió a verificar mediante consultas a los Sistemas Tributarios, las presentaciones juradas de IVA, presentadas para los meses 01/2006 a 12/2007 (a.a., Cpo. O.I. N° 680.078, fs. 523);

(iii) al no contar con documentación que respalde los créditos fiscales y gastos consignados, se trató de restablecer los valores declarados procediendo a realizar circularizaciones sobre los proveedores identificados como tal, que surgen de las consultas efectuadas a los sistemas informáticos, como ser CITI-Ventas y Retenciones-Percepciones. También se tomaron en cuenta los proveedores que surgen de las fotocopias del Libro IVA Compras, con registraciones hasta el período 09/2006, que fueran aportadas durante la O.I. N° 176248, y del listado identificado como "Proveedores 2007" -aportado por la autorizada- durante la O.I. N° 458799 (inspección antecesora), y de los períodos fiscales 2006 y 2007 (a.a., Cpo. O.I. N° 680.078, fs. 524);

(iv) se verificó mediante consulta a los Sistemas Tributarios las presentaciones efectuadas correspondientes a los períodos fiscales 2006 y 2007 (a.a., Cpo. O.I. N° 680.078, fs. 524);

(v) se comparó el resultado final del ejercicio expuesto en los Balances Generales cerrados el 31/12/2006 y 31/12/2007, la depuración de las acreditaciones bancarias y los gastos efectuados por el concepto de Sueldos y Cargas Sociales, con los datos que surgen del Sistema Fisco (a.a., Cpo. O.I. N° 680.078, fs. 524);

(vi) se determinó el crédito fiscal aceptado por la inspección para el período fiscal 01/2006 a 12/2007 de $1.680.561,65, que surgía de la diferencia entre el declarado por la rubrada y el impugnado (cfr., fs. 21 de estos autos y Anexo I);

(vii) se estableció el resultado impositivo ajustado para los períodos fiscales 2006 y 2007 de $1.118.201,32 y $2.173.231,70 respectivamente (cfr., fs. 11 de estos autos).

VI.- Que, en este estado de las actuaciones, a modo de adelanto, estos juzgadores tienen para sí que el TFN expuso con claridad las razones que lo llevaron a confirmar el criterio fiscal, sin que los fundamentos de la apelante posean entidad suficiente para apartarse de las conclusiones allí adoptadas, que se refieren a un aspecto netamente fáctico y probatorio.

En rigor, los agravios de la recurrente sólo expresan una opinión diversa a la sostenida por el tribunal *a quo*, la cual resulta ineficaz para demostrar que existe un apartamiento palmario de la solución jurídica prevista para el caso, o que la resolución apelada adolezca de una decisiva carencia de fundamentación (CSJN, Fallos: 302:1491; 308:2405; 310:1395; 327:2660, entre otros; esta Cámara, Sala V, *in re*, *"Krum Federico c/ DGI s/ Recurso Directo de Organismo Externo"*, sentencia del 01/10/2020).

Sobre el punto, la parte actora refiere que el tribunal de grado incurrió en una "valoración arbitraria" (sic) de la prueba reunida en autos, toda vez que -a su entender- la circularización careció de credibilidad pues se basó sobre un muestreo ínfimo de empresas, muchas de las cuales dejaron de existir o se mudaron.

Sin embargo, se advierte que, de acuerdo con las labores de pesquisa reseñadas en el anterior considerando, el Fisco Nacional consideró, ante la falta total de exhibición por parte de la responsable de la documentación respaldatoria (v. fs. 7 y 18 de estos autos), que las operaciones declaradas no habían podido ser comprobadas, lo que impediría considerarlas como generadoras genuinas del crédito fiscal,

extremos que no fueron desvirtuados por la parte actora; máxime cuando es la propia recurrente quien no instó la prueba pericial contable ofrecida, que hubiera permitido, mínimamente, el esclarecimiento de los hechos en debate -esto es, si las operaciones fueron efectivamente realizadas-.

Así, no debe dejar de mencionarse que el artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, plasmando un principio elemental del Derecho Procesal, establece que quien alega un hecho debe probarlo. Es decir, cada parte soporta la prueba de los hechos a los que atribuye la producción del efecto jurídico que pretende. La actividad probatoria constituye, como toda carga procesal, un imperativo del propio interesado. Esa actividad procesal es la encargada de producir el convencimiento o certeza sobre los hechos controvertidos y supone un imperativo del propio interés del litigante, quien a su vez puede llegar a obtener una decisión desfavorable en el caso de adoptar una actitud omisiva (CSJN, Fallos: 318:2555, 321:1117; 331:881; entre muchos otros).

Consecuentemente, cabe concluir que el TFN ha efectuado una correcta lectura de los componentes fácticos de la causa, dictando un pronunciamiento que merece aquí ser confirmado, con costas a la vencida por aplicación del principio general de la derrota (conf. art. 68 primer párrafo del CPCCN).

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** desestimar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, con costas a la vencida.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 14/06/2022
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA

#24545188#331024692#20220610111559902