República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-121468629-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 10 de Noviembre de 2022

Referencia: SENTENCIA EXPTE. Nº 34.983-I DESTIPET S.R.L.

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación), Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y Edith Viviana Gómez (Vocal Subrogante de la 3ra. Nominación), a efectos de resolver la causa N° **34.983-I** caratulada “**DESTIPET S.R.L. s/ RECURSOS DE APELACIÓN**”.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 19/32 la actora interpone recurso de apelación en los términos del art. 76 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), contra la Nota AFIP N°**203.898**, de fecha 31/5/2011, emanada de la División Fiscalización “B” de la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores de la A.F.I.P. - DGI, por la cual se intima el pago de la suma de $2.959,11 en concepto de reintegro del I.V.A. atribuibles a Operaciones de Exportación, correspondientes al mes de 11/2008, con más sus intereses y/o la cancelación de las obligaciones impositivas compensadas oportunamente.

Se agravia la apelante por considerar que la vía utilizada para impugnar reintegros antes aprobados por el propio organismo por acto expreso y específico, consiste en rechazar las solicitudes que antes aprobó e intimar el ingreso de los montos comprometidos en tales reintegros, no se encuentra previsto ni contemplado en la Resolución General AFIP N° 2000/2006 ni en ninguna otra norma.

Considera que este Tribunal resulta competente para entender en la presente causa, argumentando que la intimación formulada por la AFIP constituye una verdadera determinación de oficio, pues tal como hizo el organismo fiscal, inicio un procedimiento del impuesto a pagar, conforme lo dispone el art. 16 de la ley 11.683, solo que, en lugar de seguir con dicho procedimiento, resolvió omitir los plazos procesales, e intimó el impuesto reintegrado conforme a la Resolución General 2000, que entiende no se encuentra prevista en dicha resolución.

Plantea la nulidad del acto impugnado por vulnerar la cosa juzgada administrativa al contradecir las resoluciones precedentes del organismo fiscal en las que se hizo el exámen de mérito y se corroboró la concurrencia de todos los extremos a los que la normativa vigente sujetaba la aprobación del reintegro a la fecha de su tramitación.

Entiende que la administración deberá respetar el acto defintivo y consentido por más errores que presente, no así el poder judicial que prodrá juzgarlo por los medios procesales.

Afirma que de las cicunstancias de la causa surge que no se dan los presupuestos del art. 19 de la ley de rito, para modificar el crierio anterior del Fisco, habida cuenta de que en las resoluciones precedentes éste hizo el exámen de mérito y corroboró la concurrencia de todos los extremos a los que la normativa vigente sujetaba la aprobación del reintegro, a fecha de la tramitación respectiva.

Explica que las cuestiones que ahora trae a colación el Fisco no los modifican ni en su sustancia ni en sus efectos, dado que aún de ser cierta la nueva condición de Apoc atribuida por el organismo fiscal a los proveedores, ésta se vincula a circunstancias posteriores, no sólo a la fecha de las operaciones involucradas, sino a la de los actos administrativos citados por la propia resolución impugnada, en virtud de los cuales se aprobaron los reintegros.

En cuanto a la cuestión de fondo, señala que mediante la Resolución 63760, el ente fiscal procedió a aceptar los reintegros solicitados, en concepto de reintegro del crédito fiscal del IVA. No obstante ello, después se dispuso, mediante el procedimiento determinativo posterior a la impugnación del crédito fiscal generado por los comprobantes otorgados por los citados proveedores, revocar dicho entendimiento, atento a que éstos no habrían sido localizados en sus domicilios.

Puntualiza que la condición de Apoc del proveedor Sosa Carlos A., no es tal y ello se confirma con sólo visar la documentación correspondiente al mismo, de donde resulta que, al tiempo de la concreción de las operaciones comerciales, no se encontraba en dicha base. Agrega que, según las constancias administrativas, el mencionado proveedor no fue localizado en su domicilio.

Afirma que los medios de pago utilizados cumplimentaban con las exigencias formales de la ley N° 25.345, y si el Fisco no consideró ninguna anomalía en los volúmenes exportados, esto conlleva que la mercadería existió y fue adquirida.

Finalmente, acompaña prueba documental, ofrece prueba informativa, pericial contable y pericial de ingeniería, hace reserva caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 42/52, el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso que oportunamente le fuera conferido, opone excepción de incompetencia como de previo y especial pronunciamiento, a su juicio, el acto apelado es una intimación de pago emanada de Administración como concecuencia de haberse declarado la improcedencia de la solicitud de reintegro de créditos fiscales del IVA, en operaciones de exportación, careciendo aquella de los requisitos que suponen una verdadera determinación tributaria, por lo que solicita así se declare, imponiendo las costas a la recurrente.

Respecto de la cuestión de fondo, reitera los argumentos vertidos en el acto apelado y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita el rechazo del recurso incoado por la actora y se confirme la nota apelada, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa, se opone a la prueba ofrecida por la actora, se deje sin efecto el recurso de apelación, con costas. Hace reserva del Caso Federal.

III.- Que a fs. 66/67 vta. este Tribunal resuelve declarar su incompetencia para entender en autos. La Ecxma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, a fs. 100/101 vta. resuelve hacer lugar al recurso de apelación interpuesto, revocar la decisión apelada y declarar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en la presente causa, con costas de ambas instancias a la demandada

vencida.

IV.- Que a fs. 175/175 vta. se abre la causa a prueba, se acepta la prueba informativa presentada por la demandada y no se hace lugar a la prueba informativa ofrecida por la actora a fs. 30 vta. apartado 2.2. A fs. 190 se da por decaído el derecho de la recurrente a producir la prueba pericial contable y la prueba pericial técnica ofrecidas.

Finalmente mediante PV-2022-114761623-APN-VOCII#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala A y a través de IF-2022-117288256-APN-VOCIII#TFN se llaman a sentencia.

IV.- Que por una cuestión de lógica precedencia corresponde, en primer lugar, expedirse sobre el planteo de nulidad formulado por la actora, en su entendimiento de que se vulnera la cosa juzgada administrativa al contradecirse las resoluciones precedentes del Órgano Recaudador en las que se habría hecho el examen de mérito y se habría corroborado la concurrencia de todos los extremos a los que la normativa vigente sujetaba la aprobación del reintegro a la fecha de su tramitación.

En tal sentido, resulta relevante traer a colación lo dispuesto por la Resolución General AFIP N° 2000/2006 que establece un Régimen general de reintegro del Impuesto al Valor Agregado facturado por los exportadores y demás responsables, en virtud de las operaciones de exportación y demás actividades y operaciones que reciban igual tratamiento (cfr. art 1 RG 2000).

La normativa dispone que dichos contribuyentes deberán suministrar al organismo fiscal la información producida mediante un programa aplicativo denominado "IVA- Solicitud de Reintegro del Impuesto Facturado- Versión 4.0", efectuado por transferencia electrónica de datos, y luego concurrir a la dependencia a fin de formalizar la presentación, y en caso de comprobarse errores, inconsistencias, o la utilización de un programa distinto del provisto o archivos defectuosos, la presentación será rechazada automáticamente. (cfr. arts. 10 a 12 de la RG 2000).

Asimismo, dice el art 16 que el solicitante deberá informarse sobre la admisibilidad formal de la solicitud, ingresando al servicio de clave fiscal y seleccionar la opción “Recupero de IVA por exportación- detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias” para verificar los incumplimientos de presentación de declaraciones juradas vencidas y/o de la existencia deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto, relacionadas con sus obligaciones impositivas y/o previsionales, a los efectos de la admisibilidad formal de la solicitud.

Dentro de los quince (15) días hábiles administrativos contados desde que la solicitud resulte formalmente admisible, el juez administrativo emitirá una comunicación informando el monto autorizado, pudiendo los contribuyentes tomar conocimiento de la emisión del acto, ingresando al servicio de clave fiscal y seleccionar la opción "Recupero de IVA por Exportaciones – Estado de trámite". En caso de devoluciones, el pago se hará efectivo dentro de los cinco (5) días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la fecha de emisión de la comunicación (cfr. art 25 y 27 de la RG 2000).

Con respecto a las exclusiones subjetivas y objetivas, la norma indica en su art. 4°, que “*[e]stán excluidos del régimen reglado en el presente título:...c) Las solicitudes que se encuentren en trámite o que se interpongan, conforme lo previsto en el artículo 43 de la presente resolución general, cuando —como consecuencia de las acciones de verificación y fiscalización a que se refiere el artículo 33 y concordantes de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones— se compruebe respecto de solicitudes ya tramitadas, la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen al reintegro efectuado*”.

Esto es, la resolución hace referencia a *"...verificaciones practicadas que determinen la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado, respecto de solicitudes ya tramitadas ..."*. Surge de lo dicho, la clara intención del legislador de excluir de los beneficios de la mencionada Resolución General los casos en que se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del crédito fiscal facturado, reconociendo dicha normativa que tal comprobación sería consecuencia de un procedimiento de fiscalización, que por lógica, vendría a ocurrir con posterioridad a la eventual autorización de reintegro.

No obstante el claro espíritu del artículo 4° antes transcripto, tampoco se advierte en el resto de tal cuerpo normativo, disposición alguna que deje entrever la intención del legislador de dotar de cierta irreversibilidad a la aprobación de la solicitud que oportunamente efectuara quien quisiera beneficiarse a su amparo, o que lleve a concluir que se inhibe al fisco del ulterior ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización que la ley N° 11.683 tiene prevista para la AFIP en su art 33 y siguientes.

Fácil puede concluirse que la actora pretende asignar una fuerza de sentencia a una decisión que no revistió ni formal ni materialmente ese carácter, puesto que esto no sólo no surge de la mencionada RG 2000 sino que, por el contrario, en ella se incluye como causal de exclusión objetiva la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen al reintegro efectuado, que hubieren sido impugnados en el marco de un proceso de fiscalización. Esto se traduce en una clara intención del legislador, de conceder el beneficio del instituto del reintegro sin desproteger el erario público.

Tampoco le asiste razón a la actora cuando afirma que se advierte que el accionar del Organismo Fiscal vulnera la cosa juzgada administrativa, toda vez que el planteo relacionado con tal instituto exige, como condición previa, el análisis integral respecto del objeto de las distintas causas con el fin de determinar si la aceptación de la solicitud de acogimiento a los beneficios de la RG 2000 ha decidido ya lo que forma parte de la nueva pretensión deducida. Y no solo ello no resulta de las condiciones exigidas para la aceptación por parte de la AFIP de la solicitud de reintegro -por cuanto el alcance del control para dicha aceptación no excede el meramente formal y el sustancial necesarios para verificar el cumplimiento mínimo requerido en la Resolución General, sin mayor profundización-, sino que, además, está sujeto a la veracidad de la información provista por el contribuyente la que, en el caso de autos, se pone en duda y que solo puede surgir como resultado de un proceso de fiscalización.

Más relevante aún resulta que, en cuanto al derecho aplicable referido a la actuación del Fisco Nacional durante la etapa de fiscalización, la AFIP posee amplias facultades de verificación y fiscalización para, en cualquier momento y por intermedio de sus funcionarios y empleados, controlar el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, resoluciones e instrucciones administrativas y para determinar de oficio obligaciones tributarias que, a su entender, no se encuentran prescriptas; facultades que están expresamente establecidas en los arts. 33 y 35 de la Ley N°11.683. No redunda reiterar que esta facultad, en los términos de la ley 11.683 y dentro de los límites que manda la razón, le permite a dicho órgano de contralor llevar a cabo tales tareas de inspección las veces que estime necesario, en cumplimiento de su mandato de proteger el bien jurídico referido a la hacienda pública.

En este sentido, no se observa que los requerimientos cuestionados sean arbitrarios, improcedentes ni contrarios a derecho. Siendo ello así, es importante recordar que la inspección tributaria opera como una colección de datos, es decir, se trata de una actividad administrativa cuyo presupuesto es la atribución de una potestad de comprobación encaminada a la búsqueda de hechos y datos que ignora el Organismo Recaudador, que le permitan establecer la corrección o inexactitud de lo declarado.

Esto es coherente con el sistema de autodeterminación que rige en nuestro país, donde es el contribuyente quien efectúa una autoliquidación del tributo, reservando entonces la legislación fiscal, amplias facultades al Organismo Recaudador para verificar la corrección de las declaraciones juradas presentadas por los responsables, recayendo sobre ellos, e incluso sobre terceros en general, el deber de colaboración con el Ente Fiscalizador. En efecto, como sostiene Jarach, todos los administrados tienen un deber general de colaborar con la Administración, de modo tal que esta pueda cumplir con las funciones de interés público que le han sido encomendadas (Dino Jarach, "Curso de Derecho Tributario", Ed. Cima, 1980, pág. 310).

Así, la oportunidad o conveniencia de la emisión del acto se desarrolla dentro de la libertad de acción y de apreciación con que se desenvuelve el accionar de la administración fiscal, esto hace que la función de este Tribunal sea comprobar si el acto cuestionado se muestra manifiestamente irrazonable, arbitrario o ilegítimo.

Ello así, no se advierte que el organismo recaudador se haya excedido en las facultades legalmente conferidas al mismo por el legislador. Esto, porque de las propias actuaciones administrativas, surge que el Fisco Nacional ha cumplido con el procedimiento establecido por la ley, no observándose que la Administración haya actuado en exceso en su función fiscalizadora. Esto es, la inspección se realizó en el marco de un procedimiento administrativo concreto, sobre un contribuyente individualizado, donde el mismo tuvo pleno conocimiento de los requerimientos formulados por el Fisco Nacional, conociendo de manera íntegra los alcances de la investigación que se llevaba a cabo y donde se le ha notificado cada uno de los ajustes realizados. Por ende, todos los actos realizados por el organismo fiscal, cumplen con los requisitos de validez y eficacia.

Así, el fisco sustentó su accionar en el derecho aplicable vigente, situación que dejó asentada en el Informe de Inspección, en la que se le comunica a la demandante la improcedencia de tales créditos y se le solicita su devolución, por lo que corresponde rechazar la nulidad invocada.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica procedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma. En este aspecto, es pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia del 24/08/2007), por cuanto *“…al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o especifica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco el tratamiento especial y distinto –en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial…”*.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto *“Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó ‘como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal’ (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia”* (B- 485-XLV, “Bolland y Cia S.A”, sentencia del 21/02/2013).

V- Que corresponde a continuación resolver si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Conforme surge de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados, el organismo recaudador, en el ejercicio de las facultades que le son propias, dio inicio a una fiscalización al contribuyente mediante Orden de Intervención SEFI N°554.680, a través de las cuales constató que la actividad principal que desarrolla la actora es la de “Reciclamiento de desperdicios y desechos no metálicos (Código CIIU: 372000)”, cerrando sus ejercicios comerciales en el mes de diciembre de cada año.

En el marco de dicha fiscalización, se detectó un ajuste a favor de la AFIP en el Impuesto al Valor Agregado, período 11/2008, consecuencia de créditos improcedentes, efectuados por la actora en concepto de operaciones de exportaciones, por $2.959,11, por lo que se le solicita el reintegro de los correspondientes créditos fiscales del IVA con más sus respectivos intereses y/o cancelación de las obligaciones oportunamente compensadas, atento su acogimiento al régimen instaurado por la RG (AFIP) N° 2000/2006, su complementaria y modificatoria. Solicitud de reintegro apelado en autos.

Según se desprende del Informe Final de Inspección, que obra en los antecedentes de autos, el origen del cargo consiste en la impugnación de ciertas facturas del proveedor SOSA, CARLOS ALBERTO (C.U.I.T. 20-10316872-5), a quien se cuestiona el carecer de capacidad económica para realizar las operaciones comerciales que la firma ha declarado haber realizado con él.

Tal impugnación surgiría de haberse constatado numerosas irregularidades y/o anomalías, que llevaron al órgano recaudador a concluir que las erogaciones efectuadas por parte de la encartada, durante el período involucrado, a favor de dicho proveedor, estarían vinculadas a operaciones ficticias y/o simuladas, al no poder acreditarse que las mismas han sido verdaderas o siquiera posibles, toda vez que la documentación que respalda dichas operaciones no refleja la realidad económica de aquellas, al aparecer como vendedor, locador o prestador un sujeto distinto del que en realidad las efectúa y respecto del cual no se ha producido el hecho imponible. Que a quién se cuestiona es al proveedor SOSA, CARLOS ALBERTO.

De los antecedentes de autos surge que la Dirección Regional Santa Fé de la AFIP observa a SOSA, CARLOS ALBERTO (C.U.I.T N°20-10316872-5), de acuerdo a lo establecido en la I.G. N° 02/08 (SDGASJ), al tratarse de un caso de operaciones gravadas por el Impuesto al Valor Agregado en los que se constata que el vendedor, locador o prestador de servicios o de obra es FICTICIO, revistiendo tal calidad sólo formalmente, toda vez que la documentación que respalda dichas operaciones no refleja la realidad económica de aquellas, al aparecer como vendedor, locador o prestador un sujeto distinto del que en realidad las efectúa y respecto del cual no se ha producido el hecho imponible.

Tal observación tiene su origen en la caracterización que la Dirección Regional Neuquén del Órgano Recaudador habría efectuado a tal proveedor, en tal sentido de carecer de capacidad económica para realizar dichas operaciones, es decir, dar forma, constituir documentalmente, denunciar y declarar una operación comercial que no fue verdaderamente realizada o fue realizada por otra persona.

En base a ello, es que se desarrollan las tareas de inspección de la División Fiscalización de la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores. Así, a fs. 8 obra constancia de verificación de validez de comprobantes emitidos correspondiente a la impugnada Factura N°1763 , de fecha 16/06/06, por un valor total de $1.959,11 y a fs. 14 constancia de la consulta en la base AFIP de la inclusión de dicho comprobante en la RG 2000/2006 para su devolución, por el periodo fiscal 11/2008. Por último, a fs. 12 se incluye una consulta de Facturas Apócrifas donde se constata que el proveedor impugnado ingresó a la Base APOC el 30/07/2010,

publicado el día 9/08/2010.

En base a ello entiende así el fisco, que el efecto fiscal es que el adquirente (DESTIPET S.R.L.) se computa crédito fiscal respectivo, mientras que los débitos fiscales que declaran estos sujetos no ingresan a las arcas del Estado, ya sea por introducir en sus Declaraciones Juradas créditos fiscales que neutralizan su obligación o por omitir lisa y llanamente el ingreso.

VI.-Que, de la reseña de los antecedentes administrativos efectuada en el considerando precedente, surge con claridad que la actividad impugnatoria del Fisco Nacional básicamente se limitó a la consulta de su situación fiscal y patrimonial en las bases de datos internas, sin precisar de manera explícita y concreta cuáles son las cuestiones que llevan a concluir que se trata de un sujeto que no tiene la capacidad operativa para actuar como proveedor del recurrente por estas operaciones. Atento a ello, resulta forzoso destacar la escasa actividad desplegada por el organismo fiscalizador para dar con el supuesto proveedor, dadas las amplias facultades con las que por ley cuenta dicho organismo para ubicar y hacer comparecer a personas (aún por medio de la fuerza pública) en el cumplimiento de sus tareas específicas, lo cual denota la débil consistencia de los argumentos en los que se basa la impugnación fiscal materia del presente litigio.

Asimismo no puede soslayarse que sobre la facturación el Fisco Nacional no efectuó observación alguna respecto del CAI, ni tampoco requirió información de ningún tipo al cobrador de los cheques o a los socios integrantes de la sociedad.

Al respecto, debe tenerse presente que "*...la presunción de legitimidad inherente al acto administrativo no despliega efectos directamente sobre la carga de la prueba sino más bien sobre la estructura del proceso mismo. En particular, ella permite a la administración pública ejercitar una pretensión propia como si fuera ejecutoriada aún sin el previo examen del juez, pero sin que se pueda decir que en tal hipótesis la administración no debe fundar su propia pretensión acerca de la materialidad del hecho imponible; máxime cuando el Fisco tiene el deber de indagar y determinar la verdadera medida de aquél, y evitar que a los particulares les sea exigido un impuesto que no adeudan, les sea exigido en una medida mayor que la debida, o no les sea restituido cuando así correspondiere. Para ello, cuenta con las amplísimas facultades inquisitorias que al respecto le confieren el artículo 35, y concordantes, de la ley 11.683* (cfr. esta Sala "Cantesur S.A. (TF 20592-I) c/D.G.I.", expte. 13.341/2007, del 11 de diciembre de 2007, considerando III y su cita; Micheli Gian Antonio: "La Carga de la Prueba", Editorial Temis. Bogotá, Colombia, 1989. Págs. 210 a 212)".

Que, en el marco de circunstancias como las del caso, resulta claro que la mera constatación de que el proveedor se encontrara ingresado en la "Base APOC", no pueden por sí mismas considerarse aptas para habilitar al organismo fiscal a prescindir de efectuar una investigación lo suficientemente exhaustiva a los fines de lograr adquirir un grado de certeza razonable respecto de la inexistencia de las operaciones cuestionadas.

Que, en este sentido, la Sala "C" tuvo la oportunidad de pronunciarse al respecto, - si bien en dicho caso únicamente con respecto a la citada "Base APOC" - en el precedente "New Choice S.A.", de fecha 20/11/2006 (cuyo decisorio fuera consentido por el Fisco Nacional), indicando que: "*debe agregarse que el fisco, no efectuó ninguna verificación más que la de consultar al citado padrón, cuando consultado éste advierte que: 'la información que contiene esta base de datos corresponde a facturas o documentos equivalentes que, por algún motivo, fueron calificados apócrifos. Los datos son de carácter meramente informativo, con una función preventiva, ya que se han detectado casos de facturas o documentos equivalentes que correspondían a firmas totalmente inexistentes, como así también a empresas reales a las que se les pudo haber falsificado la documentación', es decir que no sólo por estar incluidos en el mencionado padrón puede tenerse la certeza de*

que las facturas resultan apócrifas, debiendo efectuarse una investigación más exhaustiva para llegar a esa conclusión, verificación que no ha realizado el organismo fiscal, como tampoco ha comprobado la existencia de las operaciones cuestionadas".

Que vale recordar que la Excma. Cámara en las causas "Masotti, Roberto R.D. (TF 25.107-I) s/ D.G.I", Expte. 31.107/2007, del 3 de marzo de 2009, "Cantesur S.A. (TF 20.592-I) c/DGI", del 11 de diciembre del Tribunal Fiscal de la Nación 2007 y "Toria S.A. (TF 24.599-I) c/DGI", del 26 de agosto de 2010, expresó que el gravamen recae sobre las operaciones gravadas, y no sobre las facturas emitidas a fin de instrumentar la entrega del bien o la prestación del servicio, pero también se dijo que "*[c]omo regla, para negar veracidad a las operaciones instrumentadas en facturas que reúnen los requisitos legales pero cuya veracidad se pone en duda no es suficiente con que los terceros proveedores emisores de ellas no puedan ser hallados, u omitan contestar los requerimientos del Fisco relativos a las operaciones realizadas con el contribuyente sujeto a la inspección, o se limiten a negar que han realizado esas transacciones. Es necesario determinar si los terceros a los que se dirigen los interrogantes sobre la veracidad de dichas operaciones tenían en su poder los formularios con los números de facturas correspondientes, si registraron esas operaciones y a nombre de quién lo hicieron, si existieron los cheques emitidos por el adquirente que den cuenta del efectivo pago de las mercaderías o de los servicios a los proveedores, si las ventas o prestaciones gravadas constan en remitos u otros documentos que den cuenta de las entregas o del transporte de la mercadería, así como la habitualidad y número de las transacciones realizadas con el mismo proveedor; así como cualquiera de las restantes circunstancias que, según el criterio de la realidad económica y el orden natural de los negocios, resulten indicativas de la realidad de las operaciones cuya veracidad ha sido concretamente puesta en duda*".

En el caso, el Fisco no desconoció que se hayan entregado las mercaderías informadas, ni tampoco desconoció la existencia de los pagos de las facturas impugnadas mediante los cheques indicados por parte del presidente de la firma proveedora, de manera tal que dichos extremos constituyen un principio de prueba demostrativo de la existencia de las operaciones impugnadas.

Además no se aprecia tarea alguna para tratar de ubicar al proveedor cuestionado cuando no se lo encontró en el domicilio, ni a la persona que cobró los valores emitidos por la recurrente para cancelar las facturas impugnadas. En este sentido, cabe concluir que el análisis efectuado por ente fiscal no se basó en una profunda investigación como la que requiere la presente situación, tal como lo propone el "*Protocolo de actuación para la investigación de delitos penales tributarios a través del uso de facturas apócrifas*" – Resolución (PGN) Nº 149/2009, que si bien no es una pauta de seguimiento obligatorio, otorga una mayor rigurosidad y sustento a la investigación y consecuente conclusión.

Que de todo lo expuesto se aprecia que el ente fiscal se basa en presunciones vinculadas con situaciones fácticas atribuidas a terceros –proveedores- pero que por vía indirecta le han sido atribuidas a la recurrente, sin considerar que la empresa proveedora se encontraba inscripta ante la AFIP y la circunstancias de que éstas no cumplan con sus obligaciones tributarias no puede ser imputado a la apelante, como así tampoco el hecho de que la empresa no pudo ser hallada en los respectivos domicilios denunciados; máxime cuando en nuestro ordenamiento legal no existe norma que haga responsable al adquirente por los eventuales incumplimientos en que hubiera incurrido el vendedor.

Que en este marco se encuentran cumplidas las condiciones para el cómputo del crédito fiscal dispuestas por el artículo 12 de la Ley de IVA, en especial el requisito relacionado con la "generación del débito fiscal" o "perfeccionamiento del hecho imponible" en cabeza del vendedor, locador, importador o prestador, como reza el último párrafo de la mencionado norma, lo que no supone la posible declaración y pago por parte de

éste del gravamen sino que tamiza por el artículo 6, en tanto se trate de venta de bienes o de locación o prestación sobre bienes, y requiere que medie la efectiva existencia de los mismos y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador.

Que en atención a ello, corresponde revocar la resolución apelada, imponiendo las costas a la parte vencida.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al relato de los hechos y al voto del Dr. Porporatto, salvo en lo que respecta a la imposición de costas en la defensa de nulidad articulada por la actora.

En efecto, entiendo que deben ser soportadas por la excepcionante toda vez que los argumentos que la sustentan están dirigidos a obtener expresamente la declaración de nulidad prevista en el artículo 171, inc. h) de la ley de rito, pues reposan –como quedó dicho- en la violación de su derecho de defensa por violación a la cosa juzgada administrativa, agravios que acarrean inexcusablemente aquella declaración. Asimismo, su planteo mereció réplica concreta por parte de la apelada, por lo que no advierto razones para apartarme de la aplicación del artículo 68 del C.P.C.C.N.

Resulta oportuno recordar que como señalara la C.S.J.N. in re “Bolland y Cía. S.A.” la exención de costas procede cuando el planteo –de haber prosperado- hubiese implicado la revocación de la pretensión fiscal, supuesto que no es el de autos.

En definitiva, el tratamiento de cuestiones incidentales como la de autos no puede encontrarse exentas de las consecuencias procesales que hacen a su rechazo.

En virtud de la votación que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada, con costas.-

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.10 13:08:50 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.10 13:15:44 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.10 14:12:34 -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: 2022.11.10 14:12:35 -03:00