República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-112190689-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 20 de Octubre de 2022

Referencia: "CKR SERVICIOS Y GESTION SRL s/apelación" Sentencia

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los Vocales de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma. Nominación), Claudio Esteban Luis (Vocal titular de la 8va. Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal titular de la 9na. Nominación), a fin de resolver en el expediente 2019-99183675-APN-SGAI#**TFN "CKR SERVICIOS Y GESTION SRL s/apelación"**

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que mediante RE-2019-99176853-APN-SGAI#TFN la contribuyente CKR Servicios y Gestión S.R.L. interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 30 de septiembre de 2019, suscripta por la Dirección Revisión y Recursos de la Dirección Regional Resistencia de la AFIP-DGI, por la que se determinó de oficio su obligación respecto del impuesto al valor agregado por los períodos 12/2016 a 03/2018, se calculan intereses resarcitorios y se difiere la sustanciación del sumario para la aplicación de multa.

Manifiesta que es nulo el acto apelado por entender que fue insuficiente el accionar y la fundamentación llevada adelante por el organismo recaudador a los fines de proceder a la impugnación de las operaciones realizadas, explicando que los cargos efectuados se basaron únicamente en la supuesta falta de capacidad económica-financiera y la no localización de los proveedores, utilizando un contexto genérico que no se condice con la realidad. Agrega que la determinación dictada es infundada por no basarse en hechos conducentes probados y que se ha omitido considerar su defensa y las pruebas arrimadas. Dice además que no fueron fundamentados con un criterio jurídicamente sustentable los ajustes relacionados con el supuesto diferimiento en el impuesto al valor agregado.

Afirma que las operaciones impugnadas fueron realizadas con contribuyentes inscriptos ante el organismo recaudador en relación con los gastos necesarios y acordes a la actividad por ella desarrollada. Entiende que la inscripción de dichas personas se constituyó a partir de un acto administrativo que goza de presunción de legitimidad; por lo tanto, su parte confió en la seriedad de la evaluación que realizó el ente fiscal a los fines de aceptarlos como clientes. Agrega que dicha confianza fue defraudada al ser ellos impugnados, afectando el principio de la confianza legítima en la administración pública, la que se erige en una suerte de principio de equidad, orientado a proteger a los particulares de modificaciones normativas drásticas que lleven a consecuencias disvaliosas.

Comenta que el principio de protección de la confianza encuentra su razón de ser en el de seguridad jurídica, resultando que el primero de ellos supone que el acto administrativo invalidatorio sólo tenga vigencia para el futuro, debiendo conservarse todas aquellas prestaciones devengadas o pagadas, porque la Administración debe asumir los perjuicios derivados de su inadecuado control, no resultando posible la impugnación de las declaraciones juradas que fueron legalmente realizadas.

Mencionando el art. 14 de la ley de procedimientos administrativos, manifiesta que hubo una deformación de la realidad al momento de dictado el acto lo que lo torna nulo por falta de causa, toda vez que los proveedores que se impugnaron son empresas reales.

Agrega que únicamente por la falta de localización y la inconsistencia o ausencia de las declaraciones juradas, los contribuyentes impugnados fueron catalogados por el Fisco como no confiables, no existiendo manifestación alguna por parte de ellos acerca de las

operaciones realizadas, por lo que entiende que el acto también resulta nulo por falta de motivación.

Señala que la imputación acerca del mecanismo de pago y supuesto diferimiento en el impuesto al valor agregado no parecería ser objeto de resolución en la determinación recurrida, por lo que por esta razón también resulta ser nula. Subsidiariamente, respecto de este ajuste, se agravia de lo estipulado por la inspección actuante al interpretar que ingresaba el impuesto varios meses con posterioridad al momento de configurarse el hecho imponible. Sostiene que surge del contratro agregado a la causa que poseía una relación con la Provincia del Chaco, a través de Ecom-Chaco S.A., por el cual su parte prestaba el servicio de medicina laboral y salud ocupacional, siendo ejecutado regularmente durante el período en trato, consistiendo en el único ingreso que poseía.

Indica que la cláusula cuarta del acuerdo fijaba el modo de pago de la obligación contractual variable que resulta trascendente a los fines de determinar y liquidar el gravamen, y que ella no fue tenida en cuenta por la inspección. Aclara que la "posibilidad de la prestación" y su pago quedaban condicionadas al hecho de que un tercero (Ministerio de Hacienda de la Provincia del Chaco) transfiriera los fondos, por lo que no existía posibilidad de cumplimiento de las obligaciones entre Ecom Chaco S.A. y CKR Servicios y Gestión S.R.L., si ello no acontecía.

Explica que a los fines de obtener la retribución pactada, Ecom Chaco S.A., corroboraba los servicios prestados por su parte mediante la emisión de un certificado que acreditaba el cumplimiento de las obligaciones contractuales, ello, previa transferencia de fondos del Ministerio de Hacienda. Entiende que según las circunstancias previamente descriptas, su parte cumplía en tiempo y forma con sus obligaciones tributarias registrando e ingresando el tributo en el período en que dichas certificaciones eran expedidas y abonadas de conformidad con lo normado por el art. 5 de la ley del gravamen. Aclara que no resulta aplicable el art. 21 del decreto reglamentario de la mencionada ley, en tanto surge expresamente del contrato un plazo de vigencia para la relación obligacional.

Solicita que para el caso de que no se hiciese lugar a sus agravios, se aplique la doctrina de la mora no imputable y el error excusable, con el fin de que se desestimen los intereses reclamados por no existir de su parte culpa o dolo. En tal sentido entiende que para que se configure la mora debe existir un elemento subjetivo de imputabilidad en el retardo del cumplimiento de la obligación, resultando aplicable el art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades cuando prueba que la mora no le es imputable. Respecto del error excusable sostiene que a partir del principio de personalidad de la pena, solicita se considere que ha existido error de derecho con entidad suficiente para eximir a su parte de responsabilidad.

Hace reserva de la cuestión federal.

II.-Que mediante archivo embebido en IF-2020-11487909-APN-DTD#JGM contesta el traslado de ley la representación fiscal. Afirma que el acto administativo atacado cumple con cada uno de los requisitos esenciales establecidos en el art. 7 de la ley 19.549. Indica frente al agravio de falta de causa, que los cargos que fueron desarrollados en el procedimiento han sido identificados precisa e inequívocamente en todos los aspectos que le dieron origen, efectuando una clara y amplia descripción tanto analítica como numérica, de los hechos y del derecho. Con relación al cargo formulado respecto a la falta de motivación manifiesta que la misma está perfectamente descripta en el acto apelado y que cumple con la forma requerida por la normativa.

Explica que la inscripción de los proveedores ante la AFIP no los exime de encontrarse sujetos a facultades de verificación y fiscalización del organismo recaudador.

Agrega que en el caso de autos no se vio vulnerada la garantía del debido proceso adjetivo ni el derecho de defensa de la actora, toda vez que no se verifica que se haya colocado a la parte en un estado de indefensión.

Indica que no concurren las causales de nulidad absoluta contempladas en el art. 14 de la ley 19.549, puesto que no se ha violado ninguna de sus formas, cumpliéndose con todos los requisitos esenciales y sustanciales exigidos por las normas que reglan la sustanciación del procedimiento previsto en el ordenamiento jurídico.

En relación con la procedencia del ajuste relativo a los supuestos proveedores, sostiene que se detectaron diversas irregularidades en operaciones registradas con los mismos, las que detalla. Agrega que la recurrente incumplió con aportar los medios de pago de las supuestas operaciones facturadas. Explica que son pertinentes las impugnaciones de las compras computadas con ellos, por lo cual, concluye que debidamente el juez administrativo las catalogó de apócrifas, no habiendo la contribuyente aportado prueba fehaciente que valide las operaciones en cuestión.

Entiende que la recurrente realizó operaciones marginales y generó facturación apócrifa, intentando luego volcar las registraciones generadas al circuito formal.

Dice que la cuestión consiste en determinar los requisitos necesarios para que una operación resulte procedente, por ende, computable;

que son la existencia de la operación misma -aspecto material- y su correspondiente facturación -aspecto formal-. En base a ello, considera que la impugnación de las operaciones supuestamente efectuadas en cabeza de los proveedores observados y de las facturas en las que se respaldaban han sido adecuadamente ponderadas por la fiscalización, habida cuenta que se ha demostrado acabadamente el carácter de apócrifas de las mismas. Indica que en oportunidad de ejercer su derecho de contradicción, la actora no ha acreditado la veracidad de las operaciones con los proveedores, ni en sede administrativa ni en esta instancia.

Sostiene que frente a la cantidad de irregularidades detectadas de los supuestos proveedores, la recurrente no puede eximirse de responsabilidad por el simple hecho de que estos se encontraban inscriptos en la AFIP. Explica que la facultad de verificación conferida por el art. 35 de la ley 11.683 nunca es ejercida de forma instantánea al momento de la solicitud de inscripción o de autorización de impresión de formularios, toda vez que estos resultan ser trámites informatizados, implicando únicamente controles formales.

Agrega que el mero cumplimiento de los aspectos formales en los comprobantes no prueban que quienes figuran como vendedores hayan sido los verdaderos sujetos de la relación comercial.

Aclara que los agentes fiscalizadores no sustentaron exclusivamente sus conclusiones en el mero hecho de la no localización de los supuestos contribuyentes en sus domicilios fiscales, sino que su tarea consistió en una profunda labor de verificación que bien surge de los antecedentes administrativos.

Niega omisión alguna respecto del tratamiento del mecanismo de pago y supuesto diferimiento del impuesto, toda vez que en la resolución cuestionada se dejó expresa constancia de que la observación surgió del análisis de los certificados aportados por Ecom Chaco S.A. y las registraciones en el libro IVA Ventas, por lo que los argumentos utilizados por la recurrente no bastaron para derribar el cargo en cuestión, lo que provocó que se confirme el ajuste.

Manifiesta que en la prueba pericial contable producida en sede administrativa, el profesional sólo se limita a informar que no cuenta con documentación privada de los contribuyentes observados, sin aportar datos sobre la localización de los proveedores ni declaraciones juradas y sin acompañar nuevos elementos para la resolución de la controversia.

Finalmente considera que es correcta la aplicación de intereses resarcitorios, ya que el responsable no ha dado cumplimiento con las obligaciones a su cargo y no ha acreditado la existencia de mora inculpable o el error excusable en su accionar, que la eximan de lo prescripto por el art. 37 de la ley 11.683.

Cita jurisprudencia y doctrina en apoyo a su postura. Plantea la cuestión federal. Solicita se rechace el recurso interpuesto con expresa condena en costas a la recurrente.

En PV-2022-107136375-APN-VOCVII#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “C”, Finalmente y mediante IF-2022-108538136-APN-VOCVII#TFN se pasan para dictar sentencia.

III.- Que en primer término corresponde expedirse respecto de las nulidades planteadas por la recurrente y en tal sentido, se colige que el abanico de nulidades planteadas tuvieron como objetivo intentar rebatir el criterio de la administración fiscal acerca de los ajustes practicados.

Sin perjuicio de ello, debe destacarse que la resolución apelada contiene los elementos jurídicos formales para declarar su validez, a saber: la normativa legalmente tenida en cuenta para arribar a sus conclusiones, así como los conceptos y montos determinados, también menciona las circunstancias de hecho que la motivan, sin que ello implique prejuzgar sobre la pertinencia o no de los mismos, y se han cumplimentado los procedimientos establecidos, habiéndose posibilitado a la contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar su defensa. En ese sentido, cabe destacar que en sede administrativa se hizo lugar a la prueba peticionada por la contribuyente y que ante este Tribunal dicha parte se limitó a ofrecer los antecedentes administrativos de la causa.

En virtud de las consideraciones efectuadas “supra”, procede rechazar este agravio de la recurrente y toda vez que el mismo no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no puede considerarse de forma autónoma respecto de la nulidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. CSJN, in-re “Colorín IMSSA”, 02/07/2013).

IV.- Que mediante la resolución 144/2019 se determinó de oficio a CKR SERVICIOS Y GESTION SRL el impuesto al valor agregado respecto de los períodos fiscales diciembre de 2016 a marzo de 2018, con más intereses resarcitorios, habiéndose impugnado el débito fiscal en relación con la operatoria de la apelante con Ecom Chaco S.A. y el crédito fiscal por considerar el Fisco que no se logró acreditar la veracidad de las operaciones realizadas con varios proveedores considerados apócrifos.

La recurrente tiene como actividad la de proveer servicios de informática n.c.p. y secundariamente servicios relacionados con la salud humana n.c.p.,, esto es, brinda servicios de salud ocupacional para la Provincia del Chaco efectuando el control de ausentismoe historias

clínicas de empleados provinciales, tales como docentes, policías y empleados públicos, a través de un contrato con Ecom Chaco S.A.

Corresponde entonces, adentrarse al análisis de la procedencia del ajuste en el débito fiscal respecto de las operaciones realizadas con la sociedad Ecom Chaco S.A., y sobre las que se proyectó la imputación mensual sin considerar el momento en que fueron efectivamente abonadas.

Se consigna en la resolución cuestionada que la contribuyente registra y factura los certificados pertinentes cuando los mismos son pagados, difieriéndose así el ingreso del impuesto al valor agregado.

En tal sentido, deviene necesario en primer término referirse a la normativa involucrada en la cuestión traída a decisión. Así, el art. 5 de la ley del gravamen establece que *el hecho imponible se perfecciona: b) En el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios, en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior,.*

Por lo tanto, se establecen dos momentos excluyentes de perfeccionamiento del hecho imponible, a saber, o bien finalizada la ejecución o prestación, o bien cuando se perciba total o parcialmente el precio. Es decir, que ante el acaecimiento de una u otra circunstancia, la que ocurra primero en el tiempo, se generará un débito fiscal para el prestador y en contrapartida, un crédito para el comprador, aplicándose el principio de devengado o el de percibido, según sea el caso.

Sin embargo, el decreto reglamentario en su art. 21 dispone que *"cuando por la modalidad de la prestación no se fije expresamente el momento de su finalización -como en el caso de los llamados "servicios continuos"-, se entenderá que la misma tiene cortes resultantes de la existencia de un período base de facturación mensual, considerándose, a los efectos previstos en el inciso b) del artículo 5 de a ley, que el hecho imponible se perfecciona a la finalización de cada mes calendario".*

Es decir que en el caso de servicios que sean prestados de manera periódica entre dos partes, se aplica a esos hechos imponibles un límite temporal correspondiente a cada mes calendario, siempre y cuando no exista un momento determinado para la finalización de la prestación.

Planteado el marco legal aplicable, cabe hacer mención al acuerdo celebrado entre VDC Internacional S.R.L. y la sociedad Ecom-Chaco S.A., a partir del cual VDC Internacional S.R.L. cedió su posición a CKR Servicios y Gestión S.R.L., la que fuera aprobada por Ecom Chaco S.A. mediante resolución N° 16/17 (ver fs. 5/9, 13/15 y 20/21 del Cpo. Circularizaciones). Se trata de un contrato de prestación de servicios con el objeto de realizar la ejecución de un programa de asistencia, colaboración, relevamiento, informatización y digitalización para la totalidad de la administración pública de la Provincia del Chaco, estableciendo su cláusula quinta -en lo que aquí interesa- que el pago por el servicio prestado se realizará por mes vencido y dentro de los diez días de recibida la factura de VDC Internacional por parte de Ecom y aclarando en el párrafo tercero que Ecom Chaco S.A. realizará los pagos una vez que se acrediten los fondos por parte del Gobierno de la Provincia del Chaco. Por su parte, en la cláusula sexta se fija un plazo de duración del contrato de doce meses contados desde la firma del mismo, con opción de prórroga automática por períodos de igual plazo, previo consentimiento de ambas partes.

Ecom Chaco S.A. aportó las certificaciones de ingresos expedidas a favor de CKR Servicios y Gestión S.R.L. desde diciembre de 2016 a mayo de 2018, copia de las facturas Nos. FP-A/0004/6 y FP-A/0004/7 emitidas por la recurrente, la orden de pago realizada a CKR Servicios y Gestión S.R.L. por dichas transacciones y el recibo de pago en el que se incluye los montos de las mencionadas facturas (ver fs. 23/32, 34/41 y 42/45 del mencionado Cuerpo. Circularizaciones).

Considerando las pruebas colectadas durante el procedimiento de fiscalización, los funcionarios intervinientes concluyeron que la contribuyente de marras registra y factura los certificados expedidos por Ecom Chaco S.A. cuando los mismos son pagados, difiriendo así el pago del impuesto al valor agregado, por lo que procedieron a aplicar el principio de lo devengado a las operaciones involucradas, imputando de forma mensual tales certificados, independientemente del momento en que fueron efectivamente abonados, arrojando un mayor débito fiscal a ingresar tanto para el período 2017 como para el 2018 de $ 3.780.000 y $ 1.890.000, respectivamente.

Por lo tanto, considerando que en esta instancia la recurrente no ofreció ni produjo ninguna prueba tendiente a desvirtuar el ajuste efectuado, ha de analizarse en qué momento queda perfeccionado el hecho imponible y por lo tanto, a qué período fiscal debe ser atribuido.

Así las cosas, del referido contrato surge que el servicio es brindado de forma continúa asignando mensualmente un monto fijo de dinero en contraprestación; así lo aclara la cláusula quinta del contrato al especificar que el pago se realizará a mes vencido y previa entrega de la facturación correspondiente. De ello dan cuenta las certificaciones expedidas por Ecom Chaco S.A. que constatan las efectivas prestaciones realizadas por la recurrente mes a mes durante el período comprendido entre diciembre de 2016 a marzo de 2018.

Que del juego armónico de la normativa involucrada, surge que el hecho imponible queda perfeccionado al final de cada mes calendario, toda vez que al ser un servicio constante de prestación resulta razonable establecer un corte mensual, y así lo entendieron las partes al

momento de celebrar el contrato que las une, más allá de las condiciones pactadas para su pago y el momento en que éste se hace efectivo para la contribuyente.

Siendo ello así, la recurrente confunde el momento de finalización del contrato con el de perfeccionamiento del hecho imponible, que son independientes entre sí en el caso que nos ocupa. El primero de ellos establece un final para la relación contractual, mientras que el segundo contempla el momento en el que se considera cumplido el servicio pactado, que producido hace nacer un derecho crediticio en favor del prestador y por lo tanto, la generación del débito fiscal por la prestación debida independientemente del momento en que se haga efectivo el pago.

Que haciendo suyos los argumentos brindados por la Procuración Fiscal, en un caso similar al que nos ocupa, nuestro Máximo Tribunal ha dicho: *"Debo señalar que una interpretación contraria, que considere el hecho imponible perfeccionado recién a la finalización del Convenio, obligaría a computar los pagos mensuales recibidos por la actora como anticipos del precio final, criterio que no surge del contrato y se aparta de lo plasmado en su cláusula sexta, donde se refiere expresamente a la "cancelación" de la prestación, dentro de los treinta (30) días corridos contados a partir de la conformidad de la Secretaría de Obras y Servicios. Precisamente, este efecto cancelatorio, consensuado por las partes, indica -desde mi óptica- que se trata de pagos definitivos, que extinguen la deuda nacida como consecuencia de la prestación mensual ejecutada"* (in-re Transp. y Const. SA y SA de Obras y Emprendimientos Ambientales Venturino c/DGI s/acción declarativa de inconstitucionalidad, -Por voto mayoritario- 11/04/2006, CSJN).

En consecuencia, corresponde confirmar el ajuste practicado en el débito fiscal de la contribuyente respecto de los servicios prestados a Ecom Chaco S.A., en los períodos enero 2016 a marzo 2018.

V.- Que procede ahora dar tratamiento al agravio formulado por la recurrente respecto de las operaciones de compras que fueran impugnadas por la administración fiscal al considerarlas respaldadas por documentación apócrifa, ajuste que provocó un impacto en el crédito fiscal declarado para el período en trato.

En tal sentido, cabe puntualizar que la procedencia o no del ajuste fiscal efectuado a la recurrente en el impuesto al valor agregado se trata de una cuestión de hecho y prueba. Así se establece que para que proceda el cómputo de un crédito fiscal en el impuesto al valor agregado deben cumplirse tres requisitos conjuntamente: a) debe existir un hecho o acto que haga nacer la obligación de pago del gravamen; b) salvo excepciones, ese hecho o acto debe estar documentado de acuerdo a las disposiciones legales, debiendo cumplirse con las formalidades y requisitos adicionales exigidos por las mismas, tales como que surja de una factura o documento equivalente emitido de manera correlativa y que se abone con los medios de pago establecidos en las normativas vigente, entre otros y c) la factura o documento equivalente debe ser emitido por quien realizó el hecho o acto jurídico que generó la obligación tributaria, quien a su vez debe estar habilitado para ello por el organismo fiscal. Es decir, que la posibilidad de computar el crédito fiscal depende de la observancia de los requisitos sustanciales y formales enunciados "supra". Ello así toda vez que, debe existir un hecho imponible como causa eficiente de la obligación tributaria y los instrumentos en los que se plasma dicha obligación deben respetar los requisitos formales que requiere la normativa vigente para que sean considerados válidos por la Administración Fiscal.

En definitiva, como expresa Fenochietto, por "factura apócrifa" debe entenderse la utilización de una factura o documento equivalente que no representa la realidad económica sino que la finge, sea porque el hecho o acto que representa no existió o porque habiendo existido el emisor no es quien lo realizó (Fenochietto, Ricardo; "El Impuesto al Valor Agregado", Edición 2, La Ley; Bs. As. 2007, págs.. 613 y 614).

VI.- Que del informe final de inspección surge que sus principales proveedores son los que brindan insumos de computación y de materiales de construcción para un inmueble ubicado en la provincia de Corrientes que pertenece a la firma.

Los funcionarios actuantes impugnaron las operaciones de compra de los proveedores Ramírez, Darío Ramón Dolores; Cabrera, Juan Alcides; Alegre, Juan Ramón; Alegre, Mirta; López, Ramón Carlos; Núñez, Nanci Natali; Gómez, Orlando Fabián; Ybañez, Martín Maximiliano; Rodríguez, Jorge Ramón; Méndez, Oscar Argentino; Cardozo, María Beatriz; Rovira, Jorge Osvaldo en base a las siguientes consideraciones: se encuentran inscriptos en múltiples actividades que no se vinculan con la llevada a cabo por la contribuyente, poseen CUIT inactiva, salvo Jorge O Rivira que es nuevo contribuyente en SCT, no cuentan con capacidad económica o financiera, no realizan pago de impuestos, en general no presentan declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias y en IVA y en los casos en que lo hacen sólo por períodos específicos o con permanente saldo a favor y no poseen empleados en relación de dependencia. Además no aportan facturas durante la verificación ni los medios de pago que se habrían utilizado, no fueron localizados los domicilios fiscales declarados o no se los logró ubicar en ellos. En el caso de Salinas Feldman, Facundo Leonel, consultado en el domicilio respecto de su actividad comercial, contesta que no desarrolla ninguna vinculada con la actividad en la que se encuentra inscripto, negando haber prestado los servicios por los que los funcionarios intervinientes le consultan.

Por otra parte, la inspección manifiesta que de una muestra selectiva de comprobantes de compra y gastos y teniendo en cuenta lo significativo de los montos, se procedió a circularizar a Hierros Líder S.A., quien dice no haber efectuado transacción alguna con la

recurrente, acompañando informe de las facturas cuestionadas indicando con detalle que no se corresponden con la contribuyente de marras (conf. fs. 62/63 del Cpo. Circularizaciones)

Que entonces, el tema en debate queda circunscripto a una cuestión de hecho y prueba, a fin de establecer si los indicios invocados por el organismo recaudador para fundar el acto administrativo apelado adquieren relevancia probatoria por reunir las condiciones de ser graves, precisos y concordantes. En tal sentido, serán ***graves*** cuando la conclusión sobre el hecho a probar derive del hecho conocido por medio de una inferencia capaz de atribuir un grado de probabilidad adecuado o de razonable certeza a la hipótesis sobre el hecho que se pretende probar; ***precisas*** en el caso de que entre las diversas conclusiones que se pueden obtener a partir del hecho conocido, la más probable es la que confirma la hipótesis sobre aquél que se pretende probar y ***concordantes*** pues ante la presencia de varias inferencias presuntivas, las mismas deben direccionarse hacia la misma conclusión, es decir, cada una de ellas debe ofrecer elementos de confirmación para la misma hipótesis sobre el hecho a probar. (ver Taruffo, Michele; "La Prueba De Los Hechos"; Ed. Trotta, 4ta. Edición, Madrid, 2011; pág. 471 y sgs.).

Por otra parte, corresponde a la actora acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales por distintas vías, en orden a destruir los elementos colectados por la administración.

Que en tal sentido, es preciso recordar lo sostenido por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa Agrocentro Santa Fe S.A. c/Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo" de fecha 19/02/2019 en donde se sostuvo -en lo que aquí interesa- que *"… del juego armónico de los arts. 12, 37, 41 de la ley del IVA, es posible inferir que la procedencia del cómputo del crédito fiscal está condicionada -entre otros requisitos- a que el impuesto sea facturado y discriminado en un todo de acuerdo con las normas vigentes sobre emisión de comprobantes y, como derivación lógica de ello, que el crédito fiscal responda a una operación gravada, es decir que se hubiera generado en el vendedor el respectivo hecho imponible de acuerdo con lo previsto en los arts. 5° y 6° de la ley del gravamen (esta Sala, causa n° 21.020/2017 "Cremer y Asociados SA (TF 36.791-I) c. Dirección General Impositivas/ recurso directo de organismo externo". Pronunciamiento del 26 de octubre de 2017".*

Asimismo, la Sala IV del mentado Tribunal en la causa "Leones de Bleek Sasyc c/Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo" de fecha 19/04/2018 ha señalado que *"…cuando se dan en forma concomitante una serie de hechos comprobados, graves y precisos que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez y la existencia de las operaciones, corresponde a la contribuyente, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de su proveedor y de los bienes y servicios vendidos que menciona la facturación que supuestamente se emitiera a su nombre" ("Bisi SRL (TF 27.386-I) c. DGI", sent. del 12/06/2014)."*

Que, en esta inteligencia resulta pertinente destacar que la defensa del actor a lo largo de todo su escrito recursivo consistió, fundamentalmente, en sostener que las operaciones existieron y fueron correctamente incluidas tanto en sus registraciones como en sus balances contables, cumpliendo con la normativa vigente, circunstancia que sólo demostraría la formalidad de las mismas, pero no así su realidad económica ni financiera.

Al respecto, cabe destacar que 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 aquéllas 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), el Fisco impugnó las operaciones con los proveedores de la recurrente sobre la base de una serie de indicios, tales como incapacidad económica y financiera para llevar adelante las operaciones, ausencia de personal en relación de dependencia y de medios para prestar los servicios facturados, imposibilidad de localización en los domicilio fiscales declarados o inexistencia de ellos.

Por su parte, como se explicitara precedentemente, el proveedor Hierros Líder S.A. ha desconocido haber operado con la recurrente, acercando un informe detallado de los contribuyentes a los cuales corresponde la facturación consultada.

Que 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, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma.

Que la contribuyente, no ha aportado prueba alguna en esta instancia para lograr desacreditar los hechos alegados, basando únicamente su defensa en disentir con argumentos dogmáticos lo determinado por el organismo recaudador. Asimismo, en sede administrativa la única probanza producida -pericia contable- nada ha aportado a la acreditación de los proveedores (ver fs. 224/227 del Cpo. IVA N° 2).

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).

Tal criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal en las causas “ADM Argentina SA” y “Molinos Río de la Plata S.A.” de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde 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”*.

Teniendo en consideración que la recurrente no ha aportado prueba alguna tendiente a probar sus dichos, se concluye que no ha podido revertir fehacientemente las conclusiones a las que arribara por juez administrativo, por lo que respecto de este ajuste también corresponde su confirmación.

VII.- Que en cuanto a la solicitud efectuada por la apelante a efectos de ser dispensada de los intereses resarcitorios reclamados por considerar que se encuentra comprendida dentro de la doctrina de la mora no imputable al deudor, debe señalarse que el art. 37 de la ley 11.673 (t.o. en 1998 y modif.) autoriza su aplicación a partir del vencimiento de las obligaciones tributarias sin necesidad de interpelación alguna, como consecuencia de que ellos configuran una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora incurrida por el deudor.

Que ante la ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre su carácter, es posible recurrir a la legislación común para llenar este vacío, resultando aplicable a la ley tributaria el artículo 509 del Código Civil, que exime al deudor cuando prueba que aquella no le es imputable (conf. Fallos 304:203). En el mismo sentido se expide hoy el artículo 888 del Código Civil y Comercial.

Que, en consecuencia, su configuración requiere la existencia de dos requisitos, a saber: el retardo en el cumplimiento de la obligación y que el mismo no le sea imputable al deudor por haberse configurado circunstancias excepcionales, ajenas a él, que hubieren impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, debidamente acreditadas.

Que en el caso de autos, la contribuyente no acreditó la existencia de dichas causales exculpatorias, por lo que corresponde confirmar los intereses resarcitorios aplicados por el organismo recaudador.

En consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en autos, con costas.

VIII.- Sentado lo que antecede, procede señalar que el Fisco Nacional también efectuó un ajuste a la recurrente en relación con el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas de los ejercicios fiscales 2016 y 2017 (resolución 145/19) vinculado con los proveedores aquí analizado, el que fue confirmado por la Sala “D” de este Tribunal por pronunciamiento del 6-4-21, el que se encuentra firme.

Los Dres. Luis y Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en autos, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.19 16:15:42 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.19 18:46:47 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.20 14:39:42 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.20 14:39:43 -03:00