República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-110523704-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 17 de Octubre de 2022

Referencia: Industrial Metalmecanica. Sentencia. 2da. Nominacion

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", la Dra. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y el Dr. Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el expediente N° 36.162-I ***"INDUSTRIAL METALMECANICA S.A. s/apelación",***

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fojas 10/13 se interpone recurso de apelación contra la Resolución AFIP-DGI N°31/2012 de fecha 18/04/2012, por medio de la cual se determinó de oficio, la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto al valor agregado, por los meses de abril a septiembre del 2008, junto con sus intereses resarcitorios. Asimismo, se le aplicó una multa en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley 11683.

En primer lugar, comienza su escrito indicando que le fueron impugnadas las declaraciones juradas de dichos periodos, por considerarse que las operaciones de venta de chatarra no fueron realizadas por el proveedor Allende Jorge Enrique.

Ante ello, invoca que procedió a contestar vista expresando que los comprobantes emitidos por el proveedor eran perfectamente hábiles y no merecían objeción alguna por parte del Fisco.

Sostiene que, en el momento de celebrarse la operación, la misma Administración autorizó la emisión de las mencionadas facturas y a través de la posterior constatación, se pudo apreciar la leyenda *"los datos ingresados coinciden con una autorización otorgada por la A.F.I.P que se encuentra vigente"*.

A su vez, alega que se impugnan las operaciones con el proveedor Allende ya que éste no efectúa actividades relacionadas con la industria metalúrgica.

Sobre el circuito de pago, explica que la aparente diferencia en las firmas en los cheques, alega que éstas debieron ser determinadas a través de un perito calígrafo y no por medio de una mera comparación, pues ello carece de rigor científico.Respecto a las retenciones, expresa que es incompresible e incongruente que el Fisco haya recibido ingresos por parte del recurrente, a cuenta del impuesto a las ganancias del Sr. Allende, si es que se niega la existencia de dichas operaciones.

También indica que, a pesar del descargo, el organismo fiscal se limita a establecer que el proveedor no realiza actividades relacionadas a la metalurgia y que éste es apócrifo.

En relación a la multa, sostiene su improcedencia al plantear que la resolución cuestionada no expresa el medio doloso por el cual fue consumada la maniobra, dado que, según sus dichos, las operaciones cuestionadas efectivamente se realizaron.

Por último, formula la reserva del caso federal y aporta prueba documental.

II.- Que a fojas 23/43 contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirme la resolución recurrida, con imposición de costas. A su vez, introdujo la cuestión federal.-

III.- Que a fojas 46 se elevan los autos a consideración de la Sala "A" y a fojas 47se llaman los autos para dictar sentencia.-

IV. Que sentado lo que antecede, corresponde establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Durante la fiscalización practicada a la recurrente, se constató el cómputo de créditos fiscales provenientes de la documentación de compras y gastos sobre las que no pudo establecerse fehacientemente que correspondieran a las operaciones que aquí se discuten.

Del informe de inspección (vid. fs. 107/111 de los antecedentes administrativos),surgen los motivos por los que se observaron las operaciones con dicho proveedor, Jorge Enrique Allende, a saber:

a) La única actividad que posee el inspeccionado es la de fabricación de artículos de lona y sucedáneos de lona, no realizando ninguna actividad que se relaciones con hierros o chatarra.

b) Al compararse los débitos y créditos que surgen de los registros IVA Compras e IVA Ventas con los declarados en las respectivas DDJJ, se observaron diferencias sustanciales entre lo declarado y lo registrado, siendo lo declarado superior tanto en el débito como el crédito fiscal. Al respecto, el proveedor manifestó que desconoce los montos de débito y crédito fiscal informados en las DDJJ de IVA va que las mismas eran confeccionadas y presentadas por su difunto contador.

c) De las manifestaciones hechas por el Sr. Allende, refiere que: 1) el único punto de venta es el código 0001 y no posee sucursales, siendo él mismo el que encarga los talonarios de facturas; 2) la única actividad que realiza es la fabricación de coberturas de lona para todo tipo de vehículos y toldos; 3) no realiza ningún tipo de actividades relacionadas con servicios metalúrgicos ni posee maquinaria para hacerlo.

d) Por otro lado, aportó denuncia policial donde consta que es dueño del comercio "Lonas Córdoba" y que, a partir de la inspección e investigación que le realizó la AFIP, consta que circulan comprobantes a su nombre

con el membrete "SERVICIOS METALURGICOS" cuyo código es el N°003, que nunca fueron solicitadas por él, y que las facturas código N° 0001 con idéntico membrete son adulteradas, ya que el verdadero nombre de fantasía que figura en sus facturas es "LONAS CORDOBA".

A su vez, tal como también expresó el juez administrativo, se ha constatado que las firmas del Sr. Allende del reverso de los cheques y la denuncia policial no coinciden entre sí, mientras que ésta última sí coincide con las consignadas por él mismo en las actuaciones de fiscalización.

Y por último, se menciona que la imprenta que había elaborado las facturas en cuestión informó que las mismas fueron pedidas por otra persona y retiradas por una distinta a ella, no habiendo sido el Sr. Allende quién las solicitó.

V.- Que de acuerdo con el relato efectuado en autos, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas inconsistencias que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones impugnables.

En atención a lo expuesto, el tema en debate queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

Resulta oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

VI.- Que resulta pertinente destacar que la defensa de la actora consiste - fundamentalmente- en sostener que las operaciones se realizaron, que las facturas son válidas al haber sido autorizadas por la Administración y que no se puede pretender que el contribuyente tenga la tarea de indagar sobre el proveedor a contratar.

Sobre el particular, si bien, de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones el proveedor de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes mencionados, elementos que en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

En esa inteligencia cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re "Vialbo Construcciones S.A.", 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que *"...no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas ... claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al*

Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencia¡ emergente de la causa "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 17/3/02) ... otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas ... y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno ... tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés".

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes destinadas a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales o de gastos, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

VII**.-** Que con relación a las operaciones cuestionadas respecto al proveedor observado, cabe señalar que su impugnación resulta razonablemente efectuada. En efecto, el Fisco Nacional ha demostrado suficientemente que las facturas eran apócrifas, sustentando su pretensión objetiva a través de los hechos externos y razonables relatados en el informe de inspección.

Cabe mencionar que del texto del artículo 12 de la ley de IVA y normas complementarias, resulta necesario a los fines de que se pueda computar el crédito fiscal que - éste sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; - que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; -que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; -que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; -que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; -que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA y -que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

A su vez, en todos los casos, la norma exige que se hubiera perfeccionado el hecho imponible respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios.-

En tal sentido, así lo ha entendido la Alzada in re "Impulsora Metalúrgica M Noroeste S.A" de fecha 8/4/2014.-

Finalmente, es menester traer a colación la importante doctrina sentada por esta Sala, en su otra integración, en numerosos pronunciamientos (vid, por todos "Impulso S.A.", 27/3/98), en la que se sostuvo que "de la de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la "doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal". En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Dicho criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal en las causas "ADM Argentina SA" y "Molinos Rio de la Plata S.A." de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció 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 de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el

perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente".

VIII.- Que corresponde rechazar el planteo efectuado por la recurrente dirigido a obtener la devolución de las retenciones practicadas a los proveedores impugnados. En efecto, el derecho a repetir previsto en la ley procesal confiere legitimidad a los contribuyentes y responsables del gravamen que hubieren soportado el tributo, circunstancia que no se da en la especie, pues la recurrente actuó como agente de retención, ingresando el impuesto de otro (Vid. voto de la suscripta en la causa "Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso Ltda", 24/8/2018 y sus citas).

Cabe reseñar que nuestro Máximo Tribunal abonó esta postura en un reciente pronunciamiento recaído in re "Compañía General de Granos S.A. c/AFIP-DGI", de fecha 11/3/2021 en donde, en lo que aquí interesa, sostuvo: *"... Corresponde también acoger los restantes agravios de la demandada y, en consecuencia, rechazar la demanda, pues este Tribunal ha sostenido con anterioridad que los agentes de retención solo se encuentran autorizados a demandar la repetición de los impuestos regidos por la ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone ha derivado en un perjuicio personal (Fallos: 306:1548; 324:920), y en el caso de autos resulta claro que CAGSA no ha demostrado como correspondía la existencia y acreditación de perjuicio alguno."*

IX. Que con respecto a la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, inc. b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), los agravios de la recurrente se centran en cuestionar el encuadre general de la conducta, que a su criterio, no lograrían acreditar la maniobra dolosa que justifique la sanción aplicable.

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su a ntiju rid icidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, "el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada". Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Ello es así toda vez que "El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad M acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas." (conf. Damarco, Jorge H. (Director) "Tratado Jurisprudencia¡ y Doctrinario", Derecho Tributario.

Régimen Penal Tributario e Infracciones", Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

En cuanto al elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, éste surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba suficiente que demuestre lo contrario.

En esa dirección, los argumentos de la recurrente se dirigen a una defensa dogmática sin aportar elementos de prueba que destruyan el accionar fiscal, dado que se limitan a esgrimir ausencia de conducta dolosa y un accionar espontáneo que en atención a los hechos aquí relatados no resultan suficientes.... (Vid. entre muchos otros, C.N.FED. CONT. ADM., Sala II, "Aerofarma Laboratorios S.A.l.C.", 6/3/14).

X.- Que bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y en atención a los elementos de juicio tenidos en cuenta en los Considerandos precedentes, cabe concluir que se encuentra acreditado en la litis tanto el elemento material como el elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, los que surgen palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario.

Por ende, el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante a tenor de lo dispuesto en los art. 46 y 47 inc. b) de la ley 11683.

En consecuencia, corresponde confirmar la sanción aplicada, que —por otra parte- se advierte ha sido correctamente cuantificada.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada, en todas sus partes. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Que, por lo expuesto, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada, en todas sus partes. Con costas

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 59, tercer párrafo del RPTFN por encontrarse vacante la Vocalía de la Tercera Nominación.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.17 15:52:41 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.17 15:57:49 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.17 15:57:50 -03:00