Informe firma conjunta

Número: IF-2021-120662514-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 13 de Diciembre de 2021

Referencia: SENTENCIA - Expte. N° 35.565.-I caratulado “COSTAMAGNA S.A. s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado”.

En Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. N° 35.565.-I caratulado “COSTAMAGNA S.A. s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 2/12vta. Costamagna S.A. interpone recursos de apelación contra las Resoluciones N° 160/11 DO (DV RRR2) y N° 161/11 DO (DV RRR2), ambas de fecha 2 de noviembre de 2011 dictadas por la Jefa (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario II de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por las que se determinó su obligación impositiva en el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 08/06 a 12/07 y en el Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2006 y 2007 con más intereses resarcitorios. Asimismo se aplicó una multa equivalente a tres veces el Impuesto al Valor Agregado omitido en los períodos fiscales 10/07 y 12/07 según los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) y se dejó en suspenso la aplicación de sanción por los períodos fiscales 10/06, 11/06, 07/07 y 09/07 en conformidad con el art. 20 de la ley N° 24.769. Por último, también se aplicó una multa equivalente al 70% del Impuesto a las Ganancias omitido en el período fiscal 2006 en los términos del art. 45 de la ley de procedimiento fiscal.

Indica que el cargo en discusión comprende las operaciones de compra a los proveedores Dennehy Agroservicios S.A., Argenplay S.A., Del Pinar S.R.L., Inversiones El Ceibo S.R.L., Jemelau S.R.L. y Orieansa S.R.L., respecto de las que el ente fiscal consideró que no fueron fehacientemente probadas, por lo que procedió a impugnarlas.

Critica que solo se cuestionen las operaciones de compra del cereal y no las de venta, por lo que señala que si se admiten las ventas necesariamente tiene que haber realizado compras, al no ser productora de granos, por lo que acusa de arbitrario el proceder fiscal.

Se agravia de que se coloque a su cargo el control de los proveedores observados en la base Apoc, cuando el grano fue efectivamente recibido y entregado, lo que se verifica con las cartas de porte.

Cuestiona que en un primer momento los proveedores se encontraban capacitados para operar al contar con la inscripción pertinente y luego fueron observados e incluidos en la Base Apoc, lo que es desconocido para cualquier contribuyente, el que además carece de las herramientas para verificar la capacidad de los proveedores con los que contrata, a diferencia del Fisco Nacional.

Explica la operatoria realizada y afirma que se desconocieron las constancias documentales aportadas que demuestran la realidad de las operaciones.

En el caso del Impuesto a las Ganancias apunta que no se ha tenido en cuenta un costo presunto. Asimismo, expone que existen retenciones realizadas y depositadas a nombre de los proveedores, por lo que en su caso peticiona que le sean reintegradas o aplicadas como pago a cuenta.

Por último ofrece prueba documental, informativa, pericial contable y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia citada pide que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 124/162vta. el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos deducidos en autos.

Alega que con motivo de la fiscalización se detectaron irregularidades e inconsistencias por montos provenientes de facturas de distintos proveedores, que se encontraban incluidos en la Base Apoc y llevaron a concluir que no se trataba de operaciones efectivamente realizadas. Por otro lado, precisa que además se verificó el cómputo en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias de una deducción que infringe lo normado en el art. 88 inc. d) de la ley N° 20.628 (texto oportunamente vigente).

Cuestiona que la recurrente desarrolle su defensa en torno a la validez formal de los comprobantes cuestionados y que reitere las consideraciones vertidas al contestar la vista en sede administrativa.

Resalta que se constataron una serie de indicios graves y precisos que llevan a presentar un cuadro de serios reparos sobre la validez de las facturas y la existencia de las operaciones cuestionadas al carecer los proveedores de capacidad operativa suficiente para llevarlas a cabo.

Hace saber la situación que se presenta con cada uno de los proveedores y advierte que fue la actora quien realizó operaciones marginales que intentó volcar al circuito formal con la utilización de las facturas al solo efecto de disminuir la carga fiscal.

Se opone a la aplicación de la llamada “teoría de las correcciones simétricas” al no darse los extremos requeridos.

Pide que se confirmen los intereses resarcitorios reclamados al no esgrimirse agravio alguno al respecto y haber sido calculados en conformidad con el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

En cuanto a las multas remarca que tampoco dedujo planteo alguno, por lo que al configurarse los elementos que hacen a su aplicación, pide que sean ratificadas.

Por lo expuesto, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia que cita, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 173/175vta. se dictó sentencia haciendo lugar a la excepción de incompetencia parcial opuesta por

el ente fiscal respecto de la Resolución N° 161/11, la que comprendía el Impuesto a las Ganancias, continuando la causa con relación a la resolución determinativa del Impuesto al Valor Agregado.

Que a fs. 188 se dio por decaída la prueba pericial contable y se hizo lugar a la prueba informativa, la que fue agregada a fs. 203/396 y 397/402vta. de autos, por lo que a fs. 410 se dispuso la clausura del período de instrucción.

A fs. 416 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”. A fs. 424/427 obran los alegatos presentados por el Fisco Nacional, sin que la recurrente haya hecho uso de tal derecho.

Finalmente por IF-2021-116211827-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos para sentencia.

IV.- Que la recurrente se encuentra inscripta en la actividad principal de “venta al por mayor en comisión o consignación de cereales” y en las secundarias de “venta al por mayor de semillas”, “servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados N.C.P.” y “operaciones de intermediación de ganado en pie”.

Que en las presentes actuaciones el personal fiscalizador procedió a verificar las operaciones de compra de granos registradas con los proveedores Dennehy Agroservicios S.A., Argenplay S.A., Del Pinar S.R.L., Inversiones El Ceibo S.R.L., Jemelau S.R.L. y Orieansa S.R.L., respecto de los que se detectaron distintas inconsistencias, a saber: se encontraban incluidos en la base de facturación apócrifa al tratarse de sujetos sin capacidad económica o catalogados como usinas de facturas apócrifas al no poseer capacidad operativa para perfeccionar las operaciones involucradas, no tenían campos propios y/o arrendados o si había contratos de arrendamiento no poseían fecha cierta ni firmas certificadas o los arrendadores no registraban inmueble alguno a su nombre. También se constató que no tenían bienes registrables que denoten riesgo empresario, personal en relación de dependencia o acorde a su supuesto volumen comercial, se encontraron irregularidades en relación a los domicilios declarados, los transportistas negaron el transporte o no indicaron como cargadores a los proveedores, no se practicaron las retenciones del IVA y realizaron en defecto las del Impuesto a las Ganancias.

A ello se agregó que las circularizaciones emitidas a los proveedores no fueron respondidas y también se demostró que, a pesar de lo dicho por la recurrente en las operaciones no había intervenido ningún corredor como intermediario.

En lo que hace a la cancelación de las operaciones se indicó que la apelante no informó cómo canceló las cuentas comerciales que arrojaban montos adeudados o créditos a su favor, lo que no pudo ser constatado con los resúmenes bancarios, sin brindar mayores explicaciones al respecto.

Ante los elementos colectados se concluyó que las firmas mencionadas presentaban imposibilidad fáctica debido a la ausencia de capacidad operativa para proveer los granos, por lo cual se impugnaron los créditos fiscales computados.

De esta manera el ajuste se practicó sobre base cierta con apoyo en la contabilidad, en la documental aportada y en la información recolectada por el personal actuante y la recabada de terceros y de las bases de datos del organismo fiscal.

V.- Que cabe establecer si la Resolución N° 160/11 se ajusta a derecho, considerando los agravios planteados junto con las distintas constancias documentales incorporadas a la causa.

Que la recurrente sostiene en su defensa que las operaciones se encontraban debidamente documentadas en razón de contar con los comprobantes respectivos, las cartas de porte, los Formularios F. 1116/C y F. 1116/B, todo lo cual cumplía con las formalidades requeridas y agrega que los proveedores poseían autorización de la AFIP para operar y estaban inscriptos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, por lo que considera que no se encontraba a su cargo el deber de constatar el cumplimiento que un proveedor daba a sus obligaciones fiscales cuando ella operó de acuerdo a las normas del mercado de granos.

Que durante la etapa de fiscalización aportó la documentación arriba mencionada referida a las operaciones cuestionadas, haciendo especial hincapié en las cartas de porte, sobre las que el organismo fiscal objetó que había concertado compromisos de ventas de cereales y oleaginosas con varias firmas exportadoras e industrias del rubro en forma previa a las fechas de las cartas que intenta relacionar con las compras que aquí se cuestionan, por lo que resulta atendible este argumento fiscal en el sentido de que no resulta lógico que haya concertado tales compromisos sin conocer a quién le compraría los granos y si los proveedores tendrían la capacidad comercial requerida para cumplir.

Que a ello cabe agregar que no sólo es necesario el cumplimiento de los recaudos formales sino que además es necesaria la consumación del aspecto material de la operación, debido a que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c/ DGI”, del 21 de agosto de 2013).

Que de las actuaciones administrativas se desprende que el Fisco Nacional realizó una ardua tarea investigativa en orden a la situación particular de cada uno de los proveedores, por lo que sobre su defensa referida a la falta de inclusión de los mismos en la Base Apoc al tiempo de las operaciones, cabe precisar que la circunstancia de que un proveedor no se encuentre incluido en dicha base de datos no implica que posea capacidad operativa para operar debido a que la sola inclusión no constituye por sí misma el motivo del cuestionamiento de la validez de las operaciones, sino que a ello se agregan las restantes constataciones efectuadas, que ya fueron enumeradas y deben ser rebatidas mediante prueba concluyente. Lo que no ha sucedido en autos debido a que la prueba informativa versa sobre cuestiones que no logran conmover la postura fiscal al no rebatir las irregularidades detectadas por la inspección o reconstruir el circuito de pago, lo que también fue controvertido.

Que los argumentos de la recurrente se refieren a aspectos formales, al hacer referencia únicamente a las facturas, las cartas de porte, Formularios F. 1116/C y F. 1116/B y a la inclusión en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, extremos que por sí solos no logran demostrar la realidad de las operaciones negociables contenidas en dicha facturación, al no acreditar que las adquisiciones de bienes -granos- hayan sido reales y efectuadas a los proveedores cuestionados en autos.

Que por lo tanto, conforme se asentó en la resolución bajo análisis no logró avalar en forma fidedigna la relación económica existente con los proveedores, resultando contundentes los elementos colectados por la inspección para demostrar que mediante la documentación puesta a disposición se pretendió ocultar operaciones de compras marginales de granos usando productores ficticios, al carecer éstos de capacidad operativa acorde a las transacciones.

Que resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI” del 10 de marzo de 2015, al sostener: "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación

apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles...". Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó".

VI.- Que ello así, la actividad probatoria desplegada no resulta suficiente para acreditar la existencia de las operaciones de compra con los proveedores, ya que si bien la recurrente intentó acercar constancias, éstas no sustentan la materialidad de las transacciones, lo que evidencia la ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar la postura fiscal.

Que en ese sentido deviene aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que al no obrar en autos constancias que permitan tener por acreditada la veracidad del vínculo con las firmas proveedoras en orden a permitir el cómputo del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, se debe confirmar el ajuste practicado.

VII.- Que en subsidio, la recurrente peticionó que se aplique la teoría de las correcciones simétricas al existir retenciones practicadas a nombre de los supuestos proveedores, por lo que pide sean reintegradas o aplicadas como pago a cuenta.

Que dicho planteo no puede prosperar al no verificarse sus supuestos en el presente caso.

VIII.- Que resta referirse a la multa aplicada en el Impuesto al Valor Agregado con sustento en los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que al analizar la figura del art. 46 y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, “Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI” del 12/12/2013 y “Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI” del 08/04/2014).

Que las presunciones previstas en el art. 47 de la norma fiscal admiten prueba en contrario, correspondiendo al recurrente probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Que el análisis de las circunstancias de hecho y prueba efectuado en los Considerandos V y VI, ponen de resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta de la aquí recurrente en dicha figura infraccional, consistentes en la presentación de declaraciones juradas engañosas, sin que existan elementos que justiquen apartarse del encuadre dado por el Juez Administrativo.

IX.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados, cabe señalar que han sido liquidados conforme con lo dispuesto en el art. 37 de la ley de procedimiento fiscal, sin que la recurrente haya expuesto agravios, por lo que corresponde disponer la confirmación de los mismos.

X.- Por lo expuesto, voto por confirmar la Resolución N° 160/11 en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que en lo sustancial adhiero a lo expresado el Vocal instructor, en tanto resuelve confirmar la determinación de IVA por la impugnación de la operatoria con los supuestos proveedores Dennehy Agroservicios S.A.; Argenplay S.A.; Del Pinar S.R.L; Inversiones del Ceibo S.R.L.; Jemelau S.R.L; y Qriansa S.R.L.

Ello así, considero conveniente efectuar algunas precisiones adicionales.

No puede soslayarse que respecto de los proveedores investigados el Fisco puso en evidencia una serie de irregularidades que se presentaron de forma reiterada resaltando esencialmente la falta de capacidad operativa, patrimonial, económica y/o financiera de los mismos, situaciones que no puede calificarse como de meros incumplimientos formales de terceros (cfr. Sala I de la Alzada, in re “Las Tres Mulitas”, sentencia del 9 de diciembre de 2015). Ello así, la incapacidad atribuida a los proveedores impide considerarlos como generadores genuinos del crédito fiscal, extremos que no fueron desvirtuados por la actora por la prueba producida (cfr. criterio de la CSJN in re: “Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI Resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 25 de septiembre de 2015).Cabe destacar, la mera consulta que dice la actora haber realizado a los datos que surgen de la página web del organismo, esto es si estaban incluidos en la Base Apoc, no valida por sí solo que los bienes facturados por los proveedores cuestionados hayan existido en realidad.

Que por su parte, de ningún modo han quedado acreditadas las operaciones cuestionadas, por cuanto tampoco fehacientemente probado el circuito económico del pago, (cfr. Sala IV de la Alzada in re “Tecnobra S.A.”, sentencia del 15 de abril de 2014, que confirma el criterio de esta juzgadora plasmado en el decisorio de fecha 17 de septiembre de 2012), resaltando necesariamente que se dio por decaído el derecho a producir la pericia contable por la propia negligencia de la recurrente (vide fs. 188 punto 1°).

Que este Tribunal tiene dicho que "no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación...” (cfr. Forestal Futaleufú S.A. sentencia del 21/05/1993), y el hecho de que los comprobantes en apariencia y/o extrínsecamente parecieran correctas, no implica que las operaciones que ellas reflejan hayan sido efectivamente realizadas (cfr. CNACAF, Sala IV, sentencia del 18/2/2014, “CBC Asociados SRL”).

Que el Cimero Tribunal se ha expresado in re "Ferretti, Félix Eduardo" (sentencia del 10 de marzo de 2015) respecto a la procedencia del cómputo del crédito fiscal "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles ...".

Que finalmente, en cuanto al planteo subsidiario por el cómputo de retenciones, corresponde destacar que tal como surge del acto apelado no sólo existieron inconsistencia invocadas por el Fisco en cuanto al cumplimiento de resoluciones vigentes al respecto (fs. 81) sino que además como -ya se dijo- se dio por decaída la pericia contable, todo lo cual torna carente de asidero el planteo realizado.

Que conforme lo expuesto, la actora no ha logrado acreditar que sus presuntos proveedores hayan sido efectivamente quienes efectuaron las operaciones adjudicadas, por lo que cabe concluir que los agravios expuestos en el recurso, al no encontrar respaldo en probanza idónea y fehaciente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el Fisco Nacional (cfr. doctrina del fallo de la CSJN, “Feretti, Félix Eduardo” ya citado y criterio de esta juzgadora in re “Cagnoli S.A. s/recurso de apelación”, Sala “C”, sentencia del 23 de noviembre de 2015, en la cual la suscripta intervino como Vocal Subrogante de la Vocalía de la 8va Nominación, confirmado por la Sala IV de la Alzada el 24 de noviembre de 2016).

En tal sentido cabe concluir que nadie puede invocar el derecho a computar un beneficio tributario sobre la base de documentación que presenta las inconsistencias y/o irregularidades aquí detectadas, máxime si tal pretendido beneficio se relaciona con el cómputo de crédito fiscal que se presenta justificado en una causa cuya real existencia no ha sido debidamente acreditada (criterio de esta juzgadora in re “Numen Insight S.A. s/recurso de apelación”, sentencia del 10 de agosto de 2017, entre otros).

Como consecuencia de lo expresado, corresponde confirmar el ajuste efectuado en el acto determinativo del IVA.

II.- Respecto de los intereses liquidados, teniendo en cuenta su naturaleza resarcitoria y el criterio restrictivo para su exención que impera en la materia fiscal (cfr. Fallos: 323:1315); corresponde confirmar su procedencia y el cálculo efectuado en el acto determinativo apelado.

III.- Que resta referirse a la multa aplicada ello en los términos de los arts. 46 y 47 inciso b), graduada en tres veces el gravamen ajustado

Cabe señalar que en el caso concreto, el Fisco tuvo en consideración los datos brindados por la propia recurrente sobre la supuesta operatoria celebrada con los proveedores cuestionados y luego, a través de las atribuciones conferidas por los arts. 33 y 35 de la ley de rito, colectó la información necesaria de dichas empresas para sustentar la evaluación de la situación de la recurrente en cuanto al cumplimiento de sus deberes fiscales, no advirtiéndose irregularidad o arbitrariedad alguna en tal labor, ni sustentándose el ajuste sobre presunciones que impliquen aplicar la jurisprudencia invocada en el recurso.

Que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014).

Por su parte, el artículo 47 de ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”).

En esta línea, estimo pertinente traer a colación lo expuesto por la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al resolver la causa “Italiano, Antonio Alberto”, con fecha 12/02/2008, donde (voto del Dr. Alemany) se expuso que “En el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley

23314... En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Asimismo, en dicho precedente se expuso (voto del Dr. Morán) que “En lo que respecta a la causa "Montenegro", si bien al momento de acaecer el hecho imponible ya habían sido reincorporadas al texto de la ley 11683 las presunciones del citado artículo (conf. art. 19, L. 23314 - ADLA XLVI-B-1124-), no corresponde efectuar una aplicación mecánica del criterio allí expuesto. Siendo ésta una cuestión relacionada con el ámbito de la prueba, no puede ser ordenada con el carácter de un mandato ineludible. La fuerza vinculante de una presunción queda siempre al buen juicio del órgano que se encuentra en situación de aplicarla; de modo que podría optar por hacerlo siempre que entienda preservados los derechos fundamentales involucrados en el proceso” , para luego agregar que “...ello no puede interpretarse como una prohibición absoluta de aplicar las presunciones de dolo previstas en el citado artículo 47, en la medida en que éstas resulten intrínsecamente razonables, y se encuentren acreditados los hechos que determinan su aplicación. Que, en un sentido acorde, esta Sala tiene dicho que la intención defraudatoria -indemostrable en cuanto estado psicológico condicionante de la voluntad del sujeto- "sólo puede evidenciarse mediante datos objetivos o manifestaciones externas que la pongan de manifiesto, que resultan ser aquellas a las que la ley atribuye ese significado..." ["Las Pirguas SRL (TF 24.592-I) c/DGI" – 31/8/2007]”. En igual sentido la Sala IV de la Alzada in re "Yuviet SA c/Dirección Gral. Impositiva" – 9/6/2005

Sentado ello, del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales.

En el acto apelado, se invocó el art. 47 inc. b) de la ley 11.683, el cual presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando en los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

En contraposición a lo sostenido por la recurrente, el Fisco ha demostrado a través de elementos de prueba asertivos y contundentes que la Costamagna S.A. realizó maniobras tendientes a engañar y falsear la realidad de los hechos –cómputo de crédito fiscal derivado de operaciones impugnadas- lo cual de no mediar actividad fiscalizadora no hubieran sido descubiertas, no existiendo prueba en contrario de la cual pueda inferirse que haya existido error excusable.

En definitiva, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa a la sanción o reducción de graduación, corresponde su confirmación.

IV.- Por lo expuesto corresponde, confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Martín.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar la Resolución N° 160/11 en todas sus partes, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 5.000 (pesos cinco mil) por la representación procesal y de $ 8.000 (pesos ocho mil) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta lo resuelto mediante sentencia dictada a fs. 173/175vta., en conformidad con las pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432.

3) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 20.482 (pesos veinte mil cuatrocientos ochenta y dos) por la representación procesal y de $ 51.206 (pesos cincuenta y un mil doscientos seis) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en las dos primeras etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432.

4) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 33.197 (pesos treinta y tres mil ciento noventa y siete), equivalente a 5,39 (cinco con 39/100) UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $ 82.993 (pesos ochenta y dos mil novecientos noventa y tres), equivalente a 13,47 (trece con 47/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la tercera etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, y 51 de la ley 27.423, la Acordada N° 21/21 (01/10/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

6) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.10 14:18:41 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 12:43:05 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 12:49:46 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 12:49:47 -03:00