86871/2017 TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR SA (TF 38254-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de de 2019.-RR

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que la representación legal de la firma Transportadora Gas del Sur SA (en adelante, TGS) interpuso ante el Tribunal Fiscal recurso por retardo de repetición —en los términos de los artículos 81 y 159, inciso d), de la ley 11.683, fs. 26/46— por haber pagado en exceso los impuestos al valor agregado (períodos fiscales diciembre de 2009 y enero a octubre de 2010) y a las ganancias (período fiscal 2009).

En síntesis, indicó que TGS determinó y abonó en exceso al Fisco Nacional los referidos impuestos en razón de calcularlos sobre una base imponible irreal y excesiva.

Explicó que el 8 de octubre de 2008 acordó un incremento tarifario por el servicio público de transporte de gas con las autoridades de la Unidad de Renegociación de Análisis de Contratos de Servicios Públicos (UNIREN, integrada por los Ministerios de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, y de Economía y Producción), acuerdo que fue ratificado por decreto nº 1918/2009. Indicó que a raíz de la publicación de esa norma, TGS consideró que se encontraban dadas las condiciones para proceder al cobro de ese incremento.

Sin embargo y en función de lo resuelto por este fuero en una causa relativa a la ejecución de ese acuerdo (causa nº 31.569/2010 *"Transportadora de Gas del Sur S.A. c/ ENARGAS (Nota 11062/10 (UNIREN Dto. 1918/2009) s/ amparo ley 16.986"*), remarcó que TGS no se encontraba habilitada para aplicar dicho incremento en razón de que el ENARGAS no había publicado el cuadro tarifario correspondiente.

De ese modo, sostuvo que por error TGS contabilizó e incluyó en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2009 el monto resultante de aplicar "el mayor valor proveniente del ajuste tarifario, con efecto retroactivo al 1º de septiembre de 2008" (fecha de entrada en vigencia del acuerdo suscripto con la UNIREN) y sobre ese valor liquidó su obligación tributaria, a pesar de que el incremento tarifario no había entrado en vigencia.

Adujo que con el mismo entendimiento, TGS determinó su obligación tributaria en el IVA por los períodos fiscales indicados computando como base imponible del débito fiscal el plus proveniente del ajuste tarifario que, como no estaba efectivamente autorizado, nunca facturó a los usuarios.

Solicitó que la repetición de los montos abonados en exceso debían contemplar los intereses previstos en el artículo 179 de la ley 11.683. A su vez y sin desconocer que la actualización de valores prevista en el artículo 142 de la citada ley no se encontraba operativa —en virtud de lo previsto en el artículo 10 de la ley 23.928 (texto según la reforma introducida por el artículo 4º de la ley 25.561)—, peticionó su aplicación "para el caso en que dicha normativa se modifique".

II. Que el Fisco Nacional (fs. 60/65) se opuso a la viabilidad de la pretensión de TGS con sustento en la ausencia de retardo en su accionar y por la diligencia de su parte en el tratamiento del caso.

Reconoció que si bien TGS "no tenía posibilidades de incrementar la tarifa si no completaba la tramitación con la intervención de la Subsecretaría de Coordinación y Control de la Gestión y ENARGAS", estableció "una base imponible irreal y aparentemente conforme [a] sus dichos". Destacó que en sede administrativa se estaba llevando a cabo una fiscalización del caso.

Remarcó que TGS pretende cargar al organismo fiscal su propio error, lo que traduce una desconocimiento de la

doctrina de los actos propios de la contribuyente, quien es responsable por los importes exteriorizados en sus declaraciones juradas.

III. Que la Sala D del Tribunal Fiscal dictó el pronunciamiento de fs. 321/338 por el cual —por mayoría— rechazó la repetición intentada por TGS y distribuyó las costas en el orden causado.

El tribunal de origen sentenció del siguiente modo:

III.A. El voto de la Dra. Gómez.

1. Se pronunció por el rechazo de la acción de repetición y propuso distribuir las costas en el orden causado en atención a las particularidades del caso.

2. Remarcó que el Fisco Nacional no había cuestionado los hechos y las normas aplicables que realizó TGS, como tampoco el ingreso de los importes cuya repetición solicita (atento a la certificación de pagos acompañada en autos a fs. 135), ni que durante los períodos fiscales examinados la firma contribuyente no se encontraba formalmente autorizada para incrementar las tarifas.

3. Señaló que en el caso del impuesto a las ganancias era relevante tener en cuenta el concepto de "devengado". En este sentido, expresó que "una renta es atribuible conforme a dicho criterio cuando se producen los actos, actividades o hechos sustanciales que la generan, aunque no sean exigibles al momento de su medición, y en tanto se verifiquen parámetros objetivos esenciales y no meramente formales y la posibilidad fáctica y jurídica de que ese ingreso o gasto deba efectuarse". Concluyó que para que un ingreso o un compromiso de gasto puedan considerarse devengados no deben estar sujetos a condición que pueda tornarlos inexistentes.

4. Respecto del IVA, indicó que TGS liquidó en su contabilidad un "teórico débito fiscal" que no cumplía con los requisitos previstos en los artículos 5 y 10 de la ley del gravamen, pues el precio de venta sujeto a este impuesto es el que surge de la factura o de documento equivalente.

5. Efectuó una reseña del peritaje contable producido en autos, de las impugnaciones formuladas por TGS y por el Fisco Nacional, como así también de las respuestas brindadas por los expertos. A partir de ello consideró que:

i) El objeto de la contabilidad y de los libros de comercio es ofrecer un cuadro verídico y claro del estado de los negocios, de los actos cumplidos en la gestión comercial y del estado patrimonial-financiero, con justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contable, las que necesariamente deben complementarse con la documentación que dio origen a las transacciones, "lo que no acontece en el caso, más allá de las actas acuerdo y actos administrativos dictados con el propósito de ajustar las tarifas, no se emitió factura o comprobante alguno que lo recepte".

ii) Los peritos informaron que los débitos fiscales provisionados no fueron registrados en el libro "IVA Ventas", lo que "provoca una diferencia de montos entre lo declarado ante la AFIP y lo registrado en dicho libro auxiliar, no obstante señalar que se encuentra asentado en el libro diario".

iii) El cálculo de los débitos fiscales y el monto de ingreso declarado en el impuesto a las ganancias ha sido elaborado por la propia empresa y los peritos han respondido a tenor de los papeles de trabajo realizados por ella. Los libros auxiliares deben guardar correlación y concordancia con los libros principales, la documentación de respaldo y los estados contables, "lo que tampoco ocurre en el caso [y representa] una dificultad más al momento de la verificación de las registraciones en el libro diario por parte de los peritos contadores".

iii) Acierta la apoderada fiscal en cuanto a que los peritos no poseen facultades auditoras, ni fiscalizadoras y que, por lo tanto, resulta necesario "un examen más exhaustivo de la cuestión, en el marco de la labor fiscalizadora que se lleva a cabo en sede fiscal".

iv) El cálculo del débito fiscal registrado no se ajusta a las reglas fijadas por la ley del IVA, en tanto no posee respaldo documental alguno ni fue facturado a los clientes. Dicho concepto —como el hipotético ingreso devengado en el impuesto a las ganancias— ha sido estimado por TGS. Cuando se refieren a los montos que son objeto de la repetición los expertos contables aluden al "débito fiscal IVA provisionado por el ajuste tarifario no facturado ni percibido" y a las "provisiones de ventas', es decir que asignan a esos montos y conceptos el carácter de una provisión que ha sido realizada de manera unilateral por la empresa a resultas de un futuro aumento que no ocurrió en los períodos examinados".

6. Resaltó que no existían "elementos suficientes para establecer con certeza si los montos que reclama responden en su totalidad a los conceptos objeto de la repetición, puesto que han sido estimados". Añadió que los peritos señalaron que los montos expuestos en la contabilidad surgían de "cálculos extracontables" extraídos de "papeles de trabajo confeccionados por TGS".

Consideró que no resultaba razonable que la reversión del monto estimado realizando ajustes significativos en resultados, "en tanto modifican considerablemente los tributos bajo trato, resultando más que atendible que los montos cuya repetición se intenta sea objeto de cuestionamiento por parte del fisco; **y que por tal motivo lo más conveniente es que el ente fiscal realice una fiscalización pormenorizada respecto de los montos originalmente declarados por la actora, en tanto su proceder no se ajusta a la normativa que rige para los impuestos bajo examen**" (énfasis agregado).

7. Recordó las previsiones normativas contenidas en los artículos 11 (principio general de la autodeclaración) y 13 (consecuencias y efectos de la declaración jurada de los contribuyentes) de la ley 11.683 y señaló que "cuando la rectificación implique un impuesto menor al declarado, sólo procederá en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración de la misma, supuesto que no es el que se presenta en estos autos, donde las diferencias se originan en la procedencia o no de determinados conceptos que afectan la base determinada originariamente y que la disminuyen, lo que deberá tramitar por vía de repetición, como ocurre en el caso" (sic).

En este sentido, aludió a la nota agregada en las actuaciones administrativas (fs. 170/172) en cuanto se pone de relieve "la complejidad del caso en cuestión, el que requiere de un pormenorizado análisis de la documentación involucrada".

8. Concluyó que el monto a repetir "debe ser objeto de una fiscalización, puesto que no resulta sencillo establecer con los elementos arrimados a la causa que la totalidad de los conceptos e importes que reclama sean correctos". Agregó que del informe final de fiscalización aportado como resultado de la medida para mejor proveer dispuesta en autos "se evidencia que el Fisco se encuentra realizando tareas de fiscalización, sin que haya concluido el trámite correspondiente".

Finalizó su voto reafirmando que "no se vislumbra que la prueba recabada resulte hábil para demostrar de forma fehaciente e indubitada que los conceptos e importes que reclama sean los correctos" y añadió que no resultaba claro el motivo que llevó a la actora a considerar el incremento tarifario en su contabilidad y declaraciones juradas si ese incremento "no se encuentra destinado a incorporarse en el patrimonio de la actora, sino a un fondo afectado a la realización de diversas obras".

III.B. El voto del Dr. Magallón.

1. Se pronunció a favor de la acción por retardo de repetición solicitada por TGS, con costas.

#31038883#231342302#20190507130251135

2. Refirió a los hechos que no se hallaban controvertidos en la causa.

Mencionó que la fiscalización llevada a cabo por el organismo fiscal constató por medio de una consulta al sitio web de TGS que al 4 de agosto de 2014 —fecha del informe final de fs. 280/295— las tarifas de transporte para el mercado local se corresponden con las que surgen del anexo I de la resolución ENARGAS nº 2496/2002 del 1º de febrero de 2002. Infirió que al momento en que se confeccionó el referido informe aún no había ocurrido la necesaria aprobación del ENARGAS para el traslado del aumento tarifario hacia los clientes de la empresa o, cuanto menos, el aumento de la tarifa no se había hecho efectivo.

3. Recordó lo estipulado en el artículo 81 de la ley 11.683 y señaló que para la procedencia de la acción por retardo de repetición promovida respecto del impuesto a las ganancias, bastaba el cumplimiento de tres supuestos: i) el enriquecimiento del accionado, representado por el pago total que se intenta repetir; ii) la falta de causa jurídica, en tanto el pago haya sido realizado sin arreglo a la ley respectiva; y iii) el transcurso del plazo legal sin resolución del reclamo por parte del organismo fiscal.

Puntualizó que en el caso del IVA, al tratarse de un impuesto indirecto, la ley exige —además de esos requisitos— que se acredite no haber trasladado el impuesto al precio, o bien que se acredite la devolución en el caso de haberlo trasladado.

4. Sostuvo que el primero de los requisitos para la procedencia de la acción fue verificado por la fiscalización al solicitar a la División Recaudación la certificación de los pagos que TGS reclama en repetición. Agregó que en el caso del impuesto a las ganancias, en el punto 7 del peritaje contable (fs. 180/181) el experto propuesto por TGS dio cuenta de que el saldo de la declaración jurada original —presentada el 12 de mayo de 2010, por la suma de $118.923.039,07— fue

ingresado mediante volante electrónico de pago en esa fecha, identificando el número de constancia y transferencia. Indicó que la declaración rectificativa fue presentada el 23 de mayo de 2013 con un saldo a favor de $38.775.957,15, que en esta acción se intenta repetir.

Señaló que la experta propuesta por el Fisco Nacional redundó, innecesariamente, en cada respuesta, en que lo "visualizado es meramente formal", lo cual deriva en una tautología al tratarse de un peritaje contable. A su vez, expresó que esa profesional ratificó lo dicho por el contador propuesto por TGS, sin perjuicio de informar que habría que oficiar a la AFIP para corroborar los pagos, en clara consonancia con el criterio de la representación fiscal al contestar el recurso y excediendo su tarea como perito.

Respecto del IVA, los peritos emitieron dictamen en el punto 15 (fs. 190/191) y en conjunto visualizaron las declaraciones juradas y los volantes de pago debitados de la cuenta bancaria de TGS.

Concluyó que ello alcanzaba para tener por probado el enriquecimiento del Fisco Nacional.

En cuanto al plazo legal sin resolución del reclamo de TGS por parte del organismo fiscal, remarcó que la acción fue promovida en sede administrativa el 24 de mayo de 2013 y que para la fecha de interposición del recurso por retardo ante el Tribunal Fiscal (9 de octubre de ese año), había transcurrido el plazo legal de tres meses previsto en el artículo 81 de la ley 11.683.

5. En cuanto al requisito de "falta de causa jurídica", expresó que no se encontraba discutido que a TGS no le correspondía aplicar el incremento tarifario con sustento en el acuerdo transitorio, en tanto el ENARGAS no había aprobado el nuevo cuadro tarifario.

En este sentido, afirmó que "todo impuesto pagado en más por la inclusión de una tarifa aumentada en esos

#31038883#231342302#20190507130251135

términos, lo ha sido pagado por fuera de lo prescripto por las leyes respectivas (a mayor abundamiento, puede verse el Informe Final, fs. 294)".

6. En cuanto al requisito de la traslación del IVA al precio, remarcó que la fiscalización llevada a cabo por la demandada en sede administrativa (fs. 293/294) recabó la información necesaria para verificar la contabilidad del incremento tarifario y la documentación respaldatoria, a partir de lo cual verificó la registración de los asientos de provisión por incremento tarifario (constitución de la provisión y reversión en el mes siguiente) en el libro diario. Resaltó que el área fiscalizadora del organismo fiscal concluyó que no había observaciones que formular.

Señaló que los puntos 5, 11 y 16 del peritaje de fs. 174/193 se refieren a la traslación del IVA al precio y que el perito propuesto por TGS afirmó que la empresa no facturó el importe de IVA que se buscaba repetir en función de las registraciones efectuadas en el CD "IVA Ventas", ni tampoco cobró las provisiones de ventas contabilizadas como tales en el libro diario. Refirió a la afirmación de ese experto en cuanto a que "tales provisiones de ingresos y sus correspondientes débitos fiscales han sido luego reversados en el libro diario con posterioridad, según surge de los puntos 5 y 11 de la presente pericia".

Expresó que el referido punto 5 (fs. 178/178) "demuestra la reversión del derecho creditorio por prestaciones de servicios originados en el incremento de tarifas, cuestión que la perito del Fisco no ha podido negar fundadamente, más allá de realizar observaciones improcedentes o inocuas". Añadió que en el punto 11 (fs. 186/187) los peritos informaron que el saldo que se repite en el IVA de $30.615.099,99 se encuentra volcado en la cuenta número 2431025 denominada "Crédito-IVA Repet", dentro del rubro "Otros créditos", que registra un saldo al 31 de diciembre de 2010 de $30.615.100.

Concluyó que del peritaje contable y del informe final de la fiscalización surge que los montos provisionados por aumento tarifario no fueron facturados a los clientes y que, por lo tanto, no se ha trasladado el impuesto al precio.

7. Examinó el monto cuya repetición se pretende respecto del impuesto a las ganancias y señaló que los peritos explicaron que la declaración jurada original de ese tributo por el período fiscal 2009 fue presentada el 12 de mayo de 2010 reflejando una base imponible de $430.628.146,48, con un saldo de impuesto de $150.179.851,27 y el ingreso del gravamen por $118.923.039,07, neto de los pagos a cuenta (fs. 175).

Indicó que la declaración jurada rectificativa fue presentada el 25 de mayo de 2003, determinando una materia imponible de $319.839.697,48 y un saldo a favor del contribuyente por $38.775.957,15, siendo la diferencia de base imponible en menos entre la original y la rectificativa de $110.788.449. Remarcó que esa diferencia surge de las ventas brutas menos el costo de procesamiento de gases ($2.957.125) y *management fee* ($8.339.916) y que sobre ello se calculó el impuesto repetido por la suma de $38.775.957,15.

Aludió a lo manifestado por el perito de TGS en cuanto a que en la declaración rectificativa “la empresa dedujo de sus ingresos gravados un monto menor de ventas de los cuales impugnó sus propios costos directos involucrados (procesamiento de gases y *management fee*); [y que] dicho monto neto es la diferencia de base imponible entre la declaración original y la rectificativa”.

Señaló que la perito propuesta por el Fisco Nacional afirmó a fs. 176/177 que el detalle del aumento de tarifa que esperaban recibir y los costos plasmados en el último detalle surgen de cálculos extracontables, para luego ratificar el registro en el libro diario de la diferencia indicada e informar todos los clientes a quienes se revirtieron los cargos provisionados.

Puso de resalto que en cuanto al monto reclamado en concepto del impuesto a las ganancias, el organismo fiscal en oportunidad de verificar el caso en su sede se remitió al peritaje contable de autos en cuanto "a lo expresado por la perito del Fisco" (fs. 290).

A partir de lo expuesto, concluyó que la experta propuesta por la demandada no aportó ningún elemento para desvirtuar el cálculo de la diferencia entre la declaración original y la rectificativa realizado por TGS y que simplemente sostuvo la necesidad de que se realizara la fiscalización en sede administrativa de las declaraciones juradas. Destacó que, en este aspecto, la propia fiscalización se remitió a los puntos 2 y 3 del peritaje de autos, "por lo cual se cae en un argumento circular por medio del cual no se advierte ninguna impugnación concreta a lo efectuado por la repitente". Agregó que "los costos proyectados y detraídos de las ventas brutas redundan en un perjuicio para la actora, pues se reduce de ese modo el impuesto repetido".

8. Argumentó que "si el Fisco Nacional hubiera tenido alguna observación sustentable y convincente acerca de lo provisionado por la repitente, tuvo dos instancias para ejercer su derecho; a saber, la pericia contable y la fiscalización efectuada. No obstante ello, no se ha (…) hecho mención de alguna cuestión controversial que justifique una investigación más profunda".

Afirmó que "no debe olvidarse que el principal argumento del Fisco Nacional es la falta de oportunidad de fiscalizar la diferencia que aparece entre las declaraciones originales y las rectificativas presentadas por ambos impuestos (fs. 64 y remisión de fs. 302vta.), pues no le ha negado expresamente la repetición a la actora" y que "dicho argumento se desdibuja ante la realidad de un Informe Final de fiscalización que eleva las actuaciones a la División Revisión y Recursos a sus efectos, sin ninguna observación o reparo concreto a lo efectuado por la repitente".

9. Sentenció que “encontrándose cumplidos los requisitos para la procedencia de la acción de repetición y en ausencia de prueba alguna que ponga en tela de juicio lo calculado por la parte actora, corresponde hacer lugar a la repetición intentada con más los respectivos intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo (art. 179, Ley 11.683), liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central (…) de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa ‘Dalmine Siderca S.A.I.C.’ del 27/12/93 (…) con costas”.

En cuanto a la solicitud de actualización, se pronunció por su improcedencia por encontrarse vigentes las leyes 23.928 y 25.561 que derogaron las normas de actualización, lo que fue ratificado por la Corte Suprema en cuanto a su constitucionalidad en los precedentes *“Santiago Dugan Trocello S.R.L.”* y *“Candy S.A.”*.

III.C. El voto del Dr. Buitrago.

1. Se pronunció por el rechazo de la acción de repetición pretendida por TGS y propuso que las costas sean distribuidas en el orden causado en atención a la complejidad del caso.

2. Consideró que la descripción de los hechos y de las distintas posturas de las partes se encontraban claramente descriptas en el voto de la Dra. Gómez.

3. Sostuvo que el Fisco Nacional no podía sostener que TGS no se encontraba habilitada para incoar la presente acción en razón de la complejidad del tema a resolver y la necesaria fiscalización que debe emprender a fin de resolver la procedencia de la devolución.

Señaló que “aun cuando tales dificultades puedan aparecer razonables y la fiscalización imperativa (de lo que da cuenta el resultado de la medida para mejor proveer ordenada en la causa —vid. fs. 267 y fs. 280/296) el segundo párrafo del art. 81 de la ley 11.683, en consonancia con su art. 159, inc. d), habilitan la vía del recurso

por retardo a los tres meses de presentarse el reclamo administrativo previo (…) sin que este haya sido resuelto, tal como aconteció en el sub lite".

Aludió a que la finalidad de la exigencia de la interposición de un reclamo administrativo de repetición en los supuestos de pagos espontáneos es permitir que la administración se interiorice de las pretensiones del particular y trate de llegar a una solución en sede administrativa.

4. Remarcó que el Fisco Nacional reconoció que hubo un pago (fs. 135) y que puso en tela de juicio el monto que se pretende repetir, "que considera que se encuentra supeditado al resultado de las tareas de verificación a las que se halla abocado".

En este sentido, aclaró que la cuestión a resolver consistía en determinar "si es correcta la determinación de la suma cuya devolución se pretende, respecto a lo cual discrepan mis colegas de Sala".

Expresó que "dentro de ese contexto fáctico y con dicha finalidad, en la causa se ha producido prueba pericial contable (fs. 174/93) la cual, por los motivos antes expuestos, adquiere esencial importancia".

En este sentido, compartió la valoración efectuada por la Dra. Gómez y sus conclusiones y concluyó que "la prueba pericial producida en autos no es demostrativa, con el rigor que ello supone, que los conceptos e importes que se intentan repetir sean los correctos".

Agregó que "no corresponde a este Tribunal expedirse sobre el derecho invocado por la actora en sustento de su pretensión (derecho que además tampoco ha sido controvertido o negado por el organismo recaudador) en la medida en que, como se vio, no ha quedado acreditado uno de los presupuestos básicos de la acción, esto es, la exacta magnitud de la suma cuya devolución se intenta".

IV. Que disconformes con esa decisión, tanto TGS (fs. 343) como el Fisco Nacional (fs. 349) interpusieron recursos de apelación.

El organismo fiscal formuló el desistimiento de su pretensión recursiva a fs. 387/388, que fue acogido por el tribunal de origen a fs. 389.

V. Que TGS expresó agravios a fs. 357/376. Tras reiterar los antecedentes de la causa, ofreció los siguientes fundamentos:

1. La fiscalización que siguió el Fisco Nacional en paralelo a las actuaciones ante el Tribunal Fiscal culminó sin observaciones que realizar respecto del reclamo y la liquidación propuesta por TGS. Sin embargo, la demandada en su alegato —producido luego de dos años de ese informe— siguió insistiendo en la necesidad de proseguir con la fiscalización a TGS, cuando en sede administrativa jamás consideró realizar ningún tipo de verificación ni requerimiento adicional a los ya realizados.

Llama la atención —dice— que el pronunciamiento mayoritario del Tribunal Fiscal haya omitido valorar el informe final de fiscalización —agregado en autos por pedido suyo—, en donde se verificaron todos y cada uno de los extremos en los que se fundó su reclamo.

2. En los pasajes en que se hace hincapié sobre la magnitud del monto cuya repetición se solicita, el voto mayoritario parece más motivado en cierta reticencia a asumir la responsabilidad de resolver la cuestión, más que en aplicar la ley a las circunstancias del caso. Si cupiera alguna duda sobre el monto por el cual la repetición es procedente —lo cual se niega— "solicitamos la revocación del rechazo de la repetición (…) siendo en tal supuesto procedente que se practique una liquidación de conformidad con el derecho reconocido en la sentencia".

#31038883#231342302#20190507130251135

3. El impuesto a las ganancias y el IVA cuya repetición se demanda, fueron efectivamente abonados a la demandada (fs. 187/202 del cuerpo verificación de los antecedentes administrativos). También está reconocido en el informe pericial y en el informe final de fiscalización que TGS nunca facturó el incremento tarifario ni, por ende, percibió dicho incremento de parte de sus clientes, lo que importa decir que los tributos cuya repetición se reclama no fueron trasladados vía precio.

La medida de la diferencia entre lo que TGS debió haber pagado y lo que efectivamente abonó surge con claridad del informe pericial contable (de conformidad con las respuestas brindadas a los puntos 2, 3 y 13) y del informe final de inspección en donde no existe una sola observación sobre la liquidación realizada por TGS luego de un pormenorizado análisis sobre la documentación y el muestreo requeridos, la cual fue verificada “de conformidad”.

4. El voto mayoritario sostiene la insuficiencia probatoria respecto de la medida de lo reclamado con base en que los débitos fiscales provisionados en el libro diario no fueron registrados en el libro “IVA Ventas” y que ese extremo provoca una diferencia de montos entre lo declarado por TGS ante el Fisco Nacional y lo registrado en ese libro.

La pretendida inconsistencia no es tal. La ausencia de la registración de los débitos fiscales provisionados en el libro “IVA Ventas” es obvia e ineludible, pues por imperativo legal sólo deben registrarse los débitos fiscales facturados o documentados de modo equivalente (confr. resolución general 1415, artículo 36 y siguientes).

La diferencia existente entre los débitos fiscales declarados por TGS y los débitos fiscales registrados en el libro de IVA es, justamente, el motivo por el cual se ha presentado esta acción de repetición, después de que se revirtió la provisión de esos débitos que contemplaron el aumento tarifario.

Párrafo aparte merece lo relativo a los costos de gases y *management fee* que el voto mayoritario dice no estar en condiciones de verificar cuando, como claramente lo expone el Dr. Magallón, “los costos proyectados y detraídos de las ventas brutas redundan en un perjuicio para la actora, pues se reduce de ese modo el impuesto repetido”. Ese extremo también se ve corroborado en el punto 2 del peritaje, en donde se evidencia que esos dos conceptos se restan en la liquidación del importe cuya repetición se persigue en el impuesto a las ganancias; aspecto que no mereció observación concreta por parte de la perito propuesta por el Fisco Nacional.

5. Sin perjuicio de que la suma por la cual la repetición debe proceder ya se encuentra liquidada en el expediente, vale afirmar que las dudas que pudiera tener el tribunal de origen en cuanto a esa suma de ningún modo justifican el rechazo de la acción sino, en todo caso, llevan a que con posterioridad a la sentencia se disponga la liquidación del importe.

6. En cuanto a los accesorios, corresponde “la aplicación de la tasa del BCRA para usos judiciales”, de conformidad con la jurisprudencia de la CSJN (causa *“Alubia SA”*) y del fuero.

VI. Que el Fisco Nacional contestó los agravios a fs. 391/404 y solicitó que se declare desierto el recurso de TGS por adolecer de una debida fundamentación.

En cuanto al fondo del asunto, sostuvo que “la actora puede haber registrado en sus libros contables el tributo que intenta repetir y esto ser constatado, a su vez, por los peritos contables en oportunidad de realizar la pericia ordenada en la acusa, pero ello no prueba que dicho tributo (y en la cuantía reclamada) haya sido efectivamente ingresado al Fisco Nacional”.

Agregó que el informe final de inspección no puede interpretarse como favorable a la pretensión de TGS,

#31038883#231342302#20190507130251135

pues es la División de Recursos del organismo fiscal quien debe pronunciarse respecto del reclamo de repetición.

Adujo que al haberse interpuesto un recurso ante el Tribunal Fiscal, el órgano recaudador debe abstenerse de pronunciarse. Añadió que “no cabe lugar a dudas que la cuestión debe ser materia de mayor análisis por parte del Fisco Nacional” y que “deben volver las actuaciones a mi poderdante para que éste (…) resuelva el reclamo de repetición interpuesto por la accionante”. Indicó que “no se vislumbra que la prueba recabada resulte hábil para demostrar de forma fehaciente e indubitada que los conceptos e importes que la actora reclama sean los correctos”.

Subsidiariamente, se opone a la liquidación de los intereses en los términos propuestos por TGS por considerar que la solicitud no fue planteada oportunamente por la recurrente ante el Tribunal Fiscal.

VII. Que corresponde puntualizar, en primer lugar, que resulta inadmisible la solicitud del Fisco Nacional de que este tribunal declare desierto el recurso de apelación interpuesto por su contraria.

En efecto, ello no se compadece con el contenido del memorial de fs. 357/376 mediante el cual la recurrente ha expresado una suficiente crítica de los principales argumentos en que se apoyó la decisión mayoritaria del tribunal de origen.

VIII. Que el extenso relato efectuado en los considerandos precedentes es demostrativo de la ausencia de controversia entre las partes —conf. lo expuesto en los considerandos I y II — en cuanto a que TGS autodeterminó su obligación tributaria en el

impuesto a las ganancias y el IVA —por los períodos fiscales examinados— a partir de una base imponible ficticia.

El error tuvo origen en la registración contable (libro diario) de la provisión de un precio de venta por sus servicios (transporte de gas) superior al que TGS tenía derecho a cobrar de sus clientes, en razón de haber considerado el incremento tarifario acordado con las autoridades (según el acta acuerdo del 8 de octubre de 2008 y el decreto nº 1918/2009) cuando no se hallaba efectivamente habilitada para aplicar el referido aumento por no encontrarse publicado el cuadro tarifario correspondiente.

Por esa razón, la base imponible erróneamente estimada ocasionó que TGS liquidara e ingresara al Fisco Nacional una suma superior a la que legalmente le correspondía abonar por los tributos examinados.

IX. Que en razón de ese pago espontáneo y en demasía, TGS formuló un reclamo de repetición en sede del organismo fiscal. Transcurridos los tres meses desde la interposición de ese remedio (24 de mayo de 2013, fs. 11) sin que la demandada se haya expedido, el 9 de octubre de ese año (fs. 46) la recurrente interpuso ante el Tribunal Fiscal el recurso por retardo previsto en los artículos 81, segundo párrafo, y 159, inciso d), de la ley 11.683.

Al momento de trabarse la litis, el Fisco Nacional no denunció el incumplimiento por parte de TGS de los requisitos previstos para la viabilidad de la acción que intentó, como tampoco ofreció fundamentos jurídicos sustanciales para oponerse a la pretendida repetición. Concretamente, el principal reparo que el organismo recaudador opuso a la pretensión de la actora radicó en la necesidad de proseguir en sede administrativa con la fiscalización del caso.

X. Que según lo previsto en el artículo 181 de la ley 11.683, en el caso de los recursos por retardo de repetición el

#31038883#231342302#20190507130251135

Tribunal Fiscal debe **"avocarse"** al conocimiento del asunto y seguir el procedimiento establecido para la apelación en su sede (énfasis agregado).

Al respecto, no debe perderse de vista que ese ordenamiento legal otorga al tribunal de origen "amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes" (artículo 164). También cabe referir a la potestad de practicar la liquidación de las sumas objeto de discusión o, en su caso, encomendar a la repartición fiscal dicha tarea (artículo 187).

El voto mayoritario contenido en el pronunciamiento de fs. 321/338 no observó tales previsiones, pues sobre la base de la complejidad del caso —y pese a reconocer la falta de controversia entre las partes sobre los hechos y la ausencia de discusión en cuanto a la configuración de los requisitos de viabilidad de la acción— redundó en la necesidad de que la fiscalización prosiguiera en sede administrativa a los efectos de una correcta determinación de las sumas cuya devolución pretende la actora. En definitiva, el tribunal de origen omitió dar un debido tratamiento al caso planteado.

XI. Que en este sentido, si bien el artículo 86, inciso b), de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión que corresponde efectuar a esta alzada respecto de los pronunciamientos emanados del Tribunal Fiscal, corresponde en el *sub lite* apartarse de sus conclusiones, en razón de los fundamentos que seguidamente se exponen.

XII. Que los requisitos que habilitan el acogimiento de la presente acción de repetición se encuentran debidamente acreditados en el caso.

XII.A. En el considerando IX, primer párrafo, se hizo referencia al cumplimiento del aspecto temporal como

presupuesto de habilitación de la acción de retardo por repetición ante la instancia jurisdiccional del Tribunal Fiscal de la Nación, por lo que ésta es admisible.

XII.B. Uno de los requisitos sustanciales para la procedencia de la acción de repetición es que haya existido, previamente a su promoción, el pago de la obligación tributaria que se entiende abonada de más o sin causa jurídica.

Ese presupuesto se encuentra debidamente acreditado en autos.

En efecto:

i) A requerimiento del Tribunal Fiscal (fs. 75), la demandada adjuntó la certificación de pagos emitida por la División Recaudación de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales (fs. 135/136) por las obligaciones tributarias y los períodos fiscales involucrados.

ii) En el peritaje contable (ver puntos 7 y 15, fs. 180/181 y 190/191, respectivamente), los expertos refieren tanto a los montos que surgen de los volantes electrónicos de pago (VEPs) compulsados en su labor, como a los débitos de la cuenta bancaria de titularidad de TGS desde la cual se efectuaron las transferencias al Fisco Nacional de las sumas abonadas en concepto de impuesto a las ganancias e IVA, cuyas sumas resultan idénticas a las expuestas en la certificación aludida en el punto anterior.

La referida identidad desdibuja los reparos formales ofrecidos por la perito propuesta por el Fisco Nacional en las aclaraciones brindadas en esos puntos periciales y la impugnación del peritaje formulada por la representación fiscal en este aspecto (fs. 208/vta.), y también derriba la afirmación introducida por la demandada en la contestación de agravios en el sentido de que no existe prueba del pago de las obligaciones tributarias que se intentan repetir (fs. 399, tercer párrafo).

XII.C. Otro de los presupuestos sustanciales para el progreso de la acción es la ausencia de causa o el exceso

#31038883#231342302#20190507130251135

en el pago de la obligación tributaria. La comprobación de este requisito —unido a la acreditación del pago— es demostrativa del enriquecimiento sin causa del Fisco Nacional.

Tal como surge del relato efectuado y de la síntesis expuesta en el considerando VIII, TGS no se encontraba habilitada para percibir por parte de sus clientes el ajuste de tarifas acordado con las autoridades públicas (conf. el acta acuerdo del 8 de octubre de 2008 y la ratificación contenida en el decreto nº 1918/2009 denunciados) porque el ENARGAS no había publicado el cuadro tarifario correspondiente.

Como ya se expresó, la base imponible estimada en las declaraciones juradas originales de los impuestos examinados fue calculada a partir de la provisión contable que TGS efectuó respecto de aquel incremento tarifario y no sobre el precio efectivamente facturado por los servicios prestados a sus clientes.

Es decir: la obligación tributaria que TGS efectivamente ingresó al Fisco Nacional careció de causa jurídica, pues la materia imponible fue conformada —además del valor real facturado a los clientes— sobre la base de contingencias contables que no pueden ser reputadas como "rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimiento" sujetos al impuesto a las ganancias (conf. definición del artículo 2, apartado 2, de la ley del gravamen) o ventas alcanzadas por el IVA (artículos 5 y 11 de la ley de ese tributo).

Dicha aserción se encuentra comprobada en el peritaje contable de autos. En este sentido, los expertos informaron que TGS no registró facturas emitidas a sus clientes por el ajuste tarifario que motivó la presente repetición (punto 4, fs. 177/178) y que esa diferencia tarifaria únicamente había sido registrada contablemente en el libro diario de la empresa como una provisión de ventas del año 2009.

En ese contexto, los peritos agregaron que a efectos de contemplar el valor real de las ventas concretadas en dicho ejercicio TGS revirtió posteriormente aquellas provisiones de ventas.

Dado que el voto mayoritario del pronunciamiento recurrido sustentó su posición en las manifestaciones efectuadas por la experta contable ofrecida por el Fisco Nacional y en las impugnaciones formuladas al peritaje por esa repartición, corresponde detenerse en el examen de esa prueba y destacar que:

i) En cuanto al saldo a favor calculado respecto del impuesto a las ganancias ($38.775.957), el perito propuesto por TGS expresó que aquél surgía de la diferencia de materia imponible ($110.788.449) existente entre la declaración jurada original ($430.628.146,48) y la rectificativa ($319.893.697,48). Explicó que en esa última declaración TGS "dedujo de sus ingresos gravados un monto menor de ventas por $122.084.489 de los cuales impugnó costos directos involucrados". En este sentido, describió el cálculo de la diferencia entre la base imponible y la obligación tributaria ingresada en exceso del siguiente modo (punto 2): "Diferencia de ventas brutas: 122.084.489. Costo de procesamiento de gases: (2.957.125). Management fee: (8.338.916). Menor base imponible P 2009: 110.788.449. Menor tributo del período (35%): 38.775.957,15". Asimismo, en el punto 3 del peritaje expuso el modo en que TGS revirtió contablemente esa diferencia de ventas.

En el caso del IVA, ese experto explicó (punto 8) que en el libro IVA Ventas "se registra únicamente el débito fiscal efectivamente facturado a los clientes de TGS" y señaló que los débitos fiscales volcados en las declaraciones juradas originales se componían con los "efectivamente facturados en el IVA Ventas" y con los calculados erróneamente sobre "las provisiones de ventas del libro DIARIO", los que "fueron luego reducidos en su cuantía al presentarse las DDJJ rectificativas". Agregó (punto 11) que "el saldo que se repite en el IVA de $30.615.099,99 se encuentra

#31038883#231342302#20190507130251135

volcado en la cuenta nº 2431025 denominada "Credito-IVA Repet", dentro del rubro 'Otros créditos' que registra un saldo al 31 de diciembre de 2010 por $30.615.100".

ii) Frente a esa exposición, la experta propuesta por el Fisco Nacional aclaró que la comparación de las declaraciones juradas fue realizada "desde lo meramente formal" e indicó que "el detalle de incidencia del aumento de tarifa (que esperaban recibir) y los costos plasmados (…) surgen de cálculos extracontables" realizados por la propia firma (punto 2). Sin embargo, en el caso del impuesto a las ganancias, reconoció la reversión de los cargos provisionados a sus clientes por la suma de $122.084.488,61 y que el saldo a favor en el impuesto a las ganancias de $38.775.957 "se encuentra volcado en el libro diario correspondiente al mes de diciembre de 2010, asiento 261870".

iii) El Fisco Nacional impugnó el peritaje contable de fs. 174/193. En esa tarea, se limitó a reeditar las manifestaciones brindadas por esa experta y a afirmar que no poseía valor probatorio porque la labor de los peritos se ciñó "a los datos obrantes en los libros y en los papales de trabajo confeccionados por TGS", siendo necesaria "una auditoría contable e impositiva, es decir, una revisión integral en la que se compulsara toda la documentación relativa a los ajustes impositivos".

Ahora bien, en cuanto a la ineficacia que la demandada pretende atribuir al peritaje contable de fs. 174/193, cabe tener presente que la Corte Suprema ha desestimado impugnaciones efectuadas con un idéntico tenor —sustentadas en la necesidad de que el Fisco Nacional realice la fiscalización del caso en su sede—, al sostener que "la demandada había contado con un proceso de amplio debate y prueba en el que pudo (…) desvirtuar las conclusiones de la pericia, no de un modo dogmático, sino con la concreta expresión de los errores que pudiera

advertir, y con otra liquidación acorde con su postura, mecanismo que no utilizó" (causa C.598.XLV *"Consolidar AFJP S.A. c/ EN –AFIP DGI- resol. 71/05 (GC) s/ Dirección General Impositiva"*, pronunciamiento del 12 de abril de 2011; ver, asimismo, la sentencia dictada por esta sala en la causa nº 14.527/2005 *"BBVA Consolidar Seguros SA c/ EN-AFIP DGI – Resol. 70/05 (GC) s/ Dirección General Impositiva"* y su confirmación por el Alto Tribunal, pronunciamientos del 10 de abril de 2012 y del 28 de mayo de 2013, respectivamente).

Como ha sostenido esta sala, "la prueba constituye una actividad procesal encargada de producir convencimiento o certeza sobre los hechos controvertidos y supone un imperativo del propio interés del litigante, quien, a su vez, corre el riesgo de obtener una decisión desfavorable en el caso de adoptar una actitud omisiva (Fallos: 318:255). (…) El artículo 377 del Código Procesal pone en cabeza de los litigantes el deber de probar los presupuestos que invocan como fundamento de su pretensión, defensa o excepción, lo cual no depende sólo de la condición de actor o demandado, sino de la situación en que cada litigante se coloque dentro del proceso. Por tanto, a la parte actora corresponderá acreditar los hechos constitutivos de su pretensión, en tanto que la parte contraria deberá también hacerlo respecto de los hechos extintivos, impeditivos o modificatorios que ha alegado" (causa nº 25.210/1995 *"Fernández Cristina Ángela y otros c/ Estado Nacional (M° De Salud y Acción Social) s/Empleo Público"*, pronunciamiento del 10 de mayo de 2012 y sus citas).

A partir de esas premisas, las objeciones formuladas por el Fisco Nacional sobre el resultado del peritaje contable no resultan atendibles, por lo que cabe seguir las conclusiones allí expuestas. Es más, la insistencia de la demandada sobre la necesidad de una fiscalización administrativa del reclamo aquí examinado no se condice con la singularidad que presenta la acción de retardo por repetición, la que —como se vio— se encuentra habilitada para los casos en que el organismo fiscal no resuelve los reclamos de este tenor dentro del plazo acordado legalmente.


#31038883#231342302#20190507130251135

Por lo demás, la eficacia probatoria que corresponde otorgar al peritaje contable se ve corroborada en las conclusiones expuestas en el informe final de fiscalización que fue elaborado por el área competente del organismo fiscal el 4 de agosto de 2014 (fs. 280/295, agregado a instancia de la medida para mejor proveer solicitada por el Tribunal Fiscal a fs. 267) en oportunidad de realizar la investigación del caso, aunque no lo culminó en tiempo y forma.

En esa oportunidad, la fiscalización actuante efectuó una muestra de las facturas emitidas por TGS a su cliente Metrogas S.A. antes, durante y después de las provisiones contables de ventas examinadas (09/2008 a 12/2009 y 1/2010 a 10/2010) y su registración en el libro diario, con la finalidad de constatar que las tarifas cobradas por TGS por igual servicio de transporte en un período anterior al mes de septiembre de 2008 no hayan variado en los meses cuya repetición se solicitaba.

Allí, la inspectora actuante expuso que: i) verificó la registración contable de los asientos de provisión por incremento tarifario (constitución de la misma y su reversión en mes siguiente) en el libro diario puesto a disposición por todos los períodos involucrados en el recurso; ii) procedió a la consulta e impresión de la resolución ENARGAS 2496/2002, mediante la cual surgen los valores tarifarios vigentes a partir del 1º de enero de 2002; iii) efectuó la consulta por internet de la página de TGS mediante la cual se informan las tarifas de transporte, de donde surge que “a la fecha de presentación del presente recurso todavía TGS no tenía autorización para modificar los valores tarifarios”; iv) dejó constancia de que las tarifas aplicadas en la facturación de TGS se corresponden con las que surgen del anexo I de la resolución ENARGAS 2496/2002 y de “que no se ha observado, en la muestra verificada, variación de tarifas”. Como resultado de su tarea de fiscalización,

elevó las actuaciones a la repartición correspondiente para su resolución “sin observaciones que formular” (fs. 294/295).

XIII. Que por todo lo expuesto, cabe reconocer a la actora el derecho a la devolución de las sumas reclamadas en la presente acción por retardo de repetición, de conformidad con los montos liquidados en el escrito de origen (conf. fs. 1 y 26/27).

XIV. Que en cuanto a los intereses que corresponden aplicar a las sumas reconocidas en repetición, cabe señalar que la solicitud formulada por TGS en el sentido de que sean calculados a la tasa pasiva del Banco Central comporta un planteo que no fue llevado a conocimiento del Tribunal Fiscal y, al ser fruto de una reflexión tardía, su tratamiento se encuentra vedado en esta instancia de conformidad con los artículos 271 y 277 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, de aplicación supletoria al caso, en función de lo dispuesto por el artículo 197 de la ley 11.683 (esta sala, causa nº 30.005/2018 *“Agrocentro Santa Fe SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”*, pronunciamiento del 19 de febrero de 2019; ver, asimismo, Fallos: 315:1169; 319:1818; 322:1546; 326:1436; 327:3721; 328:2833; 329:2498 y 4349).

Por ende, las sumas resultantes devengarán una tasa de interés equivalente al 0,50% mensual desde la fecha de interposición del reclamo administrativo (es decir, desde el 24 de mayo de 2013) y hasta su efectivo pago (artículos 179 de la ley 11.683 y 4º de la resolución (MEyP) nº 314/2004).

XV. Que las costas del proceso deben ser impuestas —en ambas instancias— a la demandada vencida (artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).


#31038883#231342302#20190507130251135

En virtud de los fundamentos ofrecidos, el tribunal **RESUELVE:** i) hacer lugar al recurso interpuesto por la firma actora y, en consecuencia, revocar el pronunciamiento de fs. 321/338, con el alcance previsto en los considerandos XIII y XIV; y ii) imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.