Informe firma conjunta

Número: IF-2021-86412793-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 14 de Septiembre de 2021

Referencia: Voc. XI Expte. Nro. 30.570-I (y su acum. 30.571-I). “Fleita, Lilian Beatriz". Sentencia. ”-

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación)**,** para dictar sentencia en el Expediente **Nº 30.570-I (y su acumulado N° 30.571-I),** caratulado: **“Fleita, Lilian Beatriz s/ apelación,**

La Dra. O’Donnell dijo:

I. La Sra. Lilian Beatriz Fleita interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 309/07 y 310/07, emitidas el 31 de octubre de 2007 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Resistencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se determinaron de oficio sus obligaciones en el impuesto al valor agregado, por los períodos fiscales enero a diciembre de 2004, intimándose el ingreso de $ 97.062,35, y se aplica una multa de defraudación de $291.187,05, y en el impuesto a las ganancias y a las salidas no documentadas, por el período fiscal 2004, por $122.782,99 Y $ 164.720,08, en ambos casos, más intereses resarcitorios (art. 37, ley), respectivamente.

En este último acto, además, se difiere el juzgamiento de la conducta infraccional según lo previsto en el art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

Cabe ya decir que aunque la recurrente sostiene que impugna la Resolución N° 310/07 *en su integralidad,* los agravios que se formulan en sus presentaciones se dirigen a cuestionar únicamente respecto a la intimación a ingresar el impuesto a las salidas no documentadas, por lo que en lo restante deben considerarse firmes y consentidos. En efecto, no existe allí fundamento alguno que se dirija a cuestionar la pretensión fiscal en el impuesto a las ganancias notificado en la misma Resolución, requisito ineludible para que este Tribunal pueda analizar sobre la procedencia del Recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 166 de la ley 11.683.

Aclara en forma previa la Sra. Fleita que su actividad es desde hace años la compraventa de chatarra, no la venta al por menor de antigüedades, como manifiesta la jueza administrativa en las Resoluciones.

Explica también que la fiscalización impugnó los créditos fiscales de las operaciones con los proveedores Elvio

Rubén Segovia y Pedro Raúl Sánchez, considerándolos apócrifos.

Opone, en primer término, la nulidad de las Resoluciones sosteniendo que la jueza administrativa supone que estaba obligada a conocer con quien contrataba, obligación que no surgía de la ley. Aclara que en la compra y venta de chatarra tenía la necesidad de contratar con personas que eran acopiadores pero también humildes recolectores que utilizan carros a tracción a sangre que consiguen la chatarra como medio de subsistencia.

Alega que las únicas obligaciones que debía asumir eran que el vendedor estuviera inscripto y compulsar su inclusión en la Base E-Fisco, o, en su caso, solicitarle constancia actualizada, además de constatar la documentación y que ésta cumpliera con los requisitos de la normativa vigente.

Funda también la nulidad de los actos recurridos en el uso del principio de la realidad económica, al entender que el Fisco Nacional sólo los interpreta en su propio beneficio. Agrega que este principio debe ser utilizado con máximo cuidado para no caer en falsas interpretaciones, arbitrariedades y en excesos.

Respecto del impuesto a las salidas no documentadas, dice que una documentación falsa no necesariamente implica una salida de dinero y que al no existir pagos no puede aplicarse este tributo porque la salida de dinero nunca existió, transcribiendo análisis doctrinarios y jurisprudenciales que avalarían su postura. En definitiva, sostiene que aplicar este instituto a los supuestos de documentación ficticia o apócrifa sería extender el objeto del tributo a supuestos no previstos en el texto positivo, representando una peligrosa aplicación analógica en el ámbito tributario de dudosa constitucionalidad.

Aporta prueba documental, solicita la producción de prueba informativa y pericial contable, y solicita que se revoquen las Resoluciones, con expresa imposición de costas.

II. A fs. 91/94 y 202/207 el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos interpuestos, solicitando se rechacen y, consecuentemente, que se confirmen sus actos en todas sus partes, también con costas.

III.- A fs. 108 obra el auto de apertura de la causa a prueba en el que se dispone no hacer lugar a la prueba informativa dirigida a los dos proveedores cuestionados por inconducente; a fs. 115, se hace lugar a la prueba pericial contable, pero a fs. 250 se dio por decaído el derecho a producirla ante la inactividad de la Sra. Fleita.

IV. A fs. 255 se hace saber a las partes la integración de la Sala y se elevan los autos a su conocimiento y; por último, a fs. 258 quedan en estado para dictar sentencia, dejándose constancia que para el dictado del presente acto procesal se ha tenido en particular consideración lo dispuesto mediante Acta Acuerdo Plenario del 16/3/21 que obra como Anexo en la RESOL-2021-13-APN-TFN #MEC.

V. Corresponde expedirse, en primer término, sobre la defensa de nulidad opuesta por la recurrente que debe ser rechazada porque las dos razones en que funda el planteo, esto es la inexistencia de ley que obligara a conocer a sus proveedores y los alcances en la aplicación del principio de realidad económica son en rigor de verdad agravios que corresponden al análisis de la decisión sobre el fondo o la legitimidad de las determinaciones de oficio. Ello, sin costas en razón de no haberse planteado ni tratado como de previo y especial pronunciamiento –*Fallos* 336:70-.

VI. Corresponde decidir entonces si las Resoluciones recurridas en esta instancia se ajustan a derecho.

Surge de los Considerandos de dichos actos que en el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a la Sra. Lilian Beatriz Fleita, cuya actividad principal declarada era la de "venta al por menor deantigüedades", y como

actividad secundaria la de "Transporte automotor de cargas", según las constancias de inscripción expedidas a la fecha de los períodos fiscales que aquí importan, se detectaron irregularidades con las operaciones celebradas con los siguientes proveedores:

a) **Segovia, Elvio Rubén**: estaba inscripto para el ejercicio de múltiples actividades -construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales; servicios de transporte de mercaderías a granel; venta al por mayor de productos intermedios; desperdicios; desechos metálicos; servicios de transporte de animales; venta al por mayor de ladrillos; cemento, cal; arena; mármol; materiales para la construcción; servicios de almacenamiento y depósito y venta al por mayor de productos de madera excepto muebles- no pudo ser localizado en su domicilio fiscal, ni comercial; presentó las declaraciones juradas de IVA de los períodos 01/04 a 12/04 con el crédito fiscal mayor al débito fiscal y no presentó declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y del impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2004, estaba incluido en la Base APOC como Usina.

b) **Sánchez, Pedro Raúl:** estaba inscripto para el ejercicio de múltiples actividades -servicio de cosecha mecánica, demolición y voladura de edificios y de sus partes; venta al por mayor de productos intermedios. desperdicios y desechos; servicios de labranza, siembra, transplante y cuidados culturales, venta al por mayor de ladrillos, cemento, cal, arena, mármol y materiales para la construcción; construcción, reforma y reparación de edificios residenciales; alquiler de equipo de construcción o demolición dotado de operarios; servicios de transporte de animales y venta al por mayor de pieles y cueros curtidos y salados-; no pudo ser localizado en su domicilio fiscal; presentó las declaraciones juradas de IVA de los períodos fiscales 1/04 a 12/04 sin débitos, ni créditos y no presentó otras declaraciones juradas; y fue incorporado en la Base APOC como proveedor sin capacidad económica.

La fiscalización también dejó constancia que ninguno de los proveedores había declarado las operaciones facturadas a la recurrente, que los domicilios declarados correspondían a barrios de casas humildes y que la letra usada para confeccionar las facturas era la misma.

Frente a tales objeciones, y contrariamente a lo que la recurrente sostiene en su recurso, era a ella a la que le correspondía probar la real existencia de las operaciones con dichos proveedores porque así se encuentra diseñado el proceso en la ley de procedimiento tributario, corolario del régimen de autodeclaración de la obligación tributaria que rige en el orden nacional, por lo que deben analizarse los agravios y merituarse la prueba ofrecida y/o rendida con tal propósito.

Respecto de los ajustes practicados en el impuesto al valor agregado, 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 gravamen 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 el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "En 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 así que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto de los vendedores de los bienes y/o prestadores de los servicios, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, ya que la Sra. Fleita no ha logrado acreditar con las escasas pruebas rendidas en la instancia previa que los proveedores impugnados hayan sido realmente los que le han vendido la chatarra que da cuenta los comprobantes generadores del crédito fiscal.

Por otro lado, surge también de los Considerandos de las Resoluciones que en prueba pericial contable producida en sede administrativa por el experto por ella designado, se informó que ambos proveedores *"…al momento de perfeccionarse los negocios jurídicos celebrados con la contribuyente Fleita, Lilián Beatriz y que motivaran los consecuentes créditos fiscales luego impugnados- se encontraban incorporados en la Base de Datos del Fisco e-apoc"*, lo cual deja sus agravios huérfanos de la fuerza que ella misma predica en su presentación ante esta instancia.

En efecto, es ella la que afirma que su única obligación era asegurarse que los proveedores estuvieran inscriptos en el impuesto al valor agregado y "*…observar el registro via Internet que tiene el ente recaudador -base de datos- -base E Fisco, o, en el caso, cumplimentar tal exigencia con una constancia actualizada que le otorga el mismo vendedor al momento de la operación…"*, es decir, verificar su condición de contribuyentes regulares en las bases de la Administración Tributaria a la fecha en que iba a operar con los mismos.

Se advierte así que los resultados de la prueba pericial contable por ella rendida en la instancia administrativa previa le fueron adversos, ya que arrojaron que contrató con proveedores anómalos. No se trata entonces, como sostiene en sus recursos, que actuara *" …como agente de la SIDE, CIA, la ex KGB o el MOSSAD, para conocer vida y obra de cada sujeto y/o contribuyente con el que potencialmente vaya a realizar una operación"*, sino que explicara por qué contrató con sujetos que tenían irregularidades, que eran de público conocimiento, y que probara, en todo caso, que a pesar de ello, realizó efectivamente las operaciones con los mismos recibiendo de ellos, no de otros proveedores, la mercadería que dice haber adquirido.

Y si es cierto que el mismo experto contable manifiesta en su informe que *"…resulta de los comprobantes de los proveedores Segovia, Elvio Rubén y Sánchez, Pedro Raúl cumplen con los requisitos legales vigentes*", eso no es lo que estaba en discusión, ni lo que daba sustento a la impugnación de las compras. Es que, una vez más, 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 21.8.2013, entre otras.

Así, debe concluirse en que son insuficientes los elementos probatorios incorporados en la instancia administrativa para demostrar que las adquisiciones fueron efectuadas a los proveedores impugnados, sin que tampoco ante esta instancia se hayan aportado ni ofrecido nuevos, ya que la recurrente en su recurso ofreció una prueba informativa dirigida a los Sres. Segovia y Sánchez -los proveedores que no fueron localizados por la fiscalización- a fin de que remitieran copias autenticadas de las facturas impugnadas, la cual fue rechazada por inconducente, y una pericial contable, cuyos puntos de pericia únicamente se referían a la intimación de pago del impuesto a las salidas no documentadas y que se dio por decaída por no haberse instado su producción. De cualquier modo, ninguna de las pruebas ofrecidas, tenían por finalidad demostrar la real existencia de las operaciones, por lo que corresponde confirmar la Resolución N° 309/07, tanto en cuanto al capital, como lo intereses intimados en ella, con costas.

Respecto a la intimación a pagar el impuesto a las salidas no documentadas, en su recurso la Sra. Fleita se limita a negar la existencia de la erogación pero no lo prueba. A ello cabe agregar, que ante la fiscalización, según da cuenta el Acta del 22.3.2007, manifestó que las facturas de los proveedores habían sido canceladas en efectivo, contradicción que en esta instancia no explica y que es suficiente para confirmar la pretensión fiscal si se tiene en cuenta lo resuelto en relación a los ajustes en el impuesto al valor agregado y su falta de agravios respecto de los ajustes en el impuesto a las ganancias por las mismas operaciones, cuyos efectos a esta altura es difícil deslindar, máxime teniendo en consideración lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Fallos* 323:3376

y 326:2987, entre muchos otros, en los que se dijo que el impuesto regulado en el art. 37 de la ley del impuesto a as ganancias no solamente corresponde cuando no hay comprobantes sino cuando los existentes carecen de sinceridad, es decir, son apócrifos.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 309/07 y 310/07, tanto en cuanto al capital como a los intereses intimados -sobre los cuales, además, la recurrente no ha formulado agravios específicos-, con costas.

VII. Por último, respecto de la sanción de defraudación aplicada en la Resolución N° 309/07 con sustento en los arts. 46 y 47 inc. b) y d) de la ley 11.683, si bien la recurrente tampoco ha formulado agravios en su recurso, debido a su carácter penal, corresponde expedirse sobre su procedencia.

La multa debe ser también confirmada porque ha quedado acreditado que la Sra. Fleitas simuló operaciones de compra de chatarra con proveedores que, además, a la fecha en la que contrató con ellos, eran anómalos, sin que hubiera rendido ninguna prueba tendiente a exculpar su responsabilidad o, al menos, atenuar la misma, mediante la recalificación de su conducta.

Por ello, se confirma en este aspecto también la Resolución N° 310/07, con costas.

VIII. Por lo expuesto, se confirman las Resoluciones Nros. 309/07 y 310/07 en todas sus partes, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra. Gómez dijo:

Que Adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar las Resoluciones Nros. 309/07 y 310/07 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 $ 13.102, por la representación procesal, y de $ 32.754 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por cada uno de los profesionales intervinientes en autos en la primera etapa y segunda etapa del Expediente N° 30.570-I, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 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 $ 13.066, por la representación procesal, y de $ 32.665 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por cada uno de los profesionales intervinientes en autos en la primera etapa y segunda etapa del Expediente N° 30.571-I, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

4°) Regular los honorarios del Contador Público Luis Alfredo Picarel en la suma de $ 2.000, los que quedan a cargo de la recurrente, por la aceptación del cargo de perito designado a propuesta del Fisco Nacional teniendo para ello en consideración las pautas establecidas por el decreto ley 16.638/57.

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

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.14 12:39:20 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.14 12:44:04 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.14 13:36:13 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.14 13:36:14 -03:00