Buenos Aires, 8 de agosto de 2025.-

VISTOS estos autos CAF9117/2024 “Riel SRL (TF 37.937-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” y

CONSIDERANDO:

I.- Por resolución DV RPOS 89/2013 (conf. esp. fs. 9/43 del expediente judicial, que se tiene a la vista en soporte papel), la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas de la ex AFIP - DGI:

-determinó de oficio, con carácter parcial, la materia imponible de Riel SRL respecto del Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2008 y 2009, y en concepto de Salidas no documentadas, por los períodos fiscales 6/2009 a 12/2009, determinando ello un saldo total a ingresar de $2.374.332,88 (conf. su artículo 1°); intimando a la contribuyente a cancelar tal monto bajo apercibimiento de exigirlo por ejecución fiscal (conf. su artículo 2°), con más intereses (conf. artículos 3° y 4°); y

-aplicó a Riel SRL una multa, en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, equivalente a tres veces el monto del tributo evadido en concepto de Impuesto a las Ganancias, respecto del período fiscal 2008, cuyo importe ascendía a $19.121,49 (conf. su artículo 5°);

-difirió la iniciación del sumario tendiente a la aplicación de multa correspondiente tanto al Impuesto a las Ganancias, por el período fiscal 2009, así como en lo que respecta a las Salidas no documentadas, por los períodos fiscales 6/2009 a 12/2009, hasta tanto el área penal resolviera respecto a la procedencia de la radicación de la denuncia en dicha sede, según lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24.769 (conf. su artículo 7°).

II.- Asimismo, por resolución DV RPOS 90/2013 (conf. esp. fs. 49/78 del expediente judicial, que se tiene a la vista en soporte papel), la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas de la ex AFIP - DGI:

-determinó de oficio, con carácter parcial, la materia imponible, respecto del IVA, por los períodos fiscales 3/2008 a 2/2010, de Riel SRL, determinando un saldo a ingresar de $623.339,43 (conf. su

artículo 1°), intimando a la contribuyente a cancelar tal monto bajo apercibimiento de exigirlo por ejecución fiscal (conf. su artículo 2°), con más intereses (conf. su artículo 3°); y

-difirió la iniciación del sumario tendiente a la aplicación de sanciones respecto del IVA por los períodos fiscales 1/2009 y 5/2009 a 7/2009, hasta tanto el área penal se expidiera respecto de la procedencia de la radicación de la denuncia en dicha sede conforme lo normado por el artículo 20 de la ley 24.769 (conf. su artículo 4°).

III.- Riel SRL solicitó, en un mismo acto, la revisión de ambas resoluciones por parte del Tribunal Fiscal de la Nación (conf. esp. fs. 3/94 del hipervínculo que antecede).

IV.- Ante presentación de parte en tal sentido, por resolución del 18/11/2021, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación tuvo a Riel SRL por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición respecto de la resolución DV RPOS 89/2013, y, en consecuencia, por “remitidos” (*sic*) los intereses que correspondieran y por condonada la multa aplicada por dicho acto, con el alcance y en los términos y condiciones establecidas en los artículos 11 y 13 de la ley 27.541 (conf. esp. fs. 95/97 del hipervínculo que antecede).

Impuso a cargo de Riel SRL las costas respecto de los importes regularizados y distribuyó por su orden las relativas a los intereses remitidos y la multa condonada.

V.- Luego, por resolución del 23/6/2023, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación desestimó el recurso intentado por Riel SRL, con costas a cargo del recurrente, y, en consecuencia, confirmó la resolución 90/2013. También reguló honorarios (conf. esp. fs. 104/115 del hipervínculo que antecede).

Para así decidir, en primer término, desestimó los agravios relativos a la falta de firma del acto y al rechazo de la prueba ofrecida en el marco de la actuación seguida por el Fisco Nacional.

Al efecto, destacó que: a fs. 559/588 del cuerpo IVA de las actuaciones administrativas, obraba la resolución original con la firma del juez administrativo, el abogado Miguel Bertolotti; que a fs. 590 de

dichas actuaciones, constaba que el acto administrativo, con la firma correspondiente, junto con la resolución 89/2013, fueron notificadas en el domicilio fiscal de la sociedad; que el 30/7/2013, el contador Jorge Guida, autorizado por la fiscalizada, se presentó a fin de tomar vista de las actuaciones, siéndole exhibida la totalidad de las actuaciones, entre las cuales se encontraba la resolución apelada; todo lo cual echaba por tierra el argumento relativo a que no pudo constatar la competencia del firmante de la resolución apelada.

A ello, añadió que tal circunstancia no impidió que la firma actora ejerciera su derecho de defensa, lo que se veía reflejado en al presentar el recurso examinado.

Luego, respecto de la denegatoria de la producción de la prueba ofrecida, recordó que la misma pudo ser nuevamente ofrecida ante el Tribunal Fiscal de la Nación, lo que ocurrió en la especie, habiendo hecho uso de tal posibilidad; por manera que no se advertía de qué manera se vio afectada el derecho al debido proceso adjetivo de la contribuyente

En este punto, resaltó que del análisis del acto apelado como de las actuaciones seguidas por el Fisco Nacional no se vislumbraba que la Administración se hubiera apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundaban la resolución apelada, ni que hubiera existido agravio fundado alguno al derecho de la defensa de la apelante, resultando que su planteo solo se basa en una mera discrepancia con el criterio fiscal.

Aclaró que si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, el mismo no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley 11.683, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondía una imposición de costas autónoma.

Decidido ello, avocándose a la revisión del acto impugnado en sí, destacó que la actividad principal de la recurrente consistía en la “Venta al por menor de artefactos para el hogar eléctricos”, “Servicios agrícolas NCP”, “Transporte automotor de cargas NCP” y “Alquiler de equipo de construcción o demolición dotado de operarios”; siendo que el ajuste practicado por el Fisco Nacional respondería a la

constatación de la real situación de la fiscalizada frente a diversos tributos, entre los cuales el IVA, detectándose facturas correspondientes a proveedores que se encontraban en las bases E-Apoc de la AFIP, como así también otros que no contaron con capacidad operativa para efectuar los servicios y proveer los insumos facturados.

A continuación, detalló las irregularidades detectadas por la fiscalización actuante en lo que respecta a los proveedores en cuestión (señor Ramón Alejandro Báez, Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada, Molino La Jangada SRL, señor Jorge Aníbal Sapper y Riego y Piscinas SRL), en función de las cuales, impugnó las facturas presentadas, por entender inexistentes ciertas operaciones realizadas, así como también por no responder a conceptos no relacionados con la actividad desarrollada por Riel SRL.

Sentado ello, refirió que la carga impugnatoria del acto se desplazaba al contribuyente o responsable, quien debía acreditar fehacientemente que fue con los proveedores señor Báez, Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada, Molino La Jangada SRL, señor Sapper y Riego y Piscinas SRL con quienes habría operado y no con terceros desconocidos.

Desde esta perspectiva, examinando la prueba rendida, refirió que:

-la inscripción de los proveedores cuestionados y la existencia de facturas formalmente válidas no demostraban que la operatoria se hubiera desarrollado entre la recurrente y los mencionados proveedores;

-tampoco demostraba tal circunstancia la prueba pericial contable producida a fs. 500/514, en la que se acreditó el registro de las operaciones reputadas como concertadas con dichos proveedores, cuando en rigor de verdad lo que se cuestionaba en autos resultaba ser si los servicios y entrega de insumos se verificaron realmente respecto del sujeto que indicaban los documentos observados; hecho que, al haber desistido la recurrente de la determinación efectuada en el Impuesto sobre las Salidas no documentadas, dejó firme el criterio fiscal en este sentido;

-idéntica conclusión resultaba predicable en lo que hace a las pruebas periciales en ingeniería mecánica (conf. fs. 475/482) y

en ingeniería civil (conf. fs. 564/623), puesto que si bien los peritos detallaron las obras en las que participó Riel SRL y los materiales que pudieron haberse empleado, no aportaron documentación ni información relevante que permitiera corroborar quienes fueron los reales proveedores de la firma;

-las pruebas testimoniales ofrecidas en autos (conf. fs. 404, 406, etcétera) daban cuenta que si bien Riel SRL fue quien efectuó trabajos en la zona, ninguno de los testigos citados aportó información alguna que permita vincular esos trabajos con los proveedores impugnados o, por ejemplo, en el caso de los cobros efectuados por el señor Stickel, que hubieran sido efectivamente entregados al señor González (conf. fs. 400);

-la declaración testimonial del señor Pedrozo (conf. fs. 772 y vuelta del Cuerpo Impuesto a las Ganancias), presidente de la Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada, resultaba cuanto menos contradictoria al confirmar las operaciones realizadas por esa entidad, cuando a fs. 97/98 del Cuerpo Alcance 11148-81-2013/14, había declarado que la Cooperativa no poseía galpones, que únicamente poseía un local que funcionaba como salón comunitario y que durante el período fiscal 10/2009, aún no había comenzado a facturar o vender, cuando las operaciones impugnadas databan de ese año;

-que según la prueba informativa el Banco Galicia informó que el cheque 17767199 había sido cobrado en el Banco Francés (conf. fs. 306/307), la Cámara Argentina de la Construcción informó que la empresa EMSA había licitado obras de electrificación rural (conf. fs. 310); que el Banco de la Nación Argentina informó que los cheques 4863612 y 4863613 fueron depositados en el Banco Francés (conf. fs. 329/331); que Electricidad de Misiones SA reconoció a la firma Riel SRL como contratista de EMSA para realizar obras de electrificación rural y también a los beneficiarios de las mencionadas obras (conf. fs. 333/339); que Banco Macro informó que los cheques 67022580 y 69623754 fueron depositados en el Banco Francés (conf. fs. 347/351); que la Entidad Binacional Yacyretá (EBY) confirmó que Riel SRL fue su contratista para la construcción de dos obras en la Provincia de Misiones (conf. fs. 354/355), que el Instituto Provincial de Desarrollo Habitacional

(IPRODHA) informó que Riel SRL ejecutó tres obras en la ciudad de Posadas, Provincia de Misiones (conf. fs. 414/418).

Al punto, advirtió que si bien la recurrente intentó acreditar la existencia de contrataciones por parte de Riel SRL, de ello no se infería necesariamente que los datos contenidos en las facturas cuestionadas fueran veraces, máxime cuando tampoco logró desvirtuar las afirmaciones del Fisco Nacional en lo concerniente a los sujetos que habrían cobrado los cheques emitidos para cancelar las obligaciones.

-de igual manera, carecían de aptitud probatoria las medidas informativas dirigidas a los Bancos oficiados, referidas todas al proveedor Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada, pues si bien de tales documentos surgiría que los cheques fueron depositados por su apoderado, señor González, en una cuenta en el Banco Francés, el señor Pedrozo, presidente de la mencionada institución, declaró que la entidad no había realizado actividad alguna a ese momento y que el señor González solo poseía un poder para realizar trámites ante organismos públicos (conf. acta de fs. 97/98, Cuerpo alcance 11148-81-2013/14).

Sobre la base de estas consideraciones concluyó que las probanzas producidas en autos no lograban demostrar de manera incontrastable que las operaciones en cuestión hubieran sido realizadas por los sujetos que informan las facturas impugnadas; todo lo cual determinaba la confirmación, del ajuste practicado respecto de la impugnación del crédito fiscal del IVA originado en los mencionados proveedores.

Igual conclusión alcanzó en cuanto a los conceptos impugnados no relacionados con la actividad desplegada por la recurrente, ello atento no haber aportado prueba alguna al respecto.

Por último, recordó que los intereses resarcitorios intimados importaban una compensación para el Fisco Nacional por la mora incurrida en la cancelación de las obligaciones tributarias; de modo que, correspondía confirmar la liquidación practicada de dicho concepto, por ajustarse a los términos del artículo 37 de la ley 11.683.

VI.- Disconforme con lo resuelto, Riel SRL apeló, fundando oportunamente su pretensión recursiva (conf. esp. fs. 126/127 y 140/179 del hipervínculo que antecede).

Tildó de arbitrario al pronunciamiento dictado por apartarse de las constancias de la causa y valorarlas de forma inapropiada.

En primer lugar, cuestionó lo decidido en punto a la nulidad del acto por falta de firma y sello de funcionario alguno.

En este sentido, con referencias doctrinarias y jurisprudenciales en cuanto a la implicancia de la falta de firma del acto, explicó que la supuesta vista de las actuaciones en modo alguno pudo haber importado la purga de la mencionada irregularidad, puesto que no existe subsanación del acto administrativo por no tratarse de una nulidad relativa sino de un documento inexistente.

Refirió que la firma del acto conformaba un requisito esencial, que hacía a su existencia.

Postuló que a efectos de considerar la existencia de la firma del acto en cuestión, debía estarse a la documentación que recibiera al ser notificado del mismo.

Agregó, siempre en lo que al punto refiere, que por el pronunciamiento recurrido se habría afirmado -sin sustento suficiente- que, al tiempo en que se tomara vista de las actuaciones, el acto contenía firma; y que, en contraposición a ello, de la prueba rendida surgía claramente que, al ser notificada, la resolución no se encontraba suscripta, lo que revelaba su inexistencia.

Sentado ello, en lo que respecta al ajuste fiscal, sostuvo que fue arbitraria y erróneamente considerada la prueba rendida, de la que se desprendería que adquirió materiales y servicios para la realización de las distintas obras que llevara a cabo para Emsa SA, IPRODHA y EBY, entre otros.

A continuación, hizo particular referencia a la prueba rendida, destacando:

-que la pericial contable practicada revelaría la adecuada registración de las operaciones y proveedores;

-que la testimonial prestada por los señores Payesca, Gómez y Vera, daría cuenta de los trabajos realizados, subcontratados a una cooperativa, incidiendo ello en el costo de las obras facturadas;

-que el testimonio del señor Stickel explicaría la mecánica de cobro por ventanilla de cheques cuyo destinatario era la

Cooperativa Colonia Alegría, con el propósito de evitar el pago del Impuesto a los débitos y créditos bancarios, así como también la retención de Ingresos Brutos;

-que el testimonio del señor Zbikoski, transportista, revelaría el traslado de postes para electrificación rural hacia la Cooperativa Colonia Alegría;

-que la informativa a la ex AFIP revelaría que la incorporación de algunos de los proveedores (señor Sapper y Cooperativa Colonia Alegría) a la base E-apoc aconteció con posterioridad a los hechos fiscalizados; que Riego y Piscinas SRL jamás formó parte de dicha base; que afirmar la supuesta existencia de facturación apócrifa sin siquiera efectuar la denuncia penal correspondiente reflejaría la inexistencia de la mentada irregularidad; que la fiscalización habría eliminado del cómputo del costo de las obras, servicios y bienes que fueron efectivamente incorporados (en el ejercicio fiscal 2009, declaró un margen de utilidad del 8%, que habría crecido a un 25% una vez incorporados los ajustes de inspección), probando ello la existencia de las operaciones y el cómputo del crédito fiscal en el IVA;

-la informativa a las entidades bancarias (Banco Macro, al Banco Galicia y al Banco de la Nación Argentina) daría cuenta que algunas de las operaciones fueron bancarizadas;

-la informativa a la EBY, al IPRODHA y a EMSA, en definitiva, revelarían que las obras fueron ejecutadas, así como también sus características y el margen de utilidad implícito en su realización; echando así por tierra la impugnación de las facturas emitidas por subcontratistas; incluso dando cuenta de tener conocimiento de la existencia de subcontratación;

-la informativa a la Cámara Argentina de la Construcción - Delegación Posadas daría cuenta de su contratación por parte de Electricidad de Misiones en obras de electrificación rural, así como respecto del margen de utilidad estimado en un 10%, echando por tierra el 37% de utilidad ajustado por el Fisco Nacional;

-la pericial en ingeniería civil revelaría la necesidad de los insumos y trabajos realizados por Riegos y Piscinas SRL;

-la pericial en ingeniería electromecánica daría cuenta respecto de la necesidad de servicios e insumos facturados por Cooperativa Colonia Alegría;

-la pericial contable revelaría la fidelidad de sus registros sentados en sus libros contables, cumpliendo con las normas societarias y contables de rigor; que las operaciones objetadas constituyeron un gasto necesario para la ejecución de las obras; y que no existirían elementos que permitieran presumir -razonablemente- que las operaciones en cuestión no habrían acontecido.

Advirtió que la prueba testimonial resultaría conteste en cuanto a que existieron erogaciones (gastos) por las obras de electrificación, que tuvieron que llevarse a cabo para poder realizar las tareas comprometidas, siendo prestados por una cooperativa.

Señaló que se habría verificado una evidente distorsión en lo que hace al ajuste propuesto por el Fisco Nacional, a raíz de la impugnación de compras de bienes y/o prestaciones de servicios recibidos.

Agregó que de las pruebas producidas podría extraerse que las obras de electrificación fueron ejecutadas, que algunos servicios vinculados fueron subcontratados y que ciertos insumos fueron utilizados y subadquiridos al proveedor Cooperativa Colonia Alegría, constituyendo en definitiva una parte del costo de la obra o bien un gasto existente, necesario para su ejecución, resultando -por consiguiente- procedente el crédito fiscal de IVA computado por las facturas impugnadas por el Fisco Nacional.

Postuló que el Fisco Nacional habría impugnado presuntivamente gastos, compras y locaciones necesarias para la ejecución de obras por supuestas inconsistencias con proveedores, lo que no necesariamente implica que los gastos no hayan existido.

Sostuvo que la prueba rendida revelaría la arbitrariedad del pronunciamiento recurrido, siendo que las observaciones formuladas remiten a cuestiones propias de los proveedores, siéndole atribuidas sus consecuencias de forma indirecta; en particular, lo relativo al cobro de los cheques emitidos, la inclusión de proveedores en la base E-Apoc o bien la imposibilidad de contactarlos.

Afirmó haber obrado diligentemente y de buena fe, efectuando los debidos controles formales y sustanciales conforme la normativa imperante en la materia.

Concluyó, en consonancia con postulaciones previamente vertidas, que las constancias de la causa revelaban que las operaciones impugnadas correspondían a una efectiva prestación de servicios y materiales por parte de sus proveedores; que las facturas emitidas y los pagos efectuados se encuentran debidamente registrados en sus asientos contables; que las facturas emitidas se encontraban autorizadas por la propia AFIP; que ciertos pagos fueron efectuados mediante cheques a nombre de los propios proveedores, existiendo una clara correspondencia entre el emisor de las facturas y el beneficiario del documento de cobro; y que, al tiempo de pago los proveedores revestían carácter legítimo, no encontrándose en ese entonces en la base E-Apoc, siendo que los conceptos facturados se correspondían con la actividad que declararan.

Citó jurisprudencia, en su entendimiento, favorable a su postura.

En función de lo referido hasta aquí, Riel SRL solicitó que fuera revocado el pronunciamiento apelado y, en consecuencia, fuera dejado sin efecto el ajuste fiscal.

A título subsidiario, en caso de confirmarse el acto determinativo, solicitó que se modificara la imposición de costas, disponiendo que, de conformidad con lo normado por el artículo 68, segunda parte, del CPCCN, fueran distribuidas en el orden causado; ello en tanto tuvo el acabado convencimiento que le asistía derecho en su pretensión.

Por lo expuesto, Riel SRL solicitó que se revocara el pronunciamiento dictado por la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, fuera dejada sin efecto la resolución DV RPOS 90/2013 o, bien, atendiendo al planteo subsidiario, fuera modificada la distribución de costas.

Dicha presentación mereció réplica del Fisco Nacional (conf. esp. fs. 190/206 del expediente judicial en soporte papel que se tiene a la vista).

VII.- La regulación de honorarios practicada por el pronunciamiento del 23/6/2023, fue motivo de apelación, por entenderlos bajos (conf. esp. fs. 116 y 118/125 del hipervínculo que antecede).

VIII.- Pues bien, aun cuando resulte reiteratorio, cabe aclarar que la resolución DV RPOS 89/2013 (por medio de la cual el Fisco Nacional determinó de oficio, con carácter parcial, la materia imponible de Riel SRL respecto del Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2008 y 2009, y en concepto de Salidas no documentadas, por los períodos fiscales 6/2009 a 12/2009, imponiéndole la obligación de ingresar la suma de $2.374.332,88, con más intereses, y asimismo le aplicó una multa de $19.121,49, en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, respecto del período fiscal 2008 y difirió la iniciación del sumario tendiente a la aplicación de reproches infraccionales en punto al Impuesto a las Ganancias, por el período fiscal 2009, así como en lo que respecta a las Salidas no documentadas, por los períodos fiscales 6/2009 a 12/2009, según lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24.769), inicialmente cuestionada, según fuera reseñado en el Considerando III, atento lo resuelto por resolución del 18/11/2021, ha quedado fuera de discusión por desistimiento de la acción y del derecho, incluso el de repetición, a los fines previstos en la ley 27.541.

Por tanto, la cuestión que motiva la intervención de este Tribunal, se ciñe a revisar, a la luz de los agravios propuestos por Riel SRL, si se ajusta a derecho el pronunciamiento del 23/6/2023, por medio del cual la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación desestimó el recurso intentado por la nombrada firma y, en consecuencia, confirmó la resolución DV RPOS 90/2013, por medio de la cual el Fisco Nacional determinó de oficio, en forma parcial, la materia imponible del mencionado contribuyente respecto del IVA por los periodos fiscales 3/2008 a 2/2010, imponiéndole la obligación de ingresar la suma de $623.339,43 en concepto de tributo, con más intereses, difiriendo el inicio del sumario tendiente a la aplicación de sanciones por los períodos fiscales 1/2009 y 5/2009 a 7/2009, conforme lo establecido en el artículo 20 de la Ley 24.769.

Al punto, vale precisar, por un lado, que al fundar el acto bajo revisión, el Fisco Nacional hizo hincapié en que la actividad

principal declarada por Riel SRL era la venta al por menor de artefactos para el hogar eléctricos, la prestación de servicios agrícolas NCP, el transporte automotor de cargas NCP y el alquiler de equipo de construcción o demolición, dotado de operarios (cuestión que, por cierto, no ha sido motivo de cuestionamiento ante esta instancia judicial); y, por otro, que el ajuste practicado por la autoridad administrativa actuante se sustentó en la objeción, resultante de las tareas investigativas de las que da cuenta el propio acto con referencia al informe final de inspección obrante a fs. 455/474 del cuerpo III de la actuación AFIP 11.136-1047-2011, a la inclusión en su declaración jurada respecto del IVA de ciertas operaciones pasibles de cuestionamiento y respecto de las cuales -en su consideración- existían serias dudas en cuanto a su efectiva realización, teniéndolas por inválidas a los fines impositivos; ello sumado a la presentación de facturas por conceptos no relacionados con la actividad desarrollada.

En este sentido, cuadra mencionar que el Fisco Nacional dio cuenta que los proveedores de los bienes y servicios declarados por Riel SRL motivo de objeción, o bien se encontrarían en la base E-Apoc, o bien carecerían de capacidad operativa para efectuar los servicios y proveer los insumos facturados, sumado a ciertas “anomalías” en torno a los pagos efectuados mediante cheques de tales labores y su circuito de cobro.

En particular, vale mencionar que, como consecuencia de la tarea investigativa practicada, la autoridad administrativa impugnó ciertas operaciones declaradas por Riel SRL como celebradas con los siguientes proveedores:

i) el señor Ramón Alejandro Báez.

Al respecto, la autoridad administrativa actuante resaltó que el señor Báez: había declarado como actividad la venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas, no obstante lo cual, en sus facturas consignó la prestación de servicios de limpieza; figuraba en la base E-Apoc desde el período 9/2007; no pudo ser localizado en los domicilios declarados; no poseía vehículos, propiedades ni movimientos de cuentas bancarias; presentó declaraciones impositivas únicamente respecto del IVA, sin registrar pagos; no declaró empleados en relación de dependencia; no se observaron retenciones practicadas respecto del

Impuesto a las Ganancias; que según indicara la DGR de la Provincia de Misiones no realizó presentaciones en los periodos impugnados; y que, en definitiva, carecía de capacidad económica para prestar el servicio.

ii) Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada.

Al respecto, la autoridad administrativa actuante resaltó que la cooperativa: facturó bajo el concepto “excavaciones y movimiento de suelo, ejecución y limpieza de caminos” y “venta de postes”, no obstante que su estatuto referiría como objeto la producción, transformación y comercialización de productos agropecuarios”; figuraba en la base E-apoc desde el período 3/2010; no registraba vehículos, propiedades ni maquinarias a su nombre; en el estado contable del ejercicio 2009 expuso como bien de uso una impresora láser; no declaró personal en relación de dependencia hasta que, en los períodos 11 y 12 de 2009, denunció tres empleados, para luego indicar 4 en el período 1/2010; omitió declarar domicilio comercial, resultando el fiscal un galpón que funciona como salón comunitario; su presidente, el señor Pedrozo, declaró que la cooperativa agrupaba a pequeños productores, que no poseía galpones sino un local que funcionaba como salón comunitario, que el señor González poseía un poder para realizar cualquier trámite ante organismos públicos por la organización, y que aun no había comenzado a facturar y/o vender; que circularizados sus principales proveedores, ellos se encontraban cargados en la base E-apoc; siendo que el monto de las facturas impugnadas entre los períodos 5/2009 a 12/2009, ascendían a $3.309.850,57.

iii) Molino La Jangada SRL.

Al respecto, la autoridad administrativa actuante resaltó que la nombrada firma: facturó bajo el concepto “colocación de membranas para protección de estanques” y “provisión de equipos y mano de obra para limpieza de traza de electrificación”, siendo que la actividad declarada resultaba ser la “prestación de servicios agropecuarios no clasificados” y “la preparación de hojas de té”; figuraba en la base E-apoc desde el período 9/2009; no pudo ser localizada en los domicilios denunciados, como así tampoco los integrantes de la sociedad; la DGR de la Provincia de Misiones informó que no realizó prestaciones durante los períodos objetados; la Municipalidad de Oberá informó que no se encontraba inscripta como contribuyente; no se registraban pagos por

IVA ni por el Impuesto a las Ganancias; no registraba vehículos ni maquinarias agrícolas a su nombre; no poseía acreditaciones bancarias ni se corroboraban retenciones en concepto del Impuesto a las Ganancias; concluyendo que existían elementos suficientes para considerar que funcionaba como una usina de única actividad venta de facturas.

iv) el señor Jorge Aníbal Sapper.

Al respecto, la autoridad administrativa actuante resaltó que el señor Sapper: había presentado declaraciones juradas respecto del IVA con pagos ínfimos; no declaró personal en relación de dependencia; figuraba en la base E-apoc desde el período 8/2010; no poseía bienes registrables con características necesarias para la ejecución de los fletes y la producción de los bienes facturados, así como tampoco maquinaria agrícola ni otros bienes de uso; no poseía acreditaciones bancarias; según indicara la DGR de la Provincia de Misiones no realizó presentaciones en los periodos impugnados; si bien informó haber llevado a cabo operaciones con Riel SRL, no presentó documentación que lo avale; concluyendo que existían elementos suficientes para considerar que funcionaba como una usina de única actividad venta de facturas.

v) Riego y Piscinas SRL.

Al respecto, la autoridad administrativa actuante resaltó que la nombrada firma: facturó bajo el concepto “excavaciones y transporte de materiales”, “reparación de desagües” y “materiales y mano de obra para ejecución de piletas”; declaró un solo empleado en relación de dependencia; no poseía propiedades ni vehículos; el señor Bancalari, socio de la firma, declaró que los trabajos consistieron en la provisión de mano de obra y equipos subcontratados en la localidad de Candelaria y otros lugares, que los valores que recibía los vendía antes de su fecha de vencimiento y que había extraviado los libros contables así como la documentación de ventas y compras, no recordando a quien subcontrató, que no contaba con maquinaria para realizar movimiento de suelo o maquinarias viales; y que la DGR de la Provincia de Misiones informó que no realizó prestaciones durante los períodos objetados.

A su vez, ahondando en la referencia a la prueba aportada para sostener la tesitura expuesta en el acto determinativo motivo de revisión, en particular en cuanto a los pagos y el circuito de

cobro de los cheques emitidos a efectos de cancelar los bienes y servicios que le habrían sido prestados y fueron motivo de inclusión en sus declaraciones juradas respecto del IVA, la autoridad administrativa actuante, requirió anverso y reverso de tales documentos a las entidades bancarias actuantes (Bancos Macro Bansud SA, Banco de la Nación Argentina y Banco de Galicia SA); siendo que, del total de los 54 documentos relevados, 43 fueron presentados al cobro por los señores Hugo César Shekel, Gustavo Gabriel González, Teresa Martins de Almirón, María Evanir Martins de Almirón, María Juana López Ferreyra, Natalia Soledad Romero, Carlos Alberto Gutiérrez, Luis Antonio Báez y Pedro Roberto Osorio, quienes no presentaban vinculación con los proveedores cuestionados.

A ello, siempre en lo que al punto refiere, la autoridad actuante añadió que:

-los cheques emitidos a favor de Riegos y Piscinas SRL, fueron cobrados por los señores Carlos Alberto Gutiérrez, Luis Antonio Báez, Nicolas Martin Vázquez, Pedro Roberto Osorio, quienes además guardaban relación entre sí, dado que consignaron, al cobrarlos, el mismo domicilio;

-el señor Hugo Stickel presentó al cobro cheques emitidos a favor de la Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada y del señor Sapper, cotitular de cuentas bancarias, administrador de relaciones de clave fiscal y presidente del consejo de administración de la Cooperativa Agrícola de Productores de Santa Ana Limitada, entidad catalogada como “usina única de actividad venta de facturas”;

-el señor Gustavo Gabriel González presentó al cobro cheques emitidos a favor del señor Sapper, declarando no haber realizado operaciones con dicha firma, encontrándose vinculado a cuentas bancarias con la señora Teresa Martins de Almirón, cotitular de cuentas bancarias y presidente del consejo de administración de la Cooperativa Agropecuaria Forestal de Industrialización y Comercialización Agroinfor Limitada, catalogada como “usina única actividad venta de facturas”;

-la señora Teresa Evanilda Martins de Almirón presentó al cobro cheques emitidos a favor de Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada, Molino La Jangada SRL y el señor Báez, no

#38988061#455799905#20250807221614515

encontrándose inscripta en AFIP, pero sí vinculada a cuentas bancarias con el señor Gustavo González;

-la señora María Evanir Martins de Almirón presentó al cobro cheques emitidos a favor de la Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada y del señor Sapper, no encontrándose inscripta ante la AFIP y siendo socia de Cooperativa Agrícola de Productores de Santa Ana Limitada, entidad catalogada como “usina única de actividad venta de facturas”, cumpliendo asimismo funciones directivas en la Asociación Civil Estrella de Belén, catalogada también como “usina única actividad venta de facturas”;

-la señora María Juana López Ferreyra presentó al cobro cheques emitidos a favor de Molino La Jangada SRL y del señor Báez, desconociendo la firma inserta en los cheques que le fueron exhibidos, sin recordar haber cobrado cheques en ningún banco, resultando socia y ocupando cargos en la Cooperativa Agropecuaria Forestal de Industrialización y Comercialización Agroinfor Limitada, catalogada como “usina única actividad venta de facturas”;

-la señora Natalia Soledad Romero presentó al cobro cheques emitidos a favor de Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada, Molino La Jangada SRL y del señor Báez, declarando no reconocer la firma de los cheques que le fueron exhibidos ni percibir importe alguno; resultando representante del consejo de administración de la Cooperativa Agropecuaria Forestal de Industrialización y Comercialización Agroinfor Limitada, catalogada como “usina única actividad venta de facturas”;

-el señor Carlos Alberto Gutiérrez reconoció ser asesor contable de Riego y Piscinas SRL y percibir valores como apoderado del señor Bancalari, socio gerente de dicha empresa;

-el señor Luis Antonio Báez presentó al cobro cheques emitidos a favor de Riesgo y Piscinas SRL, no pudiendo ser localizado y siendo su domicilio coincidente con el del señor Gutiérrez, asesor contable de la empresa;

-el señor Pedro Roberto Osorio presentó al cobro cheques emitidos a favor de Riesgo y Piscinas SRL, no pudiendo ser localizado;

-la señora Isabel Villalba presentó al cobro un cheque de Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada, resultando ser socia de Cooperativa Agrícola de Productores de Santa Ana Limitada, entidad catalogada como “usina única de actividad venta de facturas”; y

-el señor Carlos Milcíades Ibáñez presentó cheques al cobro emitidos a favor de Molino La Jangada SRL, pero al cobrarlos informó el mismo domicilio que la firma Riel SRL.

Sobre la base de estas consideraciones, la autoridad de contralor en la materia concluyó que existiría una relación entre el grupo de personas que presentaron al cobro los cheques que la firma Riel SRL alegó haber entregado en cancelación de las presuntas operaciones celebradas, simulando su cancelación y pago de “facturas apócrifas” con membrete de la Cooperativa Colonia Alegría Limitada, del señor Ramón Alejandro Báez, de Molinos La Jangada SRL, del señor Jorge Aníbal Sapper y de Riegos y Piscinas SRL.

Resta agregar que asimismo fueron impugnadas facturas presentadas por Riel SRL por conceptos no relacionados con la actividad desarrollada (bolsas de hielo, regalos empresariales, vinos, champañas, servicios de turismo, bebidas, materiales casa particular, mobiliario de uso particular, lentes, artículos de uso personal).

Así las cosas, como resultado de las tareas de fiscalización y sobre la base de la prueba recabada, dando especial atención a las circunstancias que se acaban de mencionar, tal como se viene explicando, la autoridad administrativa actuante concluyó que, en el caso, existían graves, precisos y concordantes indicios en torno la falta de autenticidad de las prestaciones cuyos pagos se instrumentaron por medio de las facturas declaradas, desconociéndose la validez de las operaciones realizadas con los mencionados proveedores; conllevando ello, en cuanto aquí importa, la impugnación del crédito fiscal computado por Riel SRL en sus declaraciones juradas respecto del IVA por los períodos fiscalizados; sumado a la impugnación de facturas por conceptos no relacionados con la actividad desarrollada, detrayendo también el crédito fiscal vinculado a tales ítems.

Al respecto, según se reseñó en el Considerando V, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación, tras resaltar los antecedentes tenidos en consideración por la autoridad administrativa para dictar el acto

determinativo motivo de revisión, puso de resalto que atento a la presunción de legitimidad (conf. artículo 12 de la ley 19.549) y de conformidad con la línea jurisprudencial fijada por el Alto Tribunal en autos "*Ferretti*" (*Fallos*, 338:169), se encontraba a cargo del contribuyente demostrar mediante prueba indubitable haber operado con los proveedores objetados (señor Báez, Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada, Molino La Jangada SRL, señor Sapper y Riego y Piscinas SRL), caso contrario resultaría adecuado el ajuste fiscal con asiento en el indebido cómputo del crédito fiscal proveniente de dichas operatorias.

En este contexto, tras revisar las constancias de la causa y la prueba rendida ante su sede, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación consideró que las probanzas producidas en autos no lograban demostrar de manera incontrastable que las operaciones objetadas hubieran sido realizadas por los sujetos que informaban las facturas impugnadas, careciendo las mismas de fuerza convictiva.

En este sentido, explicó que la inscripción de los proveedores cuestionados y la existencia de facturas formalmente válidas no demostraban que las operatorias se hubieran desarrollado entre la recurrente y los mencionados proveedores.

Además, en lo referente a los conceptos impugnados no relacionados con la actividad desarrollada por la contribuyente, consideró que debía convalidarse el ajuste atento a no haber aportado prueba que permitiera adoptar una apreciación distinta de la alcanzada por la autoridad administrativa actuante.

IX.- Así contextualizado el caso, razones de orden lógico imponen examinar en primer lugar los agravios concernientes a la pretendida nulidad del acto determinativo, atento a la falta de firma; que fuera desestimado por la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación.

Al respecto, examinados los antecedentes del caso a la luz de las postulaciones recursivas propuestas por Riel SRL, toda vez que de la copia de las actuaciones administrativas que se tienen a la vista en soporte papel (en particular, del cuerpo 3° de la actuación 11136-1047-2011, relativa al IVA), se observa que el acto impugnado, obrante a fs. 559/588, se encuentra suscripto por la autoridad competente (esto es, por

el responsable de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas de la ex AFIP - DGI), de modo que no cabe sino confirmar lo resuelto, en sentido contrario a la posición de la contribuyente.

En este sentido, cuadra señalar que el hecho que la copia del acto que recibiera junto con la cédula de notificación cursada no contuviera firma de quien adoptara la decisión, en modo alguno constituye un suceso con aptitud para desconocer la validez y eficacia de la resolución DV RPOS 90/2013, ello en la medida en que, tal como se acaba de resaltar, en el expediente administrativo en el que tramitara la fiscalización practicada a Riel SRL respecto del IVA, el mencionado documento luce suscripto por autoridad administrativa de la División Regional de Posadas de la ex AFIP - DGI, cuya competencia no fue materia de controversia.

Estas circunstancias revelan, por un lado, que el acto determinativo materia de recurso se encuentra suscripto, y, por otro, que la falta de firma de la copia recibida por la contribuyente al tiempo de ser notificada de lo resuelto, resulta un argumento inocuo a los fines de desconocer la validez de la mentada resolución.

Así las cosas, en tanto la recurrente no alegó haber recibido un documento distinto al dictado, limitando su planteo nulificante a la falta de suscripción de la copia recibida, lo así postulado luce intrascendente por no revelar perjuicio concreto al particular; revelando que el planteo de nulidad no trasciende de la esfera teórica.

En efecto, las circunstancias expuestas dan cuenta que la defensa ensayada en este sentido por Riel SRL responde a un interés meramente teórico, que no puede ser atendido, ello en tanto el principio de trascendencia requiere la demostración de que el vicio en cuestión le ocasionó un perjuicio cierto e irreparable, que no se puede subsanar sino con el acogimiento de la sanción pretendida.

Es que, por principio, la nulidad es improcedente si quien la solicitó no demuestra la existencia tanto de un interés personal, cuanto del perjuicio que le ha ocasionado el acto presuntamente irregular, ya que la respectiva resolución invalidatoria debe responder a un fin práctico, pues resulta inconciliable con la índole y función del proceso la nulidad para satisfacer pruritos formales; por manera que sólo puede ser

declarada cuando haya un fin que trascienda la nulidad misma (conf., en este sentido, esta Sala, en autos 8030/2015 *“Cooperativa de Trabajo Esperanza Ltda. c/INAES s/Cooperativas - Ley 20.337 - Art. 103”*, resol. del 25/8/2015 y sus citas; entre otros); lo que, no se verifica en la especie.

Lo dicho basta para desestimar los agravios vertidos por Riel SRL en lo que al punto refiere.

X.- Descartado dicho planteo, ha de advertirse que respecto de los consumos declarados por Riel SRL motivo de impugnación por parte de la autoridad administrativa actuante por considerarlos no vinculados con la actividad desarrollada por la nombrada firma, no fue formulado agravio alguno, por manera que cuadra estar a lo resuelto por la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación y, por consiguiente, al mantenimiento del ajuste fiscal en lo que al punto refiere.

XI.- Precisado lo anterior, a fin de avocarse al examen de la procedencia del acto determinativo en lo concerniente a las declaraciones juradas presentadas por Riel SRL respecto del IVA por los períodos fiscales 3/2008 a 2/2010 con asiento en la impugnación de las facturas presentadas por servicios prestados por cinco proveedores, recuérdese que el artículo 86 de la ley 11.683 contempla que, en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación en materia de tributos o sanciones, esta Cámara de Apelaciones ha de resolver la cuestión teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados; pudiendo apartarse de aquellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autorizaran a suponer error en la apreciación efectuada de los hechos.

Por tanto, la valoración del Tribunal Fiscal de la Nación respecto a la prueba y su suficiencia resulta una cuestión de hecho reservada a dicho organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara, a menos que se pruebe que se hubiera incurrido en arbitrariedad en su decisión.

Sobre el punto, el criterio jurisprudencial imperante en la materia da cuenta que la excepción a tener por válida la valoración efectuada de los hechos efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación, se

apoya en la existencia de arbitrariedad, irrazonabilidad o ilegalidad en las conclusiones alcanzadas en lo que al punto refiere, lo que no se verificaría cuando en el recurso ante la Cámara se manifiesta solamente una discrepancia respecto de la selección y valoración de prueba; debiendo resaltarse que el hecho que por el pronunciamiento recurrido se hubiera dado preferencia a determinada prueba no configura, *per se*, un supuesto de arbitrariedad (conf. esta Sala, en autos 2709/2024 "*Bocanera, Rubén Mario (TF 47940-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 23/8/2024; entre muchos otros).

XII.- Sin perder de vista ello, cuadra precisar que si bien la obligación del contribuyente fiscalizado respecto de quienes le brindan bienes y servicios, ha de considerarse -en líneas generales y sólo como principio- ceñida a verificar que los proveedores elegidos posean CUIT activos, que las facturas cuenten con CAI vigente y que no se encuentren incluidos en la base E-Apoc al tiempo de la celebración de las operaciones (conf. esta Sala, en autos 60.674/2016 *"JBS Argentina SA c/EN - AFIP - DGI"*, resol. del 26/11/2021 y 25.849/2023 *"CHS de Argentina SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 10/7/2024, entre otros), en la especie, la fiscalización seguida, que opera como de antecedente al acto motivo bajo revisión, da cuenta de concretas y significativas circunstancias que -en lo sustancial- conciernen a la situación de los proveedores, y lucen terminantes en cuanto permiten concluir -bien que con los elementos aportados- en la seriedad, consistencia y fundamentación de las impugnaciones formuladas, que justifican en el caso el desconocimiento de la real y efectiva posibilidad de haber sido prestados los servicios facturados por parte de aquellos, cuyo crédito fiscal fuera incluido por Riel SRL en sus declaraciones juradas, respecto del IVA durante los períodos fiscales antes mencionados.

En otras palabras, de atenerse estrictamente el Tribunal a la limitación de considerar únicamente al control formal del proveedor en los términos expuestos en el párrafo que antecede, en el caso, se estaría omitiendo la debida valoración en conjunto de prueba obtenida por la autoridad administrativa actuante que, respecto de los proveedores señor Báez, Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría

Limitada, Molino La Jangada SRL y Riego y Piscinas SRL pone de manifiesto la existencia de razones suficientes para cuestionar la efectiva realización de las tareas indicadas en las facturas presentadas por parte de los nombrados prestadores, cuyo crédito fiscal fue incluido por Riel SRL en sus declaraciones juradas, motivo de ajuste.

Y, según se explicará, la prueba producida por el contribuyente en modo alguno permite superar tales inconsistencias, de modo que se mantiene incólume el cuestionamiento formulado en torno a la real y efectiva prestación de los servicios facturados.

En este sentido, cabe efectuar la siguiente distinción. Según ya se ha adelantado, una lectura profunda y meticulosa de las pruebas colectadas y rendidas tanto en sede administrativa como judicial llevan a considerar fundada la objeción al cómputo del crédito fiscal vinculado a los proveedores señor Báez, Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada, Molino La Jangada SRL y Riego y Piscinas SRL y, por el contrario, insuficientemente demostrado el ajuste con relación al proveedor señor Sapper.

Respecto de este último proveedor, basta con advertir que la objeción fiscal a la inclusión de los servicios que facturara a Riel SRL se centraba en la inclusión en la base E-Apoc como “usina de única actividad la venta de facturas”, lo que aconteció recién a partir del período 8/2010, es decir con posterioridad al lapso motivo de ajuste fiscal; luciendo los restantes extremos indicados como ajenos al debido alcance de actuación de la contribuyente fiscalizada, respondiendo más bien a cuestiones propias del prestador en cuestión, que por cierto carecen de la entidad, relevancia y proyección que permita dudar razonablemente de la existencia de las prestaciones que dieran lugar a su facturación y pago.

Estas circunstancias, revelan la insuficiencia probatoria en lo que respecta al reproche formulado en torno al señor Sapper en su condición de proveedor de servicios a los fines de su cómputo en las declaraciones juradas por parte de Riel SRL.

Acordado ello, en lo referente a los restantes cuatro proveedores de servicios, sin incurrir en reiteraciones innecesarias, partiendo de los extremos referidos en el Considerando VIII, que en el entendimiento del Fisco Nacional constituían reparos suficientes para invalidar el uso del crédito fiscal y, en consecuencia, justificar el ajuste



#38988061#455799905#20250807221614515

fiscal respecto del IVA, a consideración del Tribunal debe mantenerse la objeción formulada al respecto.

Al efecto, en particular, de todas las probanzas colectadas por la autoridad administrativa actuante, expuestas en el acto determinativo, cuadra resaltar la incidencia de las siguientes circunstancias:

-respecto del señor Báez: basta con advertir que figura incorporado en la base E-Apoc desde el 27/11/2007 (fs. 1 del expediente administrativo AFIP “11148-81-2013/1” que se tiene a la vista), habiendo declarado como actividad principal el acopio de yerba, comprando hoja verde y vendiéndola a secaderos, a cuyos efectos adquiría materia prima de productores primarios, retirándola en camión y entregándola a secaderos con posterioridad; a cuyos efectos alquilaba camiones (conf. fs. 4 de las actuaciones antes referidas) y siendo que las facturas fueron emitidas por “servicios de limpieza”; a lo que cabe añadir que su catalogación como ”Sin capacidad económica” por parte del Fisco Nacional fue detectada en septiembre de 2007 (fs. 11 del Cuerpo 1 de IVA).

-respecto de Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada: si bien es cierto que se encuentra inscripta en la base E-Apoc con posterioridad a los períodos motivo de fiscalización, extremo incluso resaltado por la autoridad administrativa, de las declaraciones testimoniales colectadas durante la fiscalización surge que el 19/10/2009 el señor Pedrozo (presidente del Consejo de Administración de la organización desde su fundación), manifestó que hasta la cooperativa aún no había comenzado a facturar o vender a terceros ningún tipo de producto o servicios, siendo su finalidad brindar servicios agrícolas a sus asociados, que eran pequeños productores primarios de la zona de San Pedro, Provincia de Misiones y sirviendo la entidad como canal para recibir algún tipo de subsidio o ayuda económica para los asociados; sin contar con empleados en relación de dependencia declarados hasta el período 10/2009 (conf. esp. fs. 97/99 del expediente AFIP “11148-81-2013/14”).

-respecto de Molino La Jangada SRL: que si bien se encuentra en base E-Apoc como usina de facturas a partir del período 9/2009, las actividades declaradas ante la ex AFIP eran la prestación de

“servicios agropecuarios no clasificados” y “preparación de hojas de té”, siendo que los conceptos facturados refieren a la “colocación de membranas para protección de estanques” y “la provisión de equipos y mano de obra para limpieza de traza de electrificación”.

-respecto de Riego y Piscinas SRL: que no obstante que las actividades declaradas ante la ex AFIP eran la prestación de servicios de “excavaciones y transporte de materiales”, “reparación de desagües” y “materiales y mano de obra para ejecución de piletas”, las tareas facturadas respondieron a movimientos de suelo, excavaciones, reparación de desagües, colocación de geomembrana, materiales y mano de obra, respecto de las cuales el señor Bancalari, socio gerente de la firma, explicó que no contaba con maquinaria para su desarrollo y que, por tanto, la mano de obra y los equipos utilizados fueron subcontratados, sin recordar a estas empresas a las que le habría delegado la realización de las tareas, no disponiendo de los registros, alegando haber extraviado sus libros de IVA así como la documentación de ventas y compras (conf. fs. 336, 337 y 339 del Cuerpo 2 de IVA).

Así, las evidencias puestas de manifiesto por la autoridad fiscal al fin de justificar el acto bajo revisión, permiten tener por fundado el reparo respecto de la efectiva prestación de los servicios cuya facturación por parte del señor Báez, Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada, Molino La Jangada SRL y Riego y Piscinas SRL, a los fines del uso del crédito fiscal por Riel SRL en sus declaraciones juradas.

Ello así, habida cuenta por un lado la total inconsistencia que se advierte entre las actividades declaradas y las prestaciones facturadas; y por el otro, la total ausencia de infraestructura, capacidad económica y organización empresarial (entendida ésta como la disposición de los medios apropiados), que permitiese a los proveedores impugnados cumplir con los cometidos que se les atribuye.

Al punto, cuadra advertir que la prueba testimonial e informativa, así como los peritajes practicados en sede del Tribunal Fiscal de la Nación, a los que la recurrente pretende darle valor suficiente como para echar por tierra el ajuste, en el entendimiento del Tribunal, en consonancia con lo resuelto por el pronunciamiento bajo revisión, resultan insuficientes a efectos de corroborar la real prestación de los servicios facturados por parte de los nombrados proveedores.

En efecto, los testimonios prestados refieren a las tareas desarrolladas por ciertas personas físicas, sin reflejar acabadamente la efectiva prestación de los servicios por los proveedores cuya facturación fuera objetada para el beneficio de Riel SRL.

De igual manera, la prueba informativa producida da cuenta de las obras llevadas a cabo por la contribuyente sin vincularlas suficientemente con los servicios facturados por los proveedores impugnados.

En particular, vale referir que si bien EMSA, EBY e IPRODHA certificaron la contratación de Riel SRL para la realización de obras en distintas localidades de la Provincia de Misiones, no dan cuenta de la alegada locación de servicios de parte de los proveedores cuyas facturas fueron impugnadas.

A ello, añádase que los peritajes, en particular, el contable, refieren y sustentan la prestación de los servicios por parte de Riel SRL, así como el cumplimiento de los recaudos formales en lo que a los asientos de la empresa, como la autorización de la AFIP a las facturas presentadas, refiriendo una debida y razonable compatibilidad entre los servicios facturados y las tareas que Riel SRL llevara a cabo, en particular para EMSA, EBY e IPRODHA (conf. esp. fs. 507/514 del expediente judicial que se tiene a la vista en soporte papel); más sin aportar justificación suficiente para desvirtuar y controvertir eficazmente la consideración fiscal en torno a la imposibilidad de prestar tales servicios por parte de quienes los facturaran.

Es que las pruebas periciales practicadas si bien dan cuenta de las obras en las que participó Riel SRL y los bienes y servicios que pudieron haberse empleado a esos fines, no permiten generar la suficiente convicción acerca de la participación de los proveedores cuyos servicios facturados fueron objetados por la autoridad fiscal.

A ello, en línea con lo que se viene afirmando, agréguese que el resguardo de los deberes formales en lo que a la contabilidad y emisión de las facturas respecta, en sí, no bastan para echar por tierra la objeción fiscal.

Así las cosas, con la salvedad efectuada en torno al señor Sapper, tal como resolviera la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación, en el entendimiento del Tribunal, examinados los antecedentes

del caso, según la regla de la sana crítica (conf. arg. artículo 386 del CPCCN), la prueba rendida por la autoridad administrativa actuante generó una duda suficientemente fundada en torno a la real prestación de los servicios facturados por el señor Báez, Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada, Molino La Jangada SRL y Riego y Piscinas SRL, ante la cual, según se explicara, la defensa seguida por Riel SRL resultó inocua.

Al punto, recuérdese que, por aplicación de las pautas resultantes del artículo 386 del CPCCN, los jueces formarán su convicción ponderando las pruebas producidas y que estimen adecuadas para la resolución del conflicto, examinándolas detenidamente con un criterio lógico jurídico, y asignándoles su valor de acuerdo con las reglas de la sana crítica y las máximas de la experiencia (conf. esta Sala, en autos 5853/2013 *"Compañía Procesadora de Carnes SA y otro c/EN - AFIP - DGI s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 22/3/2018; entre otros).

A todo evento, se deja sentado que la solución que se propicia resulta consistente y armónica con la pauta jurisprudencial seguida por esta Sala a efectos de evaluar causas análogas a la presente; siendo que, en el caso, la solución que se proyecta responde a las probanzas del caso, dando el debido alcance a los resultados de la fiscalización actuante.

Es que en el caso concreto, el cuestionamiento a los créditos fiscales insinuados por la contribuyente, no se ha sustentado en una mera impugnación de aspectos formales de las operaciones, sino en la concreta demostración a través de los elementos aportados (por vía de la actividad fiscalizadora), de aquéllos extremos demostrativos de relevantes y serias inconsistencias en la situación de los proveedores, que precisamente, justifican el ajuste practicado.

Lo dicho, sumado a la falta de agravio de Riel SRL en torno a los conceptos no vinculados a la actividad, lleva a revocar -en parte- la resolución de la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación, lo que, en definitiva, importa confirmar el ajuste fiscal vinculado al crédito fiscal resultante de los servicios reflejados en las facturas de los proveedores Báez, Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada, Molino La Jangada SRL y Riego y Piscinas SRL, así como a los conceptos no

vinculados a la actividad, y su revocación en lo que respecta al ajuste fiscal asociado al crédito fiscal resultante de los servicios facturados por el proveedor señor Sapper; esto último por falta de fundamentación suficiente.

XIV.- Por lo hasta aquí expuesto, corresponde admitir parcialmente el recurso intentado por Riel SRL; lo que importa revocar -en parte- el pronunciamiento dictado por la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación y, por consiguiente, adecuar el ajuste fiscal resultante de la resolución DV RPOS 90/2013, que luce procedente únicamente con asiento en los créditos fiscales vinculados a los servicios provenientes del señor Báez, Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada, Molino La Jangada SRL y Riego y Piscinas SRL, incluidos en sus declaraciones juradas concernientes al IVA por los períodos fiscales 3/2008 a 2/2010, así como a los conceptos no relacionados con la actividad desarrollada.

XV.- Finalmente, la debida adecuación de la distribución de las costas al resultado final del proceso, dando plena vigencia al principio general rector en la materia, a efectos de reflejar el resultado final del proceso, determina que las vinculadas tanto a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como por ante esta instancia judicial, relativas al cuestionamiento de la resolución DV RPOS 90/2013, queden en un 90% a cargo de Riel SRL y en el restante 10% a cargo del Fisco Nacional (conf. artículos 68, 71 y 279, ambos del CPCCN y artículo 184 de la ley 11.683).

En este aspecto del decisorio, en respuesta al pedido subsidiario del recurrente tendiente a que las costas corrieran por su orden, sin perjuicio de que se acaba de explicar y decidir, recuérdese que la sola creencia subjetiva del litigante de la razón probable para efectuar un planteo, no es por sí suficiente para eximir del pago de las costas al perdidoso, pues es indudable que todo aquél que somete una cuestión a los tribunales de justicia, lo hace porque cree tener razón de su parte, más ello no le exime del pago de los gastos del contrario si el resultado del juicio no le es favorable (conf. esta Sala, en autos 33.089/2023 “*LDC Argentina SA (TF 34.376-A) c/DGA s/recurso directo de organismo*

externo”, resol. del 18/10/2024 y su cita; entre otros); lo que basta para desestimar lo así solicitado.

XVI.- Atento lo resuelto precedentemente, deviene inoficioso pronunciarse respecto de los recursos intentados contra el auto regulatorio; debiendo adecuarse los honorarios a lo aquí decidido.

En consecuencia, el Tribunal **RESUELVE**:

1°) admitir parcialmente el recurso intentado por Riel SRL, revocar en parte el pronunciamiento del 23/6/2023 y, en consecuencia, la adecuación del alcance de la resolución DV RPOS 90/2013, ello conforme lo dispuesto en el Considerando XIV de la presente;

2°) adecuar la distribución de las costas relativas a la actuación desplegada ante el Tribunal Fiscal de la Nación y fijar las correspondientes a esta instancia judicial, ello conforme lo dispuesto en el Considerando XV de la presente; y

3°) declarar inoficioso pronunciarse respecto del recurso intentado contra el auto regulatorio, debiendo adecuarse los honorarios a lo aquí decidido.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, gírese a la instancia de origen.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 08/08/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38988061#455799905#20250807221614515