República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-121977155-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 11 de Noviembre de 2022

Referencia: SENTENCIA - TRANSTUR SRL - 33.737-I (SALA C, VOCALÍA 8)

En el día de la fecha, reunidos los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expediente **N° 33.737-I** caratulado “ **TRANSTUR SRL s/ apelación”.**

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 99/113 se interpuso recurso de apelación contra dos resoluciones de la AFIP-DGI. Por la primera, N° 35/2010, se determinó de oficio el impuesto a las ganancias (en adelante IG) de los períodos fiscales 2004 y 2005, se intimó el pago con más sus intereses, y se aplicó una multa por defraudación graduada en 3 tantos el gravamen defraudado por el ejercicio 2004 (cfme. arts. 46 y 47, incs. a y b, ley 11.683), difiriéndose la imposición de sanción respecto del período fiscal 2005 (cfme. art. 20, de la entonces ley 24.769). Por la segunda resolución, N° 36/2010, se determinó de oficio el impuesto al valor agregado (en adelante IVA) de los períodos fiscales 12/2003 a 06/2005, se intimó el pago con más intereses resarcitorios y se impuso una multa por defraudación (cfme. arts. 46 y 47, incs. a y b, ley 11.683), graduada en 3 tantos del impuesto defraudado.

La recurrente planteó como de previo y especial pronunciamiento excepción de nulidad de las resoluciones impugnadas, por entender que al dictar la AFIP en primer término la resolución relativa al IG (Res. N.° 35/2010), y posteriormente la relativa al IVA (Res. N.° 36/2010), su numeración no guarda una secuencia lógica, violando principios básicos de la contabilidad y de la liquidación impositiva, ya que debió haber impugnado las DDJJ del IVA en cuanto a las compras y gastos que no considera en las mismas, para luego sustentar la impugnación de las DDJJ del IG.

Por otra parte, destacó que se encuentra en concurso preventivo que tramita ante el Juzgado Provincial de Primera Instancia en lo Civil, Comercial, Laboral y de Minería de Río Gallegos N.° 1, Secretaría de Registro Público de Comercio, Concursos y Quiebras, siendo las obligaciones perseguidas por el fisco deudas preconcursales, que siguen el principio de universalidad y concursalidad. Puntualizó que el fisco debió haber verificado su crédito y no intimar al contribuyente por dichos períodos (cfme. arts. 32 y 56, ley

24.522).

Con relación al fondo de la causa, indicó que el 14/08/2008 se presentó en concurso preventivo de acreedores, habiendo manifestado en el marco concursal referido que la sociedad no se encontraba bancarizada, por lo que efectuaba los pagos a sus proveedores en efectivo o mediante cheques pertenecientes a la cuenta de uno de sus socios. De igual forma, las cobranzas las realizaba recibiendo cheques de sus clientes, acreditados en la cuenta de sus socios, tanto en cuenta corriente bancaria como en cajas de ahorro y que como consecuencia de ello, libraba una extracción de fondos y mediante el pago en efectivo cumplía con sus proveedores habituales u ocasionales.

En este sentido, se agravió por entender que el accionar del fisco resulta contradictorio y arbitrario, por impugnarle ciertos créditos por considerarlos inexistentes y/o que no cumplen con la ley 25.345, y por otra parte, otros créditos que tuvieron la misma modalidad de pago, la AFIP los consideró como ciertos y reales, contradiciendo la propia norma que aplicó antes.

Asimismo, el hecho de que los contribuyentes que considera inexistentes no hayan presentado sus declaraciones juradas (DDJJ) o que no vuelquen sus manejos en cuentas bancarias, le resulta totalmente ajeno.

Destacó que a la fecha de efectuar las operaciones hoy impugnadas por inexistentes, los contribuyentes no se encontraban en la base e-APOC del organismo y contaban con un CAI autorizado, encontrándose debidamente inscriptos y las facturas debidamente autorizadas por la AFIP-DGI.

Señaló que el hecho de no encontrar a los proveedores en los domicilios fiscales informados no permite concluir por sí solo que las facturas sean apócrifas y sostuvo que en los casos de los proveedores Lilian Susana Gómez, Sergio Omar Casal y CB Sport Group SRL, la AFIP no constató en el domicilio del proveedor si efectivamente se encontraba ahí.

Hizo hincapié en que el hecho de no haber presentado ddjj, no encontrarse en el domicilio, no haber concurrido la AFIP al domicilio denunciado, no son situaciones que puedan causar que una operación resulte inexistente, pues la Administración no llevó a cabo ninguna tarea de investigación que le permita acreditar que las facturas cuestionadas son inexistentes y que las operaciones no se realizaron.

Arguyó que el art. 2° de la ley 25.345 resulta contrario al art. 34° de la ley 11.683 y, en consecuencia, inconstitucional. Asimismo, entendió que las sanciones impuestas resultan improcedentes, pues no existió acción dolosa alguna de su parte. Puntualizó que el hecho de pagar sus operaciones en efectivo no implica en forma manifiesta la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

Ofreció prueba y, por los argumentos que desarrolló y la jurisprudencia que citó, solicitó se revoquen los actos apelados, con costas.

II.- Que a fs. 157/188 el fisco contestó el traslado del recurso y acompañó los antecedentes administrativos (aa) de la causa. Asimismo, solicitó que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas.

III.- Que a fs. 202 se abrió la causa a prueba, haciendo lugar a la informativa ofrecida, que luce agregada a fs. 207/232. A fs.268 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a conocimiento de la Sala C

y a fs. 273 se pusieron los mismos para alegar, haciendo uso de su derecho sólo el fisco a fs. 282/285. Finalmente, a fs. 286 se pusieron los autos para dictar sentencia.

IV.- Que corresponde anticipar que los jueces no estamos obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes sino sólo aquellos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

V.- Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde me pronuncie primeramente sobre la excepción de nulidad articulada por la actora como de previo y especial pronunciamiento (v. fs. 104).

La apelante basó su defensa en negarle validez a los actos apelados por entender que los mismos resultan contrarios a la lógica formal y a la técnica contable impositiva por haber el fisco impugnado en primer lugar las DDJJ del IG y no las del IVA, por cuanto entiende que las compras y gastos no considerados en éstas son los que dan sustento a la impugnación de las DDJJ del IG.

Al respecto, debo adelantar que la nulidad articulada no puede prosperar, pues si bien las impugnaciones de las DDJJ del IVA y las relativas al IG fueron expuestas en dos resoluciones separadas, el proceso de verificación y fiscalización llevado a cabo por el fisco y que originó el dictado de ambos actos fue uno solo, tratándose de períodos fiscales sucesivos y coincidentes. Además, ambos actos administrativos fueron dictados el mismo día y llevan números correlativos, resultando irrazonable pretender la declaración de nulidad solicitada sólo por una inconsistencia en la numeración de las resoluciones apeladas.

En este sentido, cabe tener presente lo dicho por nuestro Alto Tribunal, en cuanto a que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (CSJN, Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Por otra parte, en cuanto a la nulidad opuesta por la actora con fundamento en que el fisco habría violentado lo dispuesto por la ley 24.522, ya que debió presentarse a verificar su crédito preconcursal por la vía de los arts. 32 y 56 de dicha ley, debiendo asimismo respetar lo establecido por su art. 21 (v. respuesta de fs. 207/232 del Juzgado de Primera Instancia en lo Civil, Comercial, Laboral y de Minería de Río Gallegos N° 1, de la que no se desprende la verificación de las obligaciones discutidas en autos); corresponde señalar que del análisis de este último artículo surge que, si bien se dispone suspender el trámite de los juicios de contenido patrimonial contra el concursado por causa o título anterior a su presentación en concurso, y su radicación en el juzgado del concurso cuando se produce la apertura del mismo, lo cierto es que esta situación no impide al fisco nacional determinar de oficio las obligaciones tributarias, ni aplicar sanciones, de fecha anterior al inicio del concurso, es decir, que el fisco puede hacer pleno uso de las facultades otorgadas por la ley 11.683.

Al respecto, la CSJN en el precedente “Supercanal SA” (Fallos 326:1774), con remisión al dictamen de la Procuración General, señaló *“…que la decisión emanada del Jefe de la División Revisión y Recursos de la Región Mendoza de la Dirección General Impositiva dependiente de la Administración Federal de*

Ingresos Públicos, fue apelada por la concursada ante el Tribunal Fiscal de la Nación en virtud de lo dispuesto por el artículo 76 inciso b de la ley 11.683, recurso este, al que se dio trámite ordenándose los traslados correspondientes, motivo que impide en el estado actual de la causa que opere el fuero de atracción, al hallarse pendiente de tratamiento la apelación consentida por las partes ante un tribunal de alzada (V. Fallos 301:514,310,735, 320:1348)", y luego concluyó entonces que "*…deben remitirse al tribunal donde tramita el concurso, una vez cumplido el procedimiento administrativo ya en curso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, destinado a revisar la determinación del crédito efectuado por la D. G I.*"

En consecuencia, cabe rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas.

VI.- Que corresponde ahora resolver la cuestión de fondo. Del informe final de inspección (v. fs. 141/173, Cpo. Ppal. I, IG, aa) como de las resoluciones apeladas, surge que la actividad de la recurrente es la de transporte automotor de cargas N.C.P. y que con motivo de la orden de intervención oportunamente dispuesta a fin de verificar su situación fiscal frente al IVA por los períodos 12/2003 a 06/2005; y frente al IG por los períodos fiscales 2004 y 2005, se solicitó a la recurrente los balances correspondientes a estos dos últimos ejercicios, habiéndose aportado: libro IVA Ventas -períodos 01/2004 a 06/2005- y libro IVA Compras -01/2004 a 06/2005- (v. fs. 29/29vta. y 80, Cpo. Ppal. IVA, aa). Se detectaron diferencias en ambos gravámenes originadas en el cómputo de compras y gastos derivados de operaciones presuntamente inexistentes y violación a lo dispuesto por la ley 25.345 en relación a los medios de pago utilizados.

En tal sentido, el fisco entendió que las siguientes personas y empresas no constituyeron verdaderos proveedores de la fiscalizada, y que los comprobantes cuestionados intentan respaldar operaciones inexistentes:

1) Wilson Burgos Arteaga: De consultas efectuadas al sistema informático surge que su actividad principal declarada es la "impresión excepto diarios y revistas" y, secundaria la de "servicios relacionados con la impresión". De la factura impugnada (tipo A Nro. 0001-00001476 del 16/08/2003) se observa que detalla la venta de 20 cubiertas de automotor, no guardando relación esta descripción con las actividades en las que este proveedor se encuentra inscripto (v. fs. 54, Cpo. Anexo I, aa). En los registros de la AFIP consta que el domicilio fiscal y el legal/real no coinciden con el consignado en la referida factura y que el proveedor reviste la calidad de autoimpresor de sus facturas, por lo que el lote dentro del cual se encuentra comprendida la numeración de la factura observada, fue impreso en talleres propios del Sr. Burgos, hecho que no se condice con la factura aportada por la fiscalizada, la imprenta que figura al pie de dicho comprobante es "Artes Gráficas Güemes de C. Ragusa e Hijos". De la consulta a la base e-apoc surge la inclusión de la firma por "falta de capacidad económica" y que de conformidad con las propias manifestaciones realizadas por el Sr. Burgos, ya se utilizó en otra oportunidad su razón social para emitir facturas por operaciones, montos y actividades ajenas a su giro comercial y conocimiento (v. fs. 71/72, Cpo. "Anexo I", aa). Respecto de las acreditaciones bancarias, el fisco indicó que resultan ostensiblemente inferiores a los ingresos por la presunta venta realizada (v. fs. 22/24 y 54, Cpo. "Anexo I", aa).

2) Norma Ignacia Calderón: La operación observada (factura tipo A Nro. 0001-00000099 del 09/10/2003) corresponde al servicio de desgasificado, arenado y pintura interior de dos tanques de 33 y 35 metros cúbicos, mientras que la actividad declarada por la proveedora es la de confección de prendas de vestir N.C.P. excepto las de piel, cueros y sucedáneos, pilotos e impermeables. La actividad consignada en la factura no guarda relación con la actividad por la que se encuentra inscripta (v. fs. 3 y 31, Cpo. "Anexo III", aa). El domicilio inserto en la factura difiere del fiscal y legal/real del presunto proveedor. Por otra parte, y en cuanto a la impresión de la factura impugnada, de la consulta a la base de datos de la AFIP

surge la autorización de impresión a la contribuyente Norma Ignacia Calderón de un lote de facturas tipo "A", dentro del cual se encuentra comprendida la numeración de la factura observada, consignándose como impresor a Diego Ernesto Petrocchi, hecho que no se condice con los datos de la imprenta estampados al pie de factura, ya que figura la imprenta "Milagros" de Fabián G. González (v. constancias de la base e-fisco de fs. 20/21 y factura emitida por la contribuyente a fs. 31 del Cpo. "Anexo III", aa). La apelante posee en concepto de bienes registrables dos rodados tipo sedán 4 puertas y una propiedad inmobiliaria en la ciudad de Mar del Plata, careciendo, prima facie, de estructura económica para prestar los servicios facturados. De las bases informáticas de la AFIP surge que no existe información registrada en el sistema de cuentas bancarias, de lo que se colige que carece de capacidad financiera para llevar a cabo el tipo de operaciones impugnadas (v. fs. 19, Cpo "Anexo III", aa). Asimismo, de las bases del fisco surge que la contribuyente no se encuentra inscripta como empleadora en el Régimen de la Seguridad Social, careciendo en consecuencia de capacidad operativa para la prestación del servicio facturado (v. fs. 3 del Cpo "Anexo III", aa).

3) Lilian Susana Gómez: Las operaciones observadas corresponden a operaciones de venta de 24 cubiertas de automotor (factura tipo A Nro. 0001-00000018), y servicio de alquiler de una moto soldadora e hidroarenado en tanques cisternas (factura tipo A Nro. 0001-00000154 y 256) (v. fs. 43/44, Cpo. "Anexo IV", aa), mientras que la actividad declarada, según surge de las consultas efectuadas al sistema, es "obras de ingeniería civil N.C.P.". Es decir que la actividad consignada en las facturas no guarda relación con la que se encuentra inscripta la contribuyente. La supuesta proveedora sólo posee como bien registral un rodado tipo sedan 3 puertas, evidenciando que carece de estructura económica para prestar los servicios facturados (v. fs. 6/7, Cpo. "Anexo IV", aa). De las bases informáticas de la AFIP-DGI surge que no existe información registrada en el sistema de cuentas bancarias, de lo que se colige que carece de capacidad financiera para llevar a cabo el tipo de operaciones impugnadas (v. fs. 18, Cpo. "Anexo IV", aa). Asimismo, el fisco señaló que de sus bases de datos surge que la proveedora no se encuentra inscripta como empleadora en el Régimen de la Seguridad Social (v. fs. 1, Cpo "Anexo IV", aa). Asimismo, destacó el fisco que la firma Alerta SA declaró en relación de dependencia a la supuesta proveedora, en los períodos fiscales 01/2003 y 02/2003, con remuneraciones imponibles de $313,74 y $610,50, respectivamente, lo que permite inferir la falta de capacidad financiera de la contribuyente para el ejercicio de actividad comercial en forma autónoma (v. fs. 13/15, Cpo. "Anexo IV", aa).

4) Lidia Beatríz Santana: Las operaciones observadas corresponden al período fiscal 08/2003 por la prestación del servicio de fletes y transporte de cargas líquidas (v. facturas de fs. 24/26, Cpo "Anexo V", aa). La actividad declarada por la contribuyente es la de "servicio de transporte urbano de cargas líquidas", pero de la consulta a la base de datos de la AFIP-DGI surge que la contribuyente no posee bienes registrables, evidenciando que carece de estructura económica para prestar los servicios facturados (v. fs. 5/6, aa). De los sistemas informáticos surge que la contribuyente posee dos cajas de ahorro en pesos, no existiendo información registrada sobre acreditaciones bancarias a las mismas, de lo que se colige que carece de capacidad financiera para llevar a cabo el tipo de operaciones impugnadas (v. fs. 9, Cpo. "Anexo V", aa). Asimismo, de las bases del fisco se desprende que la contribuyente no se encuentra inscripta como empleadora en el régimen de seguridad social, habiendo sido incluida en la base e-apoc por falta de capacidad económica (v. fs. 12/15, Cpo. "Anexo V", aa).

5) Sergio Omar Casal: La actividad declarada del proveedor es la de "servicios N.C.P.". Las operaciones observadas, efectuadas bajo la denominación "Full Drive Neumáticos" corresponden al período fiscal 02/2004, por dos facturas tipo A N°s 2-209 y 2-224. Esta información surge del subdiario IVA Compras de

la apelante, cuyas copias aportó (v. fs. 54/55, Cpo. Anexo VI, aa) en respuesta a los requerimientos cursados por la AFIP agregados a fs. 39/40, 48/50 y 51/52 de los aa, donde además de las copias de los libros IVA Compras e IVA Ventas, se le solicitó que aporte copia de las facturas emitidas por el proveedor, requerimiento que fue incumplido. Por otra parte, de la consulta a la base de información del fisco surge que el presunto proveedor no posee bienes registrables y es titular de dos cuentas bancarias, no existiendo información de acreditaciones en las mismas, por lo que se entendió que no dispone de capacidad, ni estructura económico-financiera suficientes para realizar las operaciones comerciales de la magnitud de las que se intenta justificar (v. fs. 32/34, Cpo. Anexo VI, aa). Por otra parte, en el período 02/2004 en el que supuestamente se prestó el servicio, el presunto proveedor surge declarado como personal en relación de dependencia de dos firmas, registrando remuneraciones por $169,84 y $374, respectivamente. En este período puntualmente, el proveedor desempeñó simultáneamente dos empleos en relación de dependencia con diferentes empleadores, percibiendo remuneraciones de muy escasa magnitud y a la par ejerció la actividad comercial con un monto de facturación de apreciable importancia como el que surge de la operación impugnada, hechos que no se armonizan, toda vez que quien genera por su actividad independiente ingresos de tal importancia no debiera necesitar –en términos lógicos- de tan exiguas remuneraciones como las consignadas. Asimismo, de las bases de datos surge que el Sr. Casal no presentó ddjj por los ejercicios 2004 y 2005; y no se encuentra inscripto como empleador.

6) C.B. SPORT GROUP SRL: Las operaciones observadas corresponden al período 04, 10 y 11/2004 y responden a la venta de juego de mangueras para descarga, compresores de agua para camión, hojas de elástico para camión y bomba de agua con polea (factura A Nro. 0001-0000000019, 224 y 232) (v. fs. 29/30 y 37, Cpo. Anexo VII, aa). La operación referida no guarda vinculación alguna con la actividad declarada por el supuesto proveedor, que es la “promoción y producción de espectáculos deportivos”. Por otra parte, de la consulta a la base de la AFIP - DGI surge que la sociedad no posee bienes registrables, por lo que se concluye que no dispone de estructura económica suficiente para realizar las operaciones comerciales impugnadas. Asimismo, consultadas las bases de datos, surge que la contribuyente declaró débitos fiscales en cero, que no presentó ddjj en el IG por el ejercicio 2004 y no se encuentra inscripta como empleadora en el régimen de seguridad social.

7) Ana Delia Barrientos Silva: La operación observada corresponde a una factura tipo A del 29/08/2003 por la prestación del servicio de fletes y transporte de carga líquidas (v. fs. 40, Cpo. Anexo VIII, aa), mientras que tiene como actividad principal declarada la de “servicios de manipulación de carga” y, como secundaria “alquiler de maquinaria y equipo N.C.P., sin personal”. De la consulta a la base de datos de la AFIP-DGI surge que la Sra. Barrientos Silva no posee bienes registrables, por lo que se concluyó que carece de estructura económica para prestar los servicios facturados y que registra la titularidad de dos cuentas bancarias, no existiendo información registrada en el sistema de cuentas bancarias, de lo que se colige que carece de capacidad financiera para llevar a cabo el tipo de operaciones impugnadas (v. fs. 10/11, aa). Se verificó que el domicilio fiscal declarado por esta supuesta proveedora corresponde a un domicilio particular en el que reside desde hace aproximadamente 4 años una familia de apellido Velásquez, que desconoce a la proveedora. Por otro lado, consultadas las bases de datos del fisco nacional, surge que no presentó ddjj de IVA por el ejercicio 08/2003 ni por el IG; y que no se encuentra inscripta como empleadora en el régimen de seguridad social (v. fs. 1, Cpo. Anexo VIII, aa).

8) TECNOCLIMÁTICA SH: La operación observada corresponde a una factura tipo A Nro. 0001-00000318 del 28/11/2003 por la venta de artículos sanitarios, artefactos de calefacción, insumos y provisión de mano de obra para la ejecución de tareas conexas (v. Cpo. Anexo IX, aa), mientras que la

actividad principal declarada es la “venta al por mayor de artículos de plomería, electricidad, calefacción, obras sanitarias, etc.” y, como secundaria, la “venta al por menor de materiales de construcción N.C.P.”. De la consulta de las bases del fisco nacional, surge que el código de autorización de impresión generado en el sistema a solicitud de Tecnoclimática SH, no coincide con el estampado al pie de la factura impugnada. Por otra parte, la proveedora no posee bienes registrables, declaró débito fiscal en cero en el IVA y no presentó ddjj de IG por el ejercicio 2003.

9) Germán Alejandro Ursic: La operación observada corresponde a una factura A Nro. 0001-00000052 del 22/08/2003 por la prestación del servicio de reparación mecánica (v. fs. 37, Cpo. Anexo X, aa), siendo su actividad declarada la de “mantenimiento y reparación de motor N.C.P., mecánica integral”. De la consulta a la base de datos de la AFIP-DGI surge que el contribuyente no posee bienes registrables ni tampoco cuentas bancarias, por lo que se concluyó que carece de capacidad financiera para llevar a cabo el tipo de operaciones impugnadas. Se visitó el domicilio fiscal a efectos de verificar la actividad del mismo y obtener detalle de las operaciones realizadas con Transtur SRL, no encontrándose persona alguna, por lo que se efectuaron diligencias tendientes a la localización de domicilios alternativos o el paradero actual, sin haberse obtenido resultado alguno (v. fs. 46/62, Cpo. Anexo X, aa). Por su parte, el supuesto proveedor tampoco se encuentra inscripto como empleador en el régimen de seguridad social, siendo a la vez empleado en relación de dependencia de Luis Alberto Mendoza -persona también impugnada en las presentes actuaciones-, percibiendo remuneraciones por un monto de $220 a $270 en los meses 12/2003 a 04/2004, lo que permite concluir su falta de capacidad económico-financiera para el ejercicio de la actividad de servicios. Asimismo, se destacó que no presentó ddjj del IVA por el período 08/2003 ni por el IG del año 2003.

10) Miguel Ángel Herman: Respecto del presente proveedor, cabe señalar que las operaciones observadas se refieren a los períodos 12/2004 y 01 a 03/2005 por la venta de cubiertas, llantas y repuestos, lo que no se condice con las actividades declaradas por este presunto proveedor, que son: “venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos” (actividad principal) y “venta al por menor de productos de almacén y dietética” (actividad secundaria). El proveedor no posee bienes registrables, ni tampoco cuentas bancarias, de lo que se concluyó que carece de capacidad financiera para llevar a cabo las operaciones impugnadas. Tampoco se encuentra inscripto como empleador en el régimen de la seguridad social y se encuentra declarado como empleado en relación de dependencia de Luis Alberto Mendoza, percibiendo remuneraciones por un monto de $220 a $237 en los períodos 12/2003 a 06/2004, lo que permite concluir la falta de capacidad económico-financiera del presunto proveedor para el ejercicio de la actividad referida. Asimismo, se logró localizar al supuesto proveedor, quien a fs. 73/73vta. del Cpo. Anexo XI de las aa manifestó que la actividad que desarrolla es la de carnicería, habiendo iniciado sus actividades en el año 2001. Asimismo, el supuesto proveedor desconoció haber operado con la fiscalizada, siendo su asesor contable el Sr. Luis Alberto Mendoza. Asimismo, las ddjj de IVA que presentó reflejan débitos fiscales ostensiblemente inferiores a los que surgen de las facturas aportadas por Transtur SRL, como así también el monto que surge de los ingresos de la tercera categoría en el IG.

Cabe señalar que la AFIP-DGI verificó que todos los proveedores presentaron diversas irregularidades en sus ddjj del IG e IVA; y todas las operaciones fueron pagadas en efectivo, en incumplimiento de lo dispuesto por la ley 25.345 (v. fs. 81, Cpo. Ppal. IG, aa).

Todo ello condujo al ente recaudador a concluir que los sujetos y las empresas nombrados no constituyeron verdaderos proveedores de la recurrente y, en consecuencia, los comprobantes por los que se intentó sustentar operaciones inexistentes, resultan apócrifos, resultando procedente la impugnación del gasto en el

IG y del crédito fiscal computado en el IVA.

11) Luis Alberto Mendoza: Respecto de este proveedor, el cargo formulado por el fisco refiere únicamente al incumplimiento de lo dispuesto por la ley 25.345 en cuanto a los medios de pago, con fundamento en que con fecha 12/03/2008 la Sra. Julia Grzgorczyk, en su carácter de socia gerente de la actora, manifestó que las facturas observadas por la fiscalización fueron pagadas en efectivo (v. fs. 81, Cpo. Principal IG, aa). Ello así, como la recurrente no acreditó el cumplimiento de los extremos legales contemplados por los arts. 1° y 2° de la Ley Antievasión 25.345, el fisco consideró improcedente el cómputo del crédito fiscal en el IVA y la deducción del gasto en el IG.

Al respecto, de las aa (v. fs. 100/100vta., Cpo. Anexo II) surge que el proveedor fue localizado por la fiscalización actuante y declaró haber realizado *"…prestaciones relacionadas con la construcción y servicios de limpieza, dentro de la primera actividad realiza transporte de materiales de la construcción y agua con rodados subalquilados entre varios titulares (…), sin vínculo contractual entre las partes por este arrendamiento"… respondiendo que sus principales clientes y proveedores eran "Ejército Argentino, Transtur, Confitería Rocco"* y que realizaba las cobranzas *"de monto significativo con cheques, los cuales eran cambiados en las casas de cambio, y el resto en efectivo"*.

Asimismo, del informe final de inspección agregado a fs. 141/175 del Cpo. Principal del IG, surge que la ddjj de este gravamen por el período fiscal 2005 fue presentada por el Sr. Mendoza en cero, siendo los comprobantes registrados por Transtur SRL $116.648,00 en el año 2005. Con respecto al año 2004 se observa que en la ddjj se incluyen ingresos de 3° categoría por cero pesos, siendo los comprobantes aportados por la firma Transtur SRL por un monto de $78.988,00. En el transcurso de la presente fiscalización, con fecha 15/05/2008, el citado Luis Alberto Mendoza presentó ddjj rectificativas correspondientes a los períodos 2004 y 2005, declarando ingresos de 3° categoría por montos de $191.926,62 y $188.157,14, respectivamente (v. fs. 154 de los aa referidos).

VI.- Que la ley 11.683 asigna al organismo fiscal la carga de acreditar los ajustes que practique respecto de la situación tributaria del contribuyente. En el caso de autos, el fisco nacional cumplió con dicha premisa al haber sustentado los ajustes mediante la utilización de indicios precisos y concordantes que comprobó respecto de los proveedores Wilson Burgos Arteaga, Norma Ignacia Calderón, Liliana Susana Gómez, Lidia Beatriz Santana, Sergio Omar Casal, CB Sport Group SRL, Ana Delia Barrientos Silva, Tecnoclimática SH, Germán Alejandro Ursic y Miguel Ángel Herman; lo que le permitió suponer que éstos no fueron proveedores de la actora. En efecto, la pretensión fiscal fue sustentada a través de un conjunto de elementos concretos y razonables (esto es, los proveedores declaran actividades distintas de las que surgen de las facturas impugnadas, poseen inconsistencias con el CAI, no poseen capacidad financiera, económica, ni patrimonial para haber llevado a cabo las operaciones, existen irregularidades relativas a las imprentas que figuran en las facturas, se encuentran incluidos en la base e-Apoc, etc.).

Por ello, resultaba aplicable la regla del *"onus probandi incumbit ei qui dicit"* (la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos), receptada por el art. 377 del CPCCN que dispone que cada parte deberá probar aquello que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. En este sentido si bien este Tribunal -cfme. art. 164, ley 11.683 -tiene *"...amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes..."*, es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de la igualdad procesal.

En el caso, la recurrente prescindió en esta instancia de acompañar elementos que reviertan las conclusiones del fisco base de los ajustes practicados por la inspección respecto de los proveedores Wilson Burgos Arteaga, Norma Ignacia Calderón, Liliana Susana Gómez, Lidia Beatriz Santana, Sergio Omar Casal, CB Sport Group SRL, Ana Delia Barrientos Silva, Tecnoclimática SH, Germán Alejandro Ursic y Miguel Ángel Herman. Debe recordarse que la CSJN en el precedente "Feretti, Félix Eduardo", del 10/3/2015, (Fallos 338:169), tuvo en cuenta las disposiciones del art. 12 de la ley del IVA y afirmó que *"esta norma subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto de los vendedores de bienes o prestador del servicio"*, extremo que la actora no logró acreditar en estos autos, pues -tal como se señaló ut supra- la actora no probó que los proveedores impugnados hayan realizado efectivamente las operaciones de venta que aquél les adjudicó.

También vale recordar el criterio asumido por la Corte en el precedente "Stop Car S.A. TF 26815-I c/DGI", del 21/08/2013, (S. 31. XLVII. ROR) al señalar *"...la señalada discordancia entre la naturaleza de la actividad declarada y los servicios facturados constituía una anomalía que daba cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas, extremo que la actora no desvirtuó con información o explicaciones convincentes acerca de su existencia y características, como tampoco de las circunstancias que habrían justificado su contratación."* (considerando VI), criterio que fue reiterado por dicho Tribunal al resolver la causa "Floriner S.A. (TF 24.275-1) c/ DGI", sentencia del 10/12/2013, (F. 48. XLVII. ROR). donde además agregó que esa situación *"…que presentan las facturas examinadas conduce a confirmar la pretensión fiscal, por cuanto ésta se funda en indicios graves y concordantes que impiden tener por acreditada la existencia de las operaciones consignadas en tales facturas sin que obste a ello el hecho de que los documentos respectivos cumplan los requisitos formales de facturación"* (considerando 12).

Por todo lo expuesto, **corresponde confirmar los ajustes practicados en el IVA y en el IG respecto de los proveedores Wilson Burgos Arteaga, Norma Ignacia Calderón, Liliana Susana Gómez, Lidia Beatriz Santana, Sergio Omar Casal, CB Sport Group SRL, Ana Delia Barrientos Silva, Tecnoclimática SH, Germán Alejandro Ursic y Miguel Ángel Herman, con costas.**

VII.- Que finalmente, con relación al ajuste practicado respecto del proveedor Luis Alberto Mendoza, cabe puntualizar que el fisco lo fundó en la inobservancia de los medios de pago dispuestos por el art. 1° de la ley 25.345, razón por la cual, por aplicación del art. 2° de dicha ley, entendió improcedente el cómputo del crédito fiscal en el IVA y del gasto en el IG, pero llamativamente las operaciones con este proveedor no fueron cuestionadas por el fisco, sino la forma de pago utilizada en las mismas, objetando que se hayan hecho en efectivo en violación al art. 2° de la ley citada.

Dejando ello en claro, corresponde señalar que el art. 2° de la ley 25.345 fue declarado inconstitucional por la CSJN en la causa "Mera, Miguel Angel (TF 27.870-I) c/ DGI" (M.1328 XLVII), en sentencia de fecha 19/03/2014 , al señalar en sus considerandos: *"..15) Que ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada. 16) Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la*

real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada."

Toda vez que los ajustes discutidos respecto de este proveedor se fundan en una norma declarada inconstitucional por nuestro Máximo Tribunal, criterio que el suscripto comparte plenamente, corresponde **revocar los ajustes practicados respecto del proveedor Luis Alberto Mendoza en ambas resoluciones apeladas, con costas,** máxime si se tiene en cuenta que dicho proveedor reconoció haber operado con la recurrente y rectificó sus DDJJ en el marco de la fiscalización practicada.

VIII.- Que si bien la actora no expresó agravios respecto de los intereses resarcitorios, cabe señalar que en esta materia 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.

Al respecto, la CSJN señaló que *"…si bien en el precedente de Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario…que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir 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 que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente, entonces, que la conducta de la contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello, es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley lo puntualizó la Corte en otros precedentes…se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas"* (Fallos 323:1315).

Ello así, corresponde **confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en los actos recurridos**, **con costas**, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683.

IX.- Que con relación a las multas por defraudación aplicadas, el art. 46 de la ley 11.683 (vigente al momento de los hechos) en su parte pertinente disponía que: *"…el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"*.

La figura se construye con un "elemento objetivo", consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un "elemento subjetivo", consistente en "una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco" (Fallos 323:2172 considerando 4).

Encontrándose acreditado el elemento objetivo de las sanciones impuestas, consistente en el ingreso en menos del impuesto correspondiente, corresponde analizar el elemento subjetivo teniendo en cuenta la figura legal imputada. A dichos fines, el fisco debe acreditar no sólo la conducta defraudatoria del contribuyente sino también que la misma fue realizada con el ardid o engaño necesario –ardid idóneo- para materializar el elemento subjetivo de la figura. Ahora bien, el legislador puso a disposición del ente fiscal

una importante herramienta a los fines probatorios, como lo son las presunciones de dolo establecidas en el art. 47 de la ley 11.683, para cuya utilización debe acreditar el hecho fáctico (base) que origina la presunción y que conduce a la probable existencia del segundo hecho, esto es, el hecho presunto materializado en la existencia de voluntad defraudatoria al fisco para -de tal forma-, provocar la inversión de la carga probatoria, siendo en ese caso el contribuyente el obligado a desvirtuar dicha presunción.

En esta línea, y tal como surge de las resoluciones apeladas, el fisco aplicó los incs. a) y b) del art. 47 que establece que: *"…se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas...; b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible..."*.

En efecto, las constancias agregadas en las actuaciones y que fueron relatadas en los considerandos anteriores, dan cuenta de que el fisco detectó inconsistencias con los supuestos proveedores de la actora, dejando en evidencia que falseó sus registraciones e incorporó facturas apócrifas para que las mismas coincidan con el tributo declarado. Al respecto, y tal como se concluyó ut supra, la recurrente no aportó documentación fehaciente que acredite la veracidad de las operaciones ni que ellas hayan sido realizadas con los proveedores impugnados, lo que llevó al fisco a determinar de oficio la materia imponible.

Lo cierto es que -tal como se desprende de las actuaciones administrativas relatadas- estos hechos generaron una grave contradicción entre las constancias documentales y demás antecedentes con los que surgieron de las DDJJ presentadas por la actora. En tal sentido, la reseña efectuada relativa a la actuación del personal fiscalizador y las irregularidades detectadas, dan cuenta de la debida exteriorización de las presunciones del art. 47 de la ley 11.683 utilizadas.

Como se afirmó, las presunciones que establece el art. 47 de la ley 11.683 admiten prueba en contrario, siendo la apelante quien debió demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que la aplicación de dichas presunciones ocasiona procesalmente, lo que no hizo.

En efecto, quedó evidenciado con los elementos hasta aquí analizados que el contribuyente incurrió en irregularidades que revelan la intención de ocultar su realidad impositiva, lo que -claramente- no fue puesto en conocimiento por la actora, sino evidenciado por el fisco, sin que aquella parte haya allegado -ni en sede administrativa, ni en la presente instancia- prueba fehaciente alguna que avale sus dichos.

Ello así, **corresponde confirmar las sanciones aplicadas, con costas.**

La Dra. Marmillon y el Dr. Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Que en virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE**:

1) Rechazar la excepción de nulidad interpuesta por la actora, con costas.

2) Confirmar las resoluciones apeladas respecto de los proveedores Wilson Burgos Arteaga, Norma Ignacia Calderón, Liliana Susana Gómez, Lidia Beatriz Santana, Sergio Omar Casal, CB Sport Group SRL, Ana

Delia Barrientos Silva, Tecnoclimática SH, Germán Alejandro Ursic y Miguel Ángel Hermanan, con costas.

3) Revocar las resoluciones apeladas respecto del proveedor Luis Alberto Mendoza, con costas.

4) Ordenar al ente fiscal para que en el término de treinta (30) días practique reliquidación de las resoluciones apeladas, de acuerdo con lo resuelto en los considerandos precedentes, poniéndose a su disposición los respectivos antecedentes administrativos.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.11 11:52:24 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.11 13:11:08 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.11 13:27:26 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.11 13:27:27 -03:00