30865/2019 LAVRAS SRL (TF 37703-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 3 de agosto de 2023.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar las resoluciones apeladas mediante las cuales la Administración Federal de Ingresos Públicos- Dirección General Impositiva (AFIP-DGI) determinó de oficio las obligaciones fiscales de la firma Lavras S.R.L. en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado, liquidó los intereses resarcitorios y aplicó sanciones de multa, que redujo en su graduación al mínimo legal.

Impuso las costas a la firma recurrente, "salvo en la proporción en que se reducen las multas aspecto en el que se imponen por su orden" (fs. 847/858).

II. Para decidir así, expuso diversos fundamentos:

1. En relación al ajuste que se practicó en el impuesto al valor agregado, por el cómputo de facturas apócrifas:

i. Efectuó una reseña de los proveedores impugnados, a saber:

a. Mosca Sergio Rodolfo y Mosca Mercedes Olga SH: no registra habilitación para la emisión de comprobantes, el domicilio fiscal declarado era "inexistente - desconocido", la actividad declarada ante la AFIP-DGI (industria manufactureras n.c.p.) no estaba relacionada con el detalle de la factura emitida a su nombre.

b. Mohr Eduardo Emilio: según el padrón único de contribuyentes falleció el 26 de agosto de 2008 y las facturas impugnadas fueron emitidas con posterioridad a esa fecha.

Los funcionarios actuantes labraron un acta el 15/10/2010 dejando constancia de que en el domicilio fiscal declarado por el proveedor no lo conocían y de que "en los locales comerciales ubicados en dicha calle no se desarrollaba la actividad de carpintería metálica".

También concurrieron al domicilio fiscal alternativo declarado por el contribuyente y se constató que coincidía con el "estudio contable del Cr. Silvio BLANCH, quien confeccionó todos los Estados Contables pertenencientes a LAVRAS S.R.L. [...]" éste último manifestó que Eduardo MOHR "[e]n algún momento fue cliente del estudio contable, como no se domiciliaba en la zona de Caleta Olivia, se le permitió declarar el domicilio del estudio para la recepción de documentación impositiva [...]".

En la factura impugnada por la fiscalización (que obraba a fs. 15 del cuerpo anexo VII) se consignó un concepto -"alquiler de Toyota Hilux 4*2 mes"- que no coincidía con las actividades declaradas por Eduardo MOHR. "Por otra parte, según consta en el recibo de pago aportado por LAVRAS S.R.L., dicha factura fue cancelada en efectivo el 03/10/2009, y se consigna el nombre de 'MOHR EDUARDO EMIL' [...]" quien a esa fecha ya había fallecido.

c. El Nuevo Corralón S.R.L.: los funcionarios actuantes constataron que las facturas observadas no habían sido registradas por el proveedor "en el libro IVA Ventas correspondiente a los períodos fiscales 03/01/2009 y 05/01/2009" y éste último informó que no había realizado operaciones con la firma recurrente.

Asimismo, de la consulta a la base "eFisco CITI Ventas" surgía que las facturas impugnadas no habían sido informadas a esa base.

En relación con las facturas tipo "A" emitidas "el 29/10/2007 a nombre de RUSCONI ALDO FLAVIO RUSCONI OSCAR MARCELO. Según consta en los comprobantes, [...] fueron canceladas en efectivo. No obstante ello, la contribuyente informó [...] que las mismas se encontraban pendientes de pago [...]".

d. Crifa S.R.L.: informó que no realizó ninguna operación de venta con la firma Lavras S.R.L. y que "la factura tipo "A" Nº [...] fue emitida el 28/11/2008 a nombre de Tinerello, Mario por el importe total de $ 236,30".

"[L]a inspección fiscal constató operaciones carentes de documentación respaldatoria. En el período 09/2008, en el Libro IVA Compras, se constató el registro de una operación la cual obedecería a una supuesta compra a HJ Motor Argentina [...] la cual careció de documentación respaldatoria, por tal motivo se impugnó ese crédito fiscal y la deducción del gasto".

ii. En relación con la prueba que la firma recurrente produjo a efectos de acreditar la realidad de esas operaciones consideró que:

-El peritaje contable y el peritaje técnico, no acreditaban la existencia de las operaciones impugnadas.

-Los testimonios no permitían desvirtuar los elementos recabados por la fiscalización pues la misma "posee un valor probatorio acotado".

-La firma HJ Motor Argentina SA contestó que la factura estaba registrada en el libro subdiario de IVA ventas pero no acompañó el comprobante que respaldaba sus dichos.

-La prueba informativa dirigida a la Municipalidad de Caleta Olivia no pudo producirse a pesar de las sucesivas reiteraciones al oficio diligenciado, y, por tanto, no acreditó "que en todos los casos se trató de bienes adquiridos por la recurrente y afectados a su actividad de construcción y de parquización, mantenimiento y conservación de espacios verdes contratados por la Municipalidad de Caleta Olivia".

iii. Desde esa perspectiva, estimó que la firma recurrente no probó "la adquisición de los bienes y/o servicios a los proveedores cuestionados ni que los mismos no hubieran estado en su poder o que no hubieran efectivamente sido incorporados a su patrimonio con anterioridad".

2. El ajuste en el impuesto a las ganancias por la impugnación a la deducción que efectuó la firma en los términos del entonces artículo 87 de la ley del impuesto a las ganancias (reglamentado por el entonces artículo 142 del decreto reglamentario) debía ser confirmado.

En efecto, las actas de asamblea ordinaria nº 6 y nº 7 (de fecha 26/07/2008 y 11/06/2009, respectivamente) exhibían que la firma recurrente no asignó los honorarios en forma individual.

Asimismo, la compulsa de los asientos del libro diario correspondiente a los ejercicios fiscales 2008 y 2009 evidenció que ese pago se registró en la cuenta "Honorarios Socio Gerente" como realizado en efectivo y asignado en forma global.

Tampoco surgía de los respectivos estados contables "la inclusión de saldos de cuentas particulares de socios en los rubros del Activo o Pasivo".

3. El ajuste en el impuesto al valor agregado que se generó por las diferencias que los funcionarios actuantes detectaron entre el crédito fiscal registrado en los libros contables y el que se hallaba exteriorizado en las declaraciones juradas también debía ser confirmado, en tanto carecía de documentación respaldatoria.

4. En relación con el ajuste por las contribuciones patronales que se computaron como crédito fiscal (conf. decreto 814/2001):

Puntualizó que los funcionarios actuantes verificaron que en los períodos fiscales 06/2009 a 02/2010 la firma contribuyente presentó las declaraciones juradas relativas a los recursos de la seguridad social con la reducción de las contribuciones prevista en función del empleo de trabajadores beneficiarios del Programa Jefes de Hogar (artículo 6 de la ley 25.877).

Precisó que dicho beneficio tuvo vigencia desde el 19 de marzo de 2004 hasta el 24 de diciembre de 2008, momento en el cual se derogó el artículo 6 de la ley 25.877; por tanto, la declaración de la nómina salarial con alícuotas de contribuciones patronales reducidas implicó el incumplimiento del artículo 4 del decreto 814/2001.

Desde esa perspectiva, consideró que el crédito fiscal había sido correctamente impugnado.

5. La impugnación en el impuesto a las ganancias de la deducción de "los importes expuestos en rubro 'Recupero Crédito Fiscal Dto. 814' (Otros Ingresos) del Estado de Resultados de los ejercicios cerrados el 31/03/2008 y 31/03/2009" debía ser confirmada.

6. El ajuste en el impuesto al valor agregado en función del cómputo en exceso de créditos fiscales (períodos fiscales 11/2008 y 12/2008) por la compra de rodados debía ser confirmado en tanto se tomaron importes que superaban el límite establecido por el artículo 12, inciso 'a' punto 1 de la ley de IVA.

7. La consulta a la base eFisco Automotores exhibió que la firma contribuyente poseyó desde el 09/10/2007 la titularidad de un automovil PEUGEOT Sedan 4 puertas - patente CYH718.

La valuación del automóvil al 31 de diciembre de 2007 era de $21.500 según lo consignado en el anexo 1 de la resolución general 2418/2008.

Toda vez que la firma contribuyente no justificó el origen de los fondos con los que había adquirido dicho bien, el ajuste en función de la presunción establecida en el artículo 18, inciso 'f' de la ley 11.683 fue correcto.

8. Los intereses resarcitorios debían ser confirmados, pues constituían una indemnización debida al Fisco Nacional como resarcimiento por la mora en que incurrió la firma contribuyente.

9. Habida cuenta de la forma en que quedó probado el elemento objetivo de la infracción aplicada y que la firma recurrente no demostró la falta del elemento intencional ni ofreció prueba conducente para demostrar la falta de dolo en su conducta, corresponde confirmar el encuadramiento efectuado por el Fisco Nacional con relación a la conducta endilgada.

III. La firma Lavras S.R.L. interpuso recurso de apelación (fs. 859) y expresó agravios que fueron replicados por la AFIP-DGI (ver fs. 869/880 y 889/896).

Sostuvo las siguientes críticas:

i. "[E]l a quo formuló un análisis sesgado compartimentado del plexo probatorio reunido en la causa [...] haciendo hincapié en contingencias definitivamente extrañas a la esfera de incumbencia de mi parte".

ii. "No se trató de acreditar 'simplemente' [...] a partir de facturas sino que se ofreció y produjo prueba que desvirtuaron las arbitrarias conclusiones del ente fiscal".

iii. "Las dudas de las que dice haber sido presa el TFN bien pudo aventarlas con la aplicación del art. 164 de la ley 11.683 disponiendo las medidas que considerase menester".

iv. "Los recaudos exigidos por el art. 142 del decreto reglamentario de la ley... adolecen de un ritualismo jurídico formal exagerado que no puede prevalecer sobre el art. 80 de esta última ley, habida cuenta la superior jerarquía normativa de la ley del gravamen por sobre las normas secundarias".

v. "[S]ostengo que el ajuste resulta improcedente [en el impuesto a las ganancias] ya que el 'Recupero Dto. 814/2001'" se trata de un gasto necesario para obtener renta y, en consecuencia, deducible con arreglo al art. 80 de la ley del tributo.

vi. "En segundo término, y en lo atinente al IVA correspondiente a los períodos fiscales 06/2009 a 02/2010, hago propios los fundamentos expuestos por el Dr. Magallón en su voto en minoría".

vii. En relación con "la impugnación del crédito fiscal en el IVA y de la deducción integra -como gastos y amortizaciones- en el impuesto a las ganancias de los rodados [...]" sostiene que la prestación del servicio de parquización y mantenimiento de espacios verdes adjudicados a Lavras SRL exigían el uso de varios rodados y que la impugnación del ente fiscal incurrió en un formalismo ritual exagerado.

viii. La liquidación de los intereses es improcedente dado que para que se configure la mora es necesario que se haya verificado un elemento subjetivo dirigido a no cumplir con la obligación tributaria.

ix. Las sanciones de multa deben ser revocadas pues no estaba acreditado en autos el despliegue de una maniobra ardidosa por parte de la firma actora.

IV. Esta cámara, por sus diversas salas, ha dicho invariablemente que no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de las circunstancias fácticas de la causa, dado los límites del recurso que prevé el artículo 86, inciso 'b', de la ley 11.683, a menos que se pruebe que aquel tribunal haya incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causas "*ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI" y "Junquera, Marta Aurora*", pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa "*Ambulancias Privadas Argentinas SA*", pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa "*Banco de Italia y Río de La Plata SA*", pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996, y Sala V, causas "*Devez, Manuel Rodolfo*" y "*Del Buono, Jorge*", pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente).

Desde esa perspectiva, debe confirmarse el ajuste en el impuesto al valor agregado originado en el cómputo de crédito fiscal con los proveedores reseñados en el considerando II, punto 1.

Resulta claro que el Fisco Nacional no ponderó exclusivamente el incumplimiento de los deberes fiscales de los proveedores para efectuar el ajuste fiscal. Sobre la base de las tareas de fiscalización, reunió indicios serios que le permitieron aseverar que los proveedores carecían de la estructura necesaria para realizar las operaciones impugnadas.

Debe recordarse -en un sentido contrario al que propone la parte actora en sus agravios- que no basta la mera formalidad de la tenencia de comprobantes sino que éstos deben reflejar la realidad económica de los actos que respaldan, dado que sólo de la fe que merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos (artículo 33 de la ley 11.683; esta sala, causas " *Ingenieros & CIA SA*" y "*Nidera SA- TF 33469-I*", pronunciamientos del 23 de diciembre de 2019 y del 11 de febrero de 2022).

Ciertamente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que "a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley del IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley del IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes (confr. causa CSJ 685/2013 (49-F) /CSI 'Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/ DGI', sentencia del 10 de marzo de 2015) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013 (49-A) 'ADM Argentina S.A. c/ EN - AFIP - DGI - Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/ Dirección General Impositiva', fallada en la misma fecha), extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como surge de lo antes expuesto, el tributo cuyo reintegro pretende la actora, no proviene de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas" (causa, "*Molinos Río de la Plata SA c/ENAFIP-DGI Resol. 68/10 (GC) y otros s/DGI*", pronunciamiento del 25 de agosto de 2015).

V. El alegado "ritualismo formal" que sostiene la firma actora con relación al artículo 142 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias en cuanto exigía que "[e]l monto deducible que se determine con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, se imputará al ejercicio por el que se paguen los honorarios o sumas acordadas si, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente a ese ejercicio, dichos honorarios o sumas acordadas hubieran sido asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o reunión de socios o por el directorio u órgano ejecutivo [...]", no ha sido acompañado ni de una línea argumentativa ni de una actividad probatoria idónea para demostrarla, por lo que el planteo debe ser desestimado.

Por tanto, debe confirmarse la impugnación efectuada por la AFIP-DGI en tanto la firma contribuyente efectuó deducciones en los términos del artículo 87 del impuesto a las ganancias que no cumplieron

con el decreto reglamentario, es decir, que no se asignaron a sus beneficiarios en forma individual.

VI. Respecto de la deducción del concepto 'Recupero Dto. 814/2001" que fue impugnada por el Fisco Nacional debe señalarse que la firma recurrente no demostró, como expresa en su memorial, que aquél haya comportado un gasto necesario para obtener renta y, en consecuencia, deducible con arreglo al artículo 80 de la ley del impuesto a las ganancias, de manera que la sentencia también debe ser confirmada en este punto.

VII. Corresponde examinar la impugnación del cómputo del crédito fiscal (períodos fiscales 06/2009 a 02/2010) que la firma recurrente efectuó en función del decreto 814/2001.

Como acertadamente señala el voto en disidencia del pronunciamiento recurrido la objeción del Fisco Nacional se apoyó en dos consideraciones: 1. La firma contribuyente hizo uso de los beneficios establecidos en el artículo 6 de la ley 25.877 (que permitían reducir las contribuciones de la seguridad social) luego de la derogación de esa norma; y 2. La firma recurrente incumplió algunos "requisitos inherentes al régimen de cómputo del importe de contribuciones abonadas como crédito fiscal".

Los agravios deben ser admitidos.

En efecto:

1. Por un lado, es claro el texto del artículo 6 de la ley 25.877 en tanto establecía que: "El cese del presente régimen de promoción no afectará su goce por parte de las empresas a las que se les hubiera acordado, respecto de los trabajadores incorporados durante su vigencia". Por ende, si se tiene en cuenta que el Fisco no controvirtió que la reducción de la contribución patronal estuvo vinculada con diversos trabajadores incorporados a la planta de personal de la empresa, es claro que el criterio exteriorizado como una de las razones para efectuar el ajuste no puede ser mantenido.

2. Por otro lado, no es correcto afirmar que "la declaración de la nómina salarial con alícuotas de contribuciones patronales reducidas, implicó el incumplimiento del artículo 4 del decreto 814/2001" ya que la AFIP-DGI asevera que la firma actora redujo la base de sus contribuciones patronales, pero ello no significa ni importa la alteración de las alícuotas establecidas en el artículo 4 de dicho decreto sino solamente la reducción de su base.

VIII. "[L]a impugnación del crédito fiscal en el IVA y de la deducción integra -como gastos y amortizaciones- en el impuesto a las ganancias de los rodados [...]" debe ser mantenida puesto que la parte actora no controvierte los fundamentos fácticos y normativos que dieron sustento a ese ajuste.

IX. Corresponde confirmar los intereses resarcitorios liquidados en las resoluciones impugnadas, en tanto se ajustan al artículo 37 de la ley 11.683 en los términos del precedente de la Corte Suprema "*Ika Renault*" (Fallos 304:205).

X. Si se tiene en cuenta la forma en que quedó probado el elemento objetivo de la infracción aplicada y que la firma recurrente no demostró la falta del elemento intencional ni ofreció prueba conducente para demostrar la falta de dolo en su conducta, corresponde confirmar el encuadramiento realizado por el Fisco Nacional con relación a la conducta endilgada.

XI. Las costas del proceso deben ser impuestas a la firma actora en tanto resulta vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE:** 1. Confirmar el pronunciamiento apelado, con excepción de lo que se decide en el considerando VII; 2. Imponer las costas a la firma actora.

Fecha de firma: 03/08/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#33713954#375026638#20230803092110906

30865/2019 LAVRAS SRL (TF 37703-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal.

Se hace constar que la jueza Clara María do Pico no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).

Fecha de firma: 03/08/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#33713954#375026638#20230803092110906