República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Informe firma conjunta

Número: IF-2021-91325424-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 27 de Septiembre de 2021

Referencia: SENTENCIA Expediente Electrónico EX-2019-91491269- -APN-SGAI#TFN

En la fecha 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 EX-2019-91491269- -APN-SGAI#TFN caratulado “CORDOBA STELLA MARIS s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado”

El Dr. Martin dijo:

I.- Que con IF-2019-91489781-APN-SGAI#TFN Stella Maris Córdoba interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 48/2019 de fecha 17 de septiembre de 2019, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Tucumán de la A.F.I.P. - Dirección General Impositiva, por la cual se determinó su obligación impositiva en el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 9/2015 a 10/2016 y 6/2017 a 7/2017 con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente a tres veces el monto del impuesto omitido en los períodos mencionados en los términos de los arts. 46 y 47 incs. a) y b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Opone como de previo y especial pronunciamiento la excepción de nulidad al sostener que la resolución no posee fundamento en los presupuestos de hecho determinados por la ley de procedimiento administrativo, en razón de no haberse cumplido con las pautas previstas en el art. 1 inc. f) de dicha norma, lo que apunta impidió el adecuado ejercicio de su derecho de defensa al emitirse una determinación de oficio parcial y sobre base presunta. Concluye en que el acto recurrido carece de sustento y motivación.

Afirma que las conclusiones a las que se arriba son contrarias a lo que surge de la realidad económica de los negocios que lleva adelante, lo que condujo a la impugnación de proveedores por carencia de capacidad económica, cuando al momento de la operación y emisión de las facturas no estaban en la Base Apoc.

Expone la situación que se presenta con relación a los proveedores cuestionados, Caliva Marcos Alejandro y Prados Marta del Carmen para advertir que ambos poseían capacidad operativa para realizar las operaciones facturadas, agraviándose del rechazo de las probanzas.

Sostiene que también devienen improcedentes los intereses resarcitorios calculados e intimados.

Pone de resalto que posee una conducta fiscal intachable y que cumplió durante el procedimiento con sus deberes de colaboración sin obstaculizar las facultades de verificación y fiscalización del organismo.

Sobre la multa aplicada, afirma que en ningún momento existió intención de engañar al fisco, lo que se demuestra por el hecho de que la AFIP practicó la determinación de oficio sobre las declaraciones juradas confeccionadas, con la documentación aportada y en plena concordancia con lo volcado en sus libros contables.

Manifiesta que no procede la sanción endilgada al no verificarse los elementos objetivos y subjetivos de la infracción imputada, resultando insuficiente la mera invocación de las presunciones del art. 47, toda vez que en virtud del principio de inocencia, la prueba del fraude y del dolo le correspondía al Fisco.

Insiste con su planteo de nulidad al expresar que debe declararse la nulidad de todo lo actuado, debido a que la resolución que decide instruir el sumario contiene vicios que sirven de fundamento suficiente para decretarla, ya que la decisión de instruirlo se encuentra viciada, al no hacer ninguna mención de los elementos que hacen a su culpabilidad y mucho menos sobre el dolo imputado, lo que entiende afecta el estado constitucional de inocencia. Hace mención de la doctrina emanada de la causa “Mazza Generoso y Mazza Alberto”.

Agrega que aplicó de forma absolutamente razonable y con buena fe la legislación vigente, por lo que de surgir del proceso determinativo que los ha aplicado incorrectamente, ello demuestra que se ha incurrido en un error de derecho que excluye su culpabilidad.

Por último, ofrece prueba documental, informativa, testimonial y pericial contable y por los argumentos expuestos y la jurisprudencia citada pide que se revoque la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que IF-2020-08037821-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Rechaza la nulidad pretendida con sustento en que la resolución brindó un detalle suficientemente fundado de las inconsistencias de los proveedores y se fundó en las circunstancias de hecho y derecho aplicable, en razón de haber motivos para que reciban la calificación de no confiables y concluir en que carecían de capacidad operativa, económica y financiera para prestar los servicios de cosecha de citrus facturados.

Manifiesta que la falta de acuerdo con el ajuste no implica que se haya vulnerado el derecho de defensa, cuando la recurrente presentó oportunamente su descargo y ofreció la prueba que considero pertinente. Por lo cual, advierte que no hay vicio alguno en el acto y pide el rechazo de la nulidad, con costas.

Hace saber que de la fiscalización desarrollada surgieron operaciones realizadas con sujetos considerados no confiables: Caliva, Marcos Alejandro; Prados, Marta del Carmen y Pizzia, Horacio Alberto, en el caso de éste último se presentó declaración jurada rectificativa.

Aduce que las constataciones efectuadas permitieron concluir que se trataba de facturación apócrifa y que el hecho imponible no se verificó respecto de quien obra en las facturas al tratarse de actos simulados.

Considera que se trata de una cuestión de hecho y prueba, por lo que remite a los elementos recolectados por la auditoría fiscal y los antecedentes que constan en la causa, en razón de que además los agravios desarrollados

resultan coincidentes con los abordados en la resolución recurrida.

Resalta que la calificación de sujeto no confiable sin capacidad económica surge de la evaluación y análisis de una serie de elementos, como ser: escasos movimientos bancarios, cómputo de crédito fiscal apócrifo, entre otros que llevan al convencimiento de que el sujeto no realizó las operaciones comerciales.

Aclara que no se objetó la prestación del servicio de cosecha, necesarios para la actividad de la recurrente, sino que hayan sido prestados por los proveedores Caliva, Marcos Alejandro y Prados, Marta del Carmen, al constatarse indicios ciertos, precisos y concordantes que demuestran su falta de capacidad operativa.

Con relación a los intereses resarcitorios exigidos, afirma que fueron calculados en conformidad con el art. 37 de la ley de procedimiento fiscal, sin que se exija para su aplicación la demostración de dolo o culpa debido a que buscan reparar el daño patrimonial ocasionado.

Sobre la multa aplicada, resalta que se perjudicó al Fisco mediante la ocultación maliciosa al consignar datos inexactos que no reflejaban su situación impositiva real, lo que tipifica la conducta descripta por la figura infraccional aplicada.

Por último, por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia citada, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución apelada en todas sus partes, con costas, y hace reserva del caso federal.

III.- Que mediante PV-2021-10802813-APN-VOCXII#TFN se hizo lugar a la oposición del Fisco Nacional con relación a la prueba informativa y testimonial y se hizo lugar a la producción de la prueba pericial contable, la que fue presentada en fecha 6/5/2021.

Que con PV-2021-48325873-APN-VOCXII#TFN se declaró cerrado el período de instrucción.

Que mediante PV-2021-56103693-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”, luego con IF-2021-57021449-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para alegar, encontrándose agregados los alegatos producidos por la recurrente con IF-2021-62569070-APN-DTD#JGM y los del Fisco Nacional en IF-2021-61938424-APN-DTD#JGM.

Por último, con IF-2021-86437485-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos para sentencia.

IV.- Que en primer lugar corresponde considerar el planteo de nulidad articulado.

Que los argumentos expuestos resultan ser reiteración de los ya sostenidos en sede administrativa, sin perjucio de lo cual cabe mencionar que el acto recurrido ha sido dictado en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), estimando el Juez Administrativo las circunstancias de hecho y derecho que sustentan el mismo, sin que se encuentre afectada la validez del procedimiento ni lesionado el derecho de defensa de la actora.

Que tampoco el acto recurrido ha sido dictado sobre base presunta como alega la Sra. Córdoba sino sobre base cierta al haberse tomado en cuenta la documentación respaldatoria y registros contables aportados, lo que fue complementado con la información obtenida de las manifestaciones de los propios proveedores, de las circularizaciones cursadas y la obrante en la base del ente fiscal.

Que la defensa intentada constituye una discrepancia con el criterio fiscal seguido para el dictado de la resolución apelada en autos, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo en debate.

Por lo expuesto, cabe concluir que la nulidad invocada no es procedente, correspondiendo su rechazo, con costas, en atención a que mediante PV-2020-11584749-APN-VOCXII#TFN se difirió su tratamiento junto con el fondo.

V.- Que la recurrente se encuentra inscripta en la actividad principal de “cultivo de frutas cítricas” y en la secundaria de “servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial por integrantes de cuerpos de dirección excepto las anónimas” y reviste la condición de responsable inscripto en el Impuesto al Valor Agregado.

Que en el marco de la fiscalización se analizaron las operaciones vinculadas al cultivo de frutas cítricas con los proveedores Caliva, Marcos Alejandro; Prados, Marta del Carmen y Pizzia, Horacio Alberto, respecto de quienes se concluyó que carecían de capacidad económica y financiera al revestir la condición de “sujetos no confiables”.

Que la Sra. Córdoba Stella Maris realizó la actividad agrícola en finca propia y explicó al personal fiscalizador que las tareas de laboreo y cultivo las efectúo con personal a su cargo mientras que tercerizó las tareas de cosecha, a lo que agregó que los servicios fueron cancelados con cheques propios y de terceros.

Se deja constancia que la recurrente presentó las declaraciones juradas rectificativas por las operaciones realizadas con el proveedor Pizzia, Horacio Alberto; al receptar el ajuste propuesto por la inspección.

Que con relación a los otros dos proveedores se advirtieron las siguientes inconsistencias:

- Caliva, Marcos Alejandro: aportó facturas por supuestos servicios de cultivos de arándanos que suman cifras millonarias, aseguró que los cheques recibidos los “cambiaba” en la firma Capital Advisors S.A., la que informó que no operó con el Sr. Caliva, presentó facturas y recibos de proveedores sin consignar números de cheques, agregó recibos por contratación de servicios de fletes con otro sujeto no confiable para AFIP, aportó facturas también del proveedor Pizzia, Horacio Alberto y por último se detectaron movimientos bancarios escasos, sin acreditaciones, lo que se corresponde con lo que informó al explicar que los pagos son en efectivo.

Con relación a los medios de pago utilizados para cancelar las operaciones se corroboró que los cheques fueron emitidos por terceros a favor de la recurrente y de las firmas Lapacho Azul S.A. y Agro Nuevo S.A., sin endoso del Sr. Caliva, con excepción de un cheque emitido a nombre de Lapacho Azul S.A., con un último endoso al Sr. Caliva y sin endosos de la recurrente.

- Prados, Marta del Carmen: manifestó que desarrolla la actividad de servicios de mano de obra agrícola pero que la administración y dirección la hace su hijo, el Sr. Caliva y comunicó que tal actividad es desarrollada en forma exclusiva desde hace diez años con la firma Vicente Trápani S.A., a lo que agregó desconocer la cantidad de empleados, que es jubilada y que percibe una pensión. No presentó declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, mientras que en el Impuesto al Valor Agregado las presentadas lo fueron “sin movimientos”.

En lo que hace a los medios de pagos, se constató que se trata de cheques de terceros emitidos a favor de la recurrente, que no fueron endosados por la supuesta proveedora y fueron cobrados por terceras personas.

Por lo cual se concluyó que los proveedores no fueron los efectivos prestadores de los servicios que originaron los créditos fiscales computados al carecer de capacidad económica, financiera y operativa para prestar el servicio de cosecha de citrus, por lo que se procedió a su impugnación.

VI.- Que ello así cabe establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho, considerando los agravios planteados, junto con las distintas probanzas incorporadas a la causa.

Que la recurrente articula su defensa sobre argumentaciones que hacen al procedimiento llevado a cabo por el organismo fiscal para dictar la determinación de oficio, cuando del cotejo de las actuaciones reunidas en la causa se desprende que el Fisco Nacional realizó una ardua tarea investigativa en orden a verificar la situación particular de los proveedores involucrados, para lo cual tuvo en consideración no sólo información obrante en sus bases de datos, sino las manifestaciones de los mismos proveedores y la documentación proporcionada por la aquí recurrente, sin que se observe arbitrariedad en el proceder fiscal.

Que uno de sus principales defensas radica en sostener que al momento de prestar los servicios de cosecha los proveedores no estaban incluidos en la Base Apoc y que luego a través de una acción de amparo, estaban solicitando que se ordene a la AFIP su eliminación de la base APOC. Por lo que, en consonancia con ello mediante IF-2020-78981069-APN-DTD#JGM viene a poner en conocimiento que ambos ya no tienen sus CUIT bloqueadas, las que se encuentran en condiciones de operatividad. Por su parte, el ente fiscal con IF-2020-87781645-APN-DTD#JGM si bien manifiesta que en atención a lo ordenado en la sentencia dictada por Juzgado Federal N° 1 de Tucumán, luego confirmada por la Cámara, procedió a dar la baja de los proveedores de la base de contribuyentes no confiables, afirma que no fue solo la inclusión de aquellos en dicha categoría de contribuyente lo que provocó la impugnación del crédito fiscal computado, sino la comprobada falta de capacidad económica y operativa y las falencias advertidas en el circuito físico de la mercadería y financiero de pagos. A lo que agregó que la resolución judicial se basó únicamente en la falta de un acto administrativo para comunicar la inclusión en la mencionada base, sin expedirse sobre la realidad económica del Sr. Caliva y de la Sra. Prados, ni de su falta de capacidad operativa y financiera para llevar a cabo los supuestos servicios prestados.

Al respecto 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.

VII.- Que ello así se debe considerar la prueba pericial contable agregada mediante presentación del IF-2021-39920243-APN-DTD#JGM. Allí los peritos contables hacen saber que al tratarse de una persona humana no se encuentra obligada a llevar libros pero que han tenido a la vista los Subdiarios de IVA Compras e IVA Ventas. Manifiestan que las facturas de los proveedores se encuentran contabilizadas en el primero de libros mencionados, y que han tenido a disposición los recibos de pago.

En el Anexo II detallan los medios de cancelación de las operaciones (IF-2021-39920387-APN-DTD#JGM) sin aportar datos que contradigan lo afirmado por el personal fiscalizador en cuanto a que los cheques no fueron cobrados por los proveedores.

Por último, en base al análisis efectuado, coinciden en que la recurrente posee flujo de fondos suficiente, pero el profesional por parte del ente fiscal aclara que ello no implica que hayan sido aplicados para cancelar las facturas involucradas en autos.

Que la restante prueba aportada comprende comprobantes, certificados de retenciones del Impuesto a las Ganancias y recibos de pago, es decir referida a aspectos formales, extremos que por sí solos no logran demostrar la realidad de las operaciones negociables contenidas en la facturación, al no acreditar que la prestación del servicio de cosecha haya sido efectuado por los proveedores sindicados.

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).

VIII.- Que lo expresado permite demostrar la falta de capacidad económica y operativa de los proveedores para desarrollar la actividad supuestamente facturada, a lo que se agrega que también se observan irregularidades en la cadena de pagos, debido a que la inspección circularizó a los bancos para obtener copia del anverso y reverso de los cheques involucrados en las operaciones, lo que permitió advertir que los cheques no fueron cobrados por los proveedores al no contar con intervención de los mismos en la cadena de endosos (con excepción de un único cheque endosado por el Sr. Caliva), al haber sido cobrados por la recurrente o por terceros.

Que por lo tanto, de la reseña efectuada se evidencia que no se logró acreditar que los servicios de cosecha de citrus fueron llevados a cabo por los proveedores Caliva, Marcos Alejandro y Prados, Marta del Carmen, al resultar contundentes los indicios que revelan que se pretendió ocultar operaciones marginales mediante la utilización de proveedores ficticios que carecen de capacidad operativa al efecto.

Que todo lo apuntado pone de resalto la insuficiencia de los aspectos probatorios introducidos tanto en la instancia administrativa como ante este Tribunal para permitir el cómputo del crédito fiscal pretendido, por lo que se torna aplicable 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".

Que las circunstancias de autos hacen 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 ello así, resulta adecuado el criterio fiscal para impugnar el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado cuestionado en autos.

IX.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados por el Fisco Nacional, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), por lo que al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), cabe disponer la confirmación de los mismos.

X.- Que resta referirse a la multa equivalente a tres veces el monto del impuesto omitido aplicada con sustento en los arts. 46 y 47 incs. a) y b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que la actora hace mención de la doctrina emanada de la causa “Mazza Generoso y Mazza Alberto” del 06/04/1989 (Fallos 312:447), en la que la Corte Suprema de Justicia sostuvo que las presunciones otorgadas por la

ley para determinar la obligación tributaria, no resultaban aptas para presumir una conducta fraudulenta del contribuyente, criterio que ha sido mantenido en las sentencias dictadas en las causas "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello (TFN 10.582-I) c/DGI" - 31/3/1999, y "Montenegro Hermanos Sociedad Anónima c/Dirección General Impositiva" - 24/8/2000. Sin perjuicio de ello, como ya se hizo notar en autos la determinación de oficio ha sido practicada sobre base cierta y no presunta.

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 a VIII, ponen de resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta en dicha figura infraccional, consistentes en la presentación de declaraciones juradas engañosas, como así también en la graduación adoptada por el Juez administrativo, sin que resulte atendible el planteo al respecto formulado.

XI.- Por lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que comparte en lo sustancial los argumentos expuestos por el Dr. Martín para rechazar la excepción de nulidad articulada, debiéndose imponer las costas a la actora.

II.- 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 Marcos Alejandro Caliva y María del Carmen Prados.

Ello así, considero conveniente efectuar algunas precisiones adicionales.

Que conforme surge de la resolución apelada, el Fisco no objeta los servicios de cosecha, necesarios para la actividad de la contribuyente, sino que hayan sido prestados por los proveedores impugnados, atento señalar su falta de capacidad económica que no fuera rebatida en esta instancia.

Que en cuanto a los medios de pago invocados, se constató que -salvo en un caso- tanto Caliva como Prados no cobraron los valores individualizados, sin que la pericia contable producida haya otorgado elementos para demostrar el circuito económico del pago (IF-2021-39920387-APN-DTD#JGM). A ello debe agregarse, que quedo expuesto en el informe que la actora no lleva libros contables por su explotación unipersonal; habiendo los expertos tenido a la vista solamente hojas correspondientes a los subdiarios IVA Compras e IVA Ventas; y que las operaciones de compra supuestamente realizadas, se encuentran registradas en el subdiario IVA Compras y no se encuentran contabilizadas; sin perjuicio de que se tuvieron a la vista recibos correspondientes; todo lo cual

impide concluir sobre una contabilidad confiable.

A mayor abundamiento y tal cual se consignara en el alegato producido por la representación fiscal (IF-2021-61938424-APN-DTD#JGM), debe destacarse la afirmación del perito propuesto por el organismo recaudador, en tanto trae a colación que más allá de la existencia de fondos suficientes para la recurrente, no se puede presuponer que los mismos han sido aplicados a abonar las facturas citadas, atento no existir un registro contable que permita imputar esos pagos con los recibos señalados, que además se abonaron con cheques de terceros.

Que 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).

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”).

En esta línea si bien no es responsabilidad del contribuyente determinar si la documentación que le aporta el proveedor es o no apócrifa, no obstante ello tiene a su cargo el deber de acreditar que las facturas aportadas responden a operaciones efectivamente realizadas (cfr. CNCAF, Sala V in re “Barrere y Asociados Sociedad de Hecho”, sentencia del 24/06/2005).

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 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.

III.- Que corresponde referirse a los agravios expuestos por la recurrente contra la liquidación de intereses

resarcitorios (Punto VII.c de su recurso).

Que cabe señalar que, de conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, “la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio”. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más las defensas expuestas en este caso (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Cittibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor y que deben ser restrictivamente analizadas -las cuales definitivamente no se presentan en el caso concreto- resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

En tal sentido, debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. “Arcana Orazio” del 03/07/84 y “Marthay, Jorge” del 06/06/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato. A mayor abundamiento, debe precisarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda" (Fallos: 308:283).

Ello así, procede confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

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

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 consiste 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 el caso concreto –según el Fisco- existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas en virtud del art. 47 inc. a),

esto es que: " medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11"; y el inc. b) que establece que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando en los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Asimismo y en virtud de otro de los agravios expuestos por la actora en su recurso contra la inaplicabilidad de multas en base a presunciones, cabe señalar que 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.

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 este caso concreto y en contraposición a lo sostenido por la recurrente, el Fisco ha demostrado a través de elementos de prueba asertivos y contundentes que la Sra. Córdoba ha realizado maniobras tendientes a engañar y

falsear la realidad de los hechos (cómputo impositivo de operaciones inexistentes) 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.

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

La Dra. O'Donnell dijo:

Adhiero al voto del Vocal Instructor, salvo respecto de la imposición de las costas por el planteo de nulidad que se decide en el Punto IV. (Fallos 336:70, "Bolland", Consid 25), ya que si bien fue opuesta como una excepción de previo y especial pronunciamiento fue tratada en la sentencia junto con el fondo.

Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1) Rechazar la nulidad alegada por la actora, con costas.

2) Confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

3) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por lo decidido en el punto 1) precedente en la suma de $ 12.190 (pesos doce mil ciento noventa) equivalente a 2,45 (dos con 45/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria – para la representación procesal y en la suma de $ 30.477 (pesos treinta mil cuatrocientos setenta y siete) equivalente a 6,12 (seis con 12/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria – por el patrocinio letrado, las que quedan a cargo de la recurrente, en conformidad con los lineamientos de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 12/21 (13/07/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

4) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 121.909 (pesos ciento veintiún mil novecientos nueve) equivalente a 24,49 (veinticuatro con 49/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria – y por el patrocinio letrado, la suma de $ 304.772 (pesos trescientos cuatro mil setecientos setenta y dos) equivalente a 61,22 (sesenta y uno 22/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 12/21 (13/07/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

5) Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.24 16:34:21 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.24 17:44:59 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.27 13:41:16 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.27 13:41:17 -03:00